

## Los procedimientos contables de aplicación particular en la segunda parte de la Resolución Técnica 54 propuesta en el Proyecto 47 Torres, Carlos F.

Abstract: En el artículo se ponen bajo análisis los procedimientos contables de aplicación que surgen del Proyecto 47 y que darán origen a la segunda parte de la RT 54, cuya consulta finaliza el 7 de mayo próximo.

(\*)

(\*\*)

### I. Introducción

Con fecha 2 de diciembre de 2022 la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (1) emitió el Proyecto 47 redactado por su Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (2) en este Proyecto se proponen las normas correspondientes a la segunda y la tercera parte de la RT 54, y su período de consulta está previsto finalizar el próximo 7 de mayo.

En lo que refiere específicamente a la mencionada segunda parte, conforme se anticipa en el párr. 751 se establecen:

1. Los procedimientos contables de aplicación particular.
2. Normas para el tratamiento contable de partidas particulares,
3. Normas para reconocer los efectos procedentes de determinadas circunstancias, transacciones o contratos particulares, identificación esta última que las segrega de las que bajo similar título se incluyen en el capítulo 5 de la ya emitida primera parte de la RT 54.

Las tres cuestiones indicadas constituirán los futuros caps. 7, 8 y 9 de la RT 54, integrantes de su segunda parte. Dedicamos este trabajo a la consideración de la primera de ellas, reservando las siguientes para futuras consideraciones.

### II. Procedimientos contables de aplicación particular

Bajo esta identificación, el cap. 7 refiere a las cuestiones que resumimos a continuación y desarrollaremos en los apartados siguientes de esta sección:

Procedimientos contables referidos a:	Párrafos	Norma contable profesional anterior
Conversión de estados contables	755 a 767	RT 18: Desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular, segunda parte, sección 1: Conversiones de estados contables para su consolidación, o para la aplicación del método del valor proporcional o del de consolidación proporcional.
Consolidación de estados contables	768 a 818	RT 21: Valor patrimonial proporcional — Consolidación de estados contables. Información a exponer sobre parte relacionadas. Segunda parte, sección 2: Consolidación de estados contables [3].

(3)

## Cuadro 1

## II.1. Conversión de estados contables

En los párrafos indicados en el cuadro 1 se desarrollan las siguientes cuestiones:

Aspectos contemplados	Párrafos	Contenidos
Objetivo	755	<p>Establecer reglas para convertir los estados contables de una entidad en el exterior a los fines de proceder a partir de los estados convertidos a moneda nacional a:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Su consolidación.</li> <li>2. La aplicación del método del VPP o</li> <li>3. La contabilización de un acuerdo conjunto, conforme lo establece en caso de corresponder, el párr. 834.</li> </ol>
Definiciones	756	<p>Destacamos al respecto las siguientes situaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Definiciones que ya se incluían en las normas anteriores: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Diferencias de conversión: Son aquellas que son puestas en evidencia como consecuencia de la aplicación del método de conversión.</li> <li>b) Entidad del exterior: Además de los dos aspectos identificatorios que de ella se realizan en este párrafo, sintetizamos su caracterización consignando que es la entidad emisora de los estados contables a convertir a moneda nacional.</li> <li>c) Tipo de cambio: De acuerdo al párrafo es la relación de cambio entre la moneda argentina y una moneda extranjera. Puede definirse también como el precio de una moneda en relación a la otra. Por ejemplo, si el precio de un dólar norteamericano es de 200 pesos argentinos, el precio de peso argentino es de <math>1/200 = 0,005</math> (medio centavo de dólar).</li> </ol> </li> <li>2. Definición incorporada: a la última definición anterior se agrega la de tipo de cambio contado, es decir el utilizado en operaciones de entrega inmediata. Este concepto tiende a establecer con más precisión el tipo de cambio a emplear.</li> <li>3. Definiciones utilizadas en las normas anteriores que no han sido reiteradas en el P 47: No se incluyen las referidas a las dos monedas que forman parte del proceso de conversión de estados contables. Ellas son:</li> </ol>

		<p>a) Moneda de origen: Es la moneda extranjera en la que fueron emitidos los estados contables a convertir.</p> <p>b) Moneda de conversión: Es la moneda en la que quedará expresados los estados contables una vez finalizado el procedimiento de conversión. En general es la moneda nacional del país de la entidad que utilizará los estados convertidos a alguno de los fines establecidos en el párr. 755, siendo por lo tanto en este caso en particular, la moneda argentina</p>
Requerimientos generales	757 a 761	Bajo esa denominación, estos párrafos describen el método que se aplicará en todos los casos en los que la moneda extranjera en la que han sido emitidos originalmente los estados contables no se encuentra afectada por un contexto de inflación. Nos referiremos a este método en el ap. 2.1.1.
Existencia de un contexto de inflación en el país de la entidad del exterior	762 y 763	Estos párrafos consignan los ajustes por inflación que deberán practicarse a los estados contables emitidos en el exterior antes de aplicarles el método de conversión descrito en el párr. 757. Esta situación amerita también contemplar el contexto en el que se encuentra la moneda argentina. Analizaremos estas adecuaciones en el ap. 2.1.2.
Efectos fiscales de la conversión	764	Requiere la aplicación del método del impuesto diferido a las diferencias temporarias que surjan como consecuencia de la aplicación del procedimiento de conversión.
Revelación en notas	765	<p>En este párrafo detalla cinco [5] requerimientos de exposición en notas por parte de la entidad emisora de estados contables.</p> <p>Estos requerimientos deben considerarse en la preparación de los estados a presentar en moneda argentina cuando en ellos se incluyan mediciones originadas en la conversión de estados de una entidad en el exterior. Tales mediciones pueden estar incluidas en:</p> <p>a) En estados consolidados</p> <p>b) En estados individuales en los que se ha aplicado el método del VPP o se han contabilizado operaciones provenientes de acuerdos conjuntos.</p>
Aplicación inicial	766 y 767	El primero de estos párrafos indica que los requerimientos establecidos en esta sección se utilizarán en

		<p>forma prospectiva, es decir a partir de la fecha de aplicación inicial de esta segunda parte de la RT 54. La situación refiere a la posibilidad que estas normas difieran de las que venía utilizando para la conversión de estados contables en períodos anteriores.</p> <p>El párr. 767 requiere a su vez la revelación en notas de los efectos de esos cambios en los criterios de conversión de estados contables</p>
--	--	--

## Cuadro 2

### II.1.a. Método de conversión establecido con carácter general

Como destacáramos en el cuadro incluido en el apartado anterior, el P 47 bajo el título de "Requerimientos generales" desarrolla el método que prescribe para la generalidad de los casos, con prescindencia de las relaciones operativas que pudiesen existir entre la entidad en el exterior y la emisora de los estados contables radicada en nuestro país. En efecto, a diferencia de la norma que lo precedió en la materia, el P 47 no distingue entre entidades que se encuentran operativamente integradas o no a fin de establecer el método de conversión que habrán de utilizar.

La base de clasificación que adopta en cambio es la existencia o no de inflación en el país de la entidad del exterior. Surge así un método al que calificamos con el carácter de general o único para todas las entidades que deban proceder a convertir estados contables emitidos en moneda extranjera, en tanto tal como lo requiere su párr. 757, se evalúe que la moneda de origen no se encuentre afectada por un proceso inflacionario. Verificada dicha estabilidad, el procedimiento a desarrollar es el que describimos a continuación:

Aspectos contemplados	Procedimientos aplicables	
Clasificación de las partidas a efectos de su conversión a moneda nacional	Activos y pasivos de la entidad en el exterior a la fecha de los estados contables.	Se convierten al tipo de cambio de cierre, surgiendo así las diferencias de conversión, de no estar medido ese activo o pasivo a valores corrientes.
	Resultados, resultados diferidos, otras variaciones patrimoniales y los flujos de efectivo del ejercicio actual.	Se convierten al tipo de cambio de las fechas de las respectivas transacciones, no generándose entonces diferencias de conversión.
Tratamiento de las diferencias de conversión resultantes	Todas estas diferencias, provenientes de las conversiones a moneda nacional de los activos y pasivos de la entidad en el exterior, se reconocerán como una partida de resultados diferidos del período.	

## Cuadro 3

En ambos grupos de partidas las cifras comparativas se convertirán empleando los tipos de cambio indicados en el cuadro anterior para las respectivas cifras del período informado.

Complementariamente al desarrollo del procedimiento general descrito en ese cuadro, los párrs. 758 a 761 incluyen las siguientes disposiciones:

### II.1.a.i. Tipo de cambio a emplear

El párr. 758 admite el empleo de un tipo de cambio aproximado, por ejemplo, un

promedio, durante el período para la conversión de transacciones correspondientes a resultados, resultados diferidos, otras variaciones patrimoniales y los flujos de efectivo del ejercicio actual, cuando las fluctuaciones de los tipos de cambio no sean significativas, posibilidad que no es admitida en caso contrario.

Por otra parte, el párr. 756 al que ya nos refiriéramos en el cuadro N° 1, al consignar la definición del tipo de cambio requiere que en los casos en los que no se pierda la posibilidad de negociar dos monedas en condiciones de mercado, la entidad aplicará lo dispuesto en el párr. 128 de la RT 54. En este párrafo se considera esa pérdida de posibilidad en forma temporal (el destacado es nuestro), disponiendo la utilización de la tasa de cambio que se fije en la primera fecha posterior en la que resulte posible negociar las divisas de acuerdo a esas condiciones de mercado. Al respecto se plantean las siguientes consideraciones:

1. La norma a la que realiza la remisión es aplicable en estados contables individuales en los que deban convertirse activos o pasivos de moneda extranjera a moneda nacional, determinándose diferencias de cambio a las que para diferenciarlas de las de conversión identificaremos como "tradicionales".

2. Esas diferencias son directamente imputables al resultado del período en el que se generan.

3. La caracterización como temporales que les asigna el párr. 128 pone en dudas su aplicabilidad para la conversión integral de estados contables, máxime considerando la posibilidad que la primera fecha posterior a la que se hace referencia exceda los tiempos requeridos para la presentación de los respectivos estados contables.

Consideramos que esta disposición debe ser objeto de revisión o en su caso, de los procedimientos que la complementen.

II.1.a.ii. Tratamiento de las diferencias de conversión provenientes de la existencia de cuentas por cobrar o por pagar entre la entidad emisora de los estados contables y la del exterior

El párr. 759 se refiere al caso en el que la liquidación de estas cuentas no esté contemplada ni sea previsible que ella ocurra en el futuro. En este supuesto se considera que esas cuentas constituyen una parte de la participación mantenida en la entidad del exterior y las diferencias de conversión originadas por estas partidas monetarias tendrán el mismo tratamiento que las restantes surgidas de los otros activos y pasivos.

En efecto, conforme a las remisiones a las disposiciones pertinentes que se realizan a la finalización de dicho párrafo, estas diferencias serán también imputadas a los resultados diferidos del período.

En nuestra opinión también este tratamiento debería ser revisado antes de emitir la versión que en definitiva se adopte, dado que en realidad se trata de saldos recíprocos que deberían ser eliminados para el ulterior proceso de consolidación.

II.1.b. Método de conversión establecido para el caso de verificarse la existencia de un contexto de inflación en el país de la entidad en el exterior

De evaluarse esta situación, el procedimiento descrito en el cuadro 3 sufrirá las siguientes modificaciones:

Proceso a desarrollar	Párrafos	Procedimiento	Comentarios
Antes de la conversión	762	Los estados contables de la entidad en el exterior deben ser reexpresados a moneda de cierre de ese país	Deberá establecerse cuál es el índice de precios publicado en ese país que corresponde al que se

		aplicando las normas contenidas en la sección "Expresión de los estados contables en moneda homogénea..." (párrs. 176 a 200)	utiliza en Argentina para el ajuste por inflación de los estados contables.
Evaluación del contexto de la moneda argentina	763	Si se encuentra afectada por un proceso inflacionario: Los resultados, resultados diferidos, otras variaciones patrimoniales, flujos de efectivo y elementos de la situación patrimonio del ejercicio actual como asimismo las cifras comparativas de la entidad en el exterior se convertirán utilizando el tipo de cambio de cierre del ejercicio actual entre ambas monedas.	El empleo de este método, al utilizar para todos los rubros el tipo único de cambio de cierre, inhibe totalmente la puesta en evidencia de diferencias de conversión.
		Si no se encuentra afectada por dicho proceso: todos los elementos detallados en el caso anterior que corresponden al ejercicio actual se convierten también utilizando el tipo de cambio de cierre del ejercicio actual entre ambas monedas. Las cifras comparativas por su parte serán presentadas como importes corrientes del año de los estados contables del ejercicio presente.	La única modificación en relación al contexto anterior refiere a la presentación de la información comparativa, la que dada la hipótesis planteada no requeriría ser reexpresada a moneda de cierre actual. Si bien esta situación está muy alejada del contexto monetario actual vigente en nuestro país, es lógico que se la contemple en este cuerpo normativo.

#### Cuadro 4

Adicionalmente se plantea una cuestión acerca de la evaluación requerida para la utilización de este método. Ella refiere a la cuantificación de la pauta para considerar la existencia o no de inflación en el país de la entidad del exterior. Es sabido que a nivel local la FACPCE ha emitido oportunamente la res. 539/2018 poniendo en vigencia con carácter obligatorio el procedimiento de reexpresión, el que conservará ese carácter hasta que otra resolución determine su discontinuación.

Dado que es dable suponer que nuestra Federación no efectuará esta evaluación fuera de las fronteras argentinas, queda como inevitable conclusión que este análisis quedará al exclusivo cargo de los responsables de la preparación de los estados contables de la entidad local.

#### II.2. Consolidación de estados contables

Previo a desarrollar el procedimiento de consolidación, el P 47 incluye en sus párrs. 768 a 792 una gama de conceptos, a los que resumiremos a continuación:

### II.2.a. Objetivo (de esta sección del P 47)

El párr. 768, basándose en el alcance de la presentación de estados contables consolidados establecido en el párr. 33 de la RT 54, indica esta sección está destinada a desarrollar los procedimientos inherentes a su preparación.

### II.2.b. Definiciones

El párr. 769 desarrolla siete conceptos relacionados con la presentación y preparación de estados contables consolidados. De ellos resulta novedoso en relación a conceptualizaciones en las normas precedentes el concepto de control sobre otra entidad, al que se lo considera existente cuando:

1. La entidad está expuesta o tiene derecho a rendimientos variables procedentes de la participación y
2. Tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre la participada.

Se ha abandonado por lo tanto la identificación de control que definía la RT 21 en la sección 2.4 de su segunda parte, basada en la tenencia de los votos necesarios para formar la voluntad social en asambleas, conforme a las disposiciones del art. 33 de la hoy Ley General de Sociedades (4).

La aplicación de esta definición de control es luego desarrollada en los párrs. 779 a 786. Las evaluaciones que a tal fin en ellos se consignan resultan muy necesarias teniendo en cuenta la amplitud de la definición propuesta y la ausencia de pautas cuantitativas como las existentes en las normas anteriores.

No obstante, debe recordarse que el art. 62 de la aludida LGS establece la obligatoriedad de presentar estados contables consolidados como información complementaria a los estados contables principales de la entidad controladora, requerimiento que no puede dejar de ser tenido en cuenta para proceder a la presentación de estados contables consolidados. La definición de control en ese cuerpo legal es la contenida en su art. 33, tal como lo recordamos anteriormente.

Otras diferencias en relación a las definiciones que se proponían en esa misma sección de la RT 21 son las siguientes:

1. Se agrega el concepto de entidad, el que en realidad corresponde a la totalidad de las emisoras de estados contables y no en particular a las alcanzadas por las normas de esta sección;
2. también se agrega el concepto de entidad participada, identificada como cualquier entidad en la que la emisora de los estados contables posee participación, debiendo evaluar si como consecuencia de ella ejerce control (y por ende se trata de una entidad controlada) y
3. reemplaza la denominación de "participación minoritaria" que otorgaba la RT 21 al patrimonio neto de una entidad controlada que no es atribuible directa o indirectamente a la entidad controladora por la de "participación no controladora", modificación que juzgamos razonable teniendo en cuenta que no necesariamente esta participación sobre el capital de la entidad controlada es minoritaria.

No existen en las restantes definiciones diferencias significativas con las que consignara la RT 21 en su ya mencionada sección.

### II.2.c. Normas sobre presentación de estados contables consolidados y evaluación de control

Los párrs. 770 a 792 exponen las normas referidas a la presentación y preparación de

estados contables consolidados y la evaluación de la existencia del control que da lugar a esa presentación. Los aspectos considerados al respecto son los siguientes:

#### II.2.c.i. Requerimientos de presentación

Estos requerimientos refieren a la extensión del proceso de consolidación a la totalidad de los estados contables del grupo económico y a las excepciones en relación a esa obligatoriedad. En efecto: 770 a 775 establecen;

1. El párr. 770 establece como criterio general que la entidad controladora deberá presentar estados contables consolidados que comprendan a la totalidad de sus entidades controladas.

2. Sin embargo, en el párrafo siguiente se contemplan algunas situaciones que exceptúan a la controladora de esa obligación. Ellas son:

Casos en los que la entidad controladora no estará obligada a presentar estados contables consolidados	Comentarios
Cuando ella es a su vez controlada y sus accionistas han manifestado su conformidad respecto a la no presentación de estados consolidados. Indirectamente por la última entidad controladora, sin que se altere la medición final del patrimonio neto consolidado de todo el grupo económico.	Obsérvese que de este modo se permite comenzar el proceso de consolidación sin necesidad de consolidar los estados contables las entidades controladas en forma indirecta por la controladora.
Cuando no hace oferta pública de valores negociables ni se encuentra en proceso de hacerlo.	Esta excepción seguramente exceptuará de la obligación de consolidar a la inmensa mayoría de las entidades controladoras.
Cuando ella o alguna de las controladoras intermedias son controladas por una última entidad controladora que elaboran estados contables consolidados con fines generales que cumplen con los requerimientos de esta resolución técnica, otras resoluciones técnicas, o la RT 26.	Los efectos de esta excepción son similares al que consignamos en la primera de estas excepciones.

#### Cuadro 5

3. En los casos enunciados en el punto anterior, las participaciones deberán ser medidas sobre la base de lo dispuesto en la sección "Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos". Básicamente se establece la aplicación del método del valor patrimonial proporcional (5).

4. Tampoco se consolidarán las tenencias temporales, a las que se identifica con un plazo máximo de un año desde la fecha de su adquisición. Este plazo podrá extenderse si se presentan las circunstancias previstas en el párr. 774.

5. Finalmente, se exceptúa también de la obligación de consolidar una subsidiaria en la medida en la que se satisfaga el criterio de significación. Esta situación se verificará cuando la dimensión de la controlada sea muy inferior a la de la controladora, por lo que no modificará sustancialmente las cifras de las partidas consolidadas línea por línea respecto a las de los estados individuales de la entidad controladora. En estos casos, la información de la medición de la participación en una sola línea de acuerdo al método del VPP puede considerarse suficiente.

Como conclusión, y especialmente considerando la excepción prevista para entidades controladoras que no hagan oferta pública de valores negociables ni se encuentren en proceso de hacerlo, se presentarán muchos casos en los que no se aplicará el criterio general establecido en el párr. 770.

No obstante, recordamos nuevamente que verificada la existencia de control en los términos que prevé la LGS en su art. 33, el art. 62 de ese mismo cuerpo legal establece la obligatoriedad de presentar estados contables consolidados como información complementaria a los estados contables principales de la entidad controladora.

#### II.2.c.ii. Aplicación de la definición de control

Luego de reiterar textualmente en el párr. 777 la definición de control que había brindado en su párr. 769, el P 47 en el párr. 778 identifica dos elementos a considerar para aplicar esa definición:

1. El poder sobre la participada, el que constituye el elemento básico para identificar la existencia de control.

2. Los rendimientos variables de una entidad emisora procedentes de su tenencia en la participada

Consideraremos estos dos elementos a continuación.

##### II.2.c.ii.1. Poder

En consecuencia, en los párrs. 780 a 786 desarrolla pautas para identificar la existencia de ese poder, luego de definir como criterio general en el párr. 779 la existencia de poder sobre una participada cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir sus actividades relevantes, entendiendo por estas a las que afectan en forma significativa a los rendimientos de la participada.

Las pautas que se brindan a partir de esta definición surgen de diversos conceptos, los que resumimos a continuación:

Cuestiones a considerar de acuerdo al párr. 780	Pautas	
	Párrafos	Contenido
Actividades relevantes de la participada	781	Se describen diversas operatorias de la participada en las que la entidad emisora pueda tener participación relevante. Por ejemplo, en la compra o la venta de bienes o servicios.
Forma en la que se toman las decisiones acerca de esas actividades	782	Se indican a título de ejemplo la posibilidad de tomar decisiones en materia de capital o en determinadas operatorias, como la elaboración de presupuestos, como asimismo el nombramiento y la remuneración de personal clave de la gerencia de la participada.
Derechos poseídos en la participada por la entidad emisora y por las otras partes	783	Se establece como presunción para identificar a la controladora real de la participada a la posesión de derechos de voto que representen un factor decisivo al respecto. Obsérvese que la cuantificación de los votos y la tenencia de su mayoría ya no constituye la pauta decisiva a considerar sino tan solo, como lo expresa el párrafo, una presunción.

#### Cuadro 6

##### II.2.c.ii.2. Rendimientos variables de una entidad emisora procedentes de su tenencia en la

participada

Siendo estos rendimientos el primer componente de la definición que el P 47 brinda acerca del control, los párrs. 787 a 790 desarrollan algunos aspectos tendientes a precisar su identificación.

El criterio general, consignado en el primero de esos párrafos, expresa que la entidad emisora de los estados contables está expuesta o tiene derechos (considerando la posibilidad que esos rendimientos sean negativos o positivos, respectivamente) a que sus propios rendimientos puedan variar como consecuencia de los rendimientos que provengan de la participada. Los párrs. 788 y 789 describen seguidamente las pautas destinadas a la consideración de ese criterio general:

Aspectos a considerar	Pautas	Comentarios
Conceptos incluidos	1. Dividendos y otras distribuciones de beneficios económicos, como por ejemplo intereses de títulos de deuda emitidos por la participada. 2. Cambios en el valor de la inversión en la participada producidos en los estados contables de la entidad emisora. 3. Rendimientos que no están disponibles por otros tenedores de acciones de la participada.	Obsérvese que: 1. De aplicarse el método del VPP, los dividendos no forman parte de los rendimientos. 2. Aunque no se explicita al resultado de la inversión que se reconoce a través de ese método, este se encuentra implícitamente incluido como la causa de cambios en ese valor.
Forma en la que la entidad emisora ejerce su poder en la participada	Se reiteran los conceptos de poder y exposición o derechos de participación en los rendimientos variables y se aporta como único elemento novedoso la evaluación de la actuación de la emisora y/o los otros participantes por cuenta propia o como mandatarias.	Dada la reiteración señalada, entendemos conveniente que solo se mantenga en la versión final la última evaluación.

## Cuadro 7

### II.2.c.iii. Procedimiento de consolidación

Este título genérico encabeza la sección en la que, abarcando los párrs. 793 a 817, se desarrollan las siguientes cuestiones:

#### II.2.c.iii.1. Requerimientos para la preparación de estados contables consolidados

Los párrs. 793 y 794 desarrollan bajo este encabezamiento lo que en realidad es estrictamente el procedimiento de consolidación. Los pasos descriptos al respecto son:

1. Consolidación línea por línea de las partidas del activo, pasivo, patrimonio neto, resultados y flujos de efectivo de la controladora y sus controladas de contenido similar desde el punto de vista del grupo económico.

2. Eliminación del importe de la inversión en cada una de sus controladas contabilizado por la entidad controladora.

3. Eliminación total de las transacciones entre las entidades intervinientes en la consolidación y los saldos recíprocos resultantes de esas transacciones, enunciación que extendemos a los flujos recíprocos para la preparación del estado de flujo de efectivo y equivalentes consolidado.

4. Medirá e incluirá en el patrimonio neto del grupo económico consolidado pero separada

de la participación de los propietarios de la entidad controladora, las participaciones no controladoras en los activos netos de las controladas. Estas participaciones se encuentran conformadas por:

a) El importe de esas participaciones no controladoras a la fecha de la inversión realizada por la controladora.

b) La porción de los cambios ocurridos en el patrimonio neto de la entidad controlada desde esa fecha que corresponde a esas participaciones.

En relación a las normas que incluía la RT 21 en su segunda sección hay un cambio de sustancial importancia. Es el procedimiento que hemos consignado en el punto 4 de la enunciación anterior. En efecto, la mencionada resolución técnica incluía a las participaciones no controladoras en el patrimonio neto de las controladas en un rubro intercalado entre el pasivo y el patrimonio neto consolidados, generando así una tercera fuente de financiación de los activos consolidados, provista por los accionistas no pertenecientes a la entidad controladora. Esquemáticamente se generaba la siguiente igualdad:

Activos consolidados - Pasivos consolidados - Participaciones de la entidad controladora en las entidades controladas - Participaciones no controladoras en el patrimonio neto de las controladas = Patrimonio neto consolidado

Claramente el patrimonio neto consolidado resultante era coincidente con el patrimonio de la entidad controladora a la fecha de la consolidación, dado que a sus activos netos se sumaron en forma total los de las entidades controladas y luego se restaron estos a través de sus dos componentes consolidados en una sola línea: las participaciones de la entidad controladora en las entidades controladas incluidas en sus estados contables individuales y las participaciones no controladoras en el patrimonio neto de las controladas.

La propuesta del P 47 por el contrario incluye estas últimas dentro del patrimonio neto consolidado, por lo que este superará al patrimonio neto de la entidad controladora en la cuantía de esas participaciones no controladoras.

Entendemos que esta propuesta es razonable teniendo en cuenta:

1. Atiende a la conceptualización de ente único, o teoría de la entidad, que sustenta a los grupos económicos.

2. Obvia una incongruencia que surgía de las disposiciones de la RT 21: la eliminación total de las transacciones, saldos y flujos recíprocos que sustentaba esta norma asignaba a los accionistas no controladores el carácter de integrantes del grupo económico, identificación que luego dejaba de lado al incluir sus participaciones en el patrimonio neto de las controladas fuera del patrimonio neto consolidado.

#### II.2.c.iii.2. Pautas mínimas para su preparación

Los 795 a 802 incluyen cuatro requerimientos básicos, ya considerados por las disposiciones anteriores:

1. Como criterio general se requiere la coincidencia en las fechas de cierre y los períodos abarcados por todas las entidades cuyos estados contables, si bien bajo determinadas circunstancias y realizando ciertos ajustes se admite una diferencia de hasta tres meses en las fechas de cierre, siendo obviamente la fecha de cierre de la entidad controlada la que debe preceder a la de la controladora.

2. Los estados contables a consolidar deben encontrarse expresados en moneda de cierre, de acuerdo a los procedimientos que se describen en los párrs. 176 a 200 de la RT 54.

3. Previo a la consolidación, los estados contables emitidos en una moneda extranjera deberán convertirse a moneda nacional conforme al procedimiento que hemos analizado en la primera parte de este trabajo.

De existir diferencias en las normas contables empleadas por las entidades cuyos estados contables se consolidarán, la entidad controladora ajustará las normas utilizadas por las entidades controladas para que coincidan con las que ella aplica. Estas diferencias, agregamos por nuestra parte, alcanzan a normas de medición y también de presentación, de existir criterios disímiles para la clasificación de las partidas.

#### II.2.c.iii.3. Transacciones y saldos intragrupo

Los párrs. 803 a 806 refieren nuevamente a estas transacciones, requiriendo su eliminación total. No obstante, agrega en este apartado tres cuestiones que no había considerado con anterioridad:

Cuestiones agregadas	Comentarios
Existencia de pérdidas intragrupo puede indicar un deterioro en el valor de los activos a considerar de acuerdo a las pautas que a tal fin se incluyen en la RT 54.	La mención a otras normas contables en nuestra opinión no tiene cabida en la actualidad teniendo en cuenta que ellas únicamente son las siguientes: 1. La RT 16, que no es una norma contable sino el marco conceptual de ellas. 2. La RT 24, que incluye solo normas de presentación para entidades cooperativas, no incluyendo disposiciones en materia de medición. 3. La RT 26, a ser aplicada por entidades que no aplican las normas emitidas por la FACPCE.
Tratamiento de las diferencias temporarias surgidas de resultados procedentes de transacciones intragrupo de acuerdo a las normas sobre contabilización del impuesto a las ganancias	Obviando en este trabajo el análisis que debe efectuarse acerca de esta disposición, el lector puede verificar que esas diferencias se anulan automáticamente cuando se eliminan las partidas que las generan.
Tratamiento de las acciones de la controladora en poder de una entidad controlada.	Estas participaciones recíprocas, señala el párr. 806, son en esencia similares a la existencia de acciones propias en cartera de la entidad controlada, situación que se encuentra contemplada por este mismo proyecto en su párr. 875. Inc. b). La reducción del patrimonio neto consolidado que se prescribe en el mencionado párrafo se también la disposición que en el párr. 806 se prevé para esas participaciones recíprocas en la consolidación de estados contables.

### Cuadro 8

#### II.2.c.iii.4. Adquisición y disposición de subsidiarias

Nuevamente en esta sección su encabezamiento no es representativo de su contenido. En efecto, sus párrs. 807 a 810 refieren a las situaciones que deben contemplarse cuando cesa el control sobre una entidad hasta entonces controlada, situación que no necesariamente deviene de una disposición o venta de la participación en esta entidad. Por otra parte, la sección no incluye disposiciones referidas a adquisición de acciones de la entidad participada.

Por el contrario, las cuestiones abordadas son las siguientes:

1. El primero de estos párrafos, prescribe la discontinuación de la consolidación de los ingresos y gastos de la entidad a la que se ha dejado de controlar.

2. Complementariamente, en el párrafo siguiente se dispone la baja de los activos y pasivos de la controlada por su importe en libros a la fecha de pérdida de ese control, como

asimismo de la partida representativa de la participación no controladora en la entidad antes controlada.

3. En caso que la pérdida de control haya generado una contraprestación, esta deberá ingresarse por su valor razonable a la fecha de esta transacción.

4. Si esa pérdida de control conlleva una distribución de acciones de la entidad controlada a favor de sus propietarios, esta distribución y la inversión que se conserve en la entidad que fuera controlada se medirán en la entidad emisora de los estados contables también por su valor razonable a la mencionada fecha.

5. De existir resultados diferidos en la entidad antes controlada, se reclasificarán de acuerdo a las normas que en cada caso les corresponda. Esto implica transferirlos a resultados no asignados si provenían de revaluaciones de bienes de uso o al resultado del ejercicio si se originaron en diferencias de conversión.

6. Toda diferencia resultante (entre las contraprestaciones recibidas y las bajas netas mencionadas en el punto 2 de esta enunciación, interpretamos por nuestra parte) se imputarán como ganancia o pérdida en el resultado del período en la entidad hasta entonces controladora. Obsérvese que el resultado no reviste el carácter de ingreso o de gasto, respectivamente.

7. En relación a los resultados diferidos contabilizados por la entidad controladora relacionados con una entidad hasta esa fecha controlada, estos serán reclasificados sobre la base que de conformidad a su origen corresponda asignar a esos diferimientos.

8. Para el caso en el que se mantiene (total o parcialmente) la inversión, en la fecha en la que deja de ser controladora, el párr. 810 incluye las siguientes disposiciones:

Mediciones	Criterios aplicables	Comentarios
A la fecha de pérdida del control.	El importe en libros de la participación conservada será considerado como su costo atribuido.	Teniendo en cuenta lo establecido por el apartado (iii) del inc. b) del párr. 808, el importe en libros a considerar es su valor razonable.
Con posterioridad a esa fecha	La participación pasará a contabilizarse como un activo financiero de acuerdo a las normas previstas en los párrs. 212 a 235, salvo que no se convierta en: 1. Una asociada, a la que se aplicarán las normas de medición previstas para las participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjunto. 2. Una entidad controlada en forma conjunta, a la que se aplicarán las normas previstas para los acuerdos conjuntos.	Conforme a estas disposiciones, pasarán a considerarse activos financieros aquellas inversiones que representan participaciones minoritarias en otras entidades.

## Cuadro 9

### II.2.c.iii.5. Cambios en la proporción mantenida por las participaciones no controladas

El párr. 811 establece que los cambios en las participaciones controladoras y no controladoras deberán ser contabilizados para reflejar las nuevas participaciones relativas en la controlada (6).

La diferencia por la que se ajustan las participaciones no controladoras y el valor

razonable de la contraprestación pagada o recibida atribuida a los propietarios de la controladora se reconocerá directamente en el patrimonio neto consolidado. Este tratamiento implica su imputación a resultados diferidos, los que en nuestro criterio luego se reclasificarán a resultados del ejercicio en el que se disponga de la participación.

#### II.2.c.iii.6. Participaciones no controladoras

En los párrs. 812 a 815 el P 47 retoma el tema de estas participaciones, pero extendiéndolas ahora también a las participaciones no controladoras en los resultados de las entidades controladas.

Obviamente en relación a las participaciones no controladoras el párr. 812 dispone su presentación dentro del patrimonio neto del grupo económico, tal como lo ha establecido en el párr. 793. Respecto a las participaciones no controladoras en los resultados de las entidades controladas, los requerimientos contenidos en los párrs. 813 y 814 son los que desarrollamos a continuación:

Aspectos considerados	Criterios aplicables	Comentarios
Criterio general	Las participaciones no controladoras en los resultados de las entidades controladas deberán presentarse por separado en el estado de resultados consolidado.	Estas participaciones se exponen en una sola línea en el referido estado.
Atribución del resultado	El resultado y cada componente de los resultados diferidos deberán atribuirse a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras en los resultados. En relación al resultado se aclara que estas dos atribuciones se realizarán aún cuando dieran lugar a un saldo deudor en estas últimas.	La aclaración final es en cierto modo obvia, teniendo en cuenta que la partida representativa de las participaciones no controladoras en resultados puede reflejar un derecho o una obligación sobre el resultado positivo o negativo de la controlada, respectivamente.

#### Cuadro 10

##### II.2.c.iii.7. Revelación en notas

Esta información detallada en el párr. 816 es específica de los estados consolidados, es decir deberá suministrarse además de la que habitualmente se suministra en notas a cualquier tipo de estados contables. Esta refiere a las evaluaciones practicadas para reconocer la existencia de control, la composición del grupo, las posibles restricciones para el acceso a activos y pasivos, la naturaleza de los riesgos asumidos cuando el control surge de derechos distintos a los derivados de votos, la naturaleza de los cambios en la participación que no den lugar a la pérdida de control, las consecuencias de esta pérdida si ha sucedido en el período actual, información que seguramente deba suministrarse como un hecho posterior a la fecha de cierre esos los estados contables

##### II.2.c.iii.8. Aplicación inicial

Para el primer ejercicio en el que se aplique la RT 54, el P 47 propone en su párr. 817 la evaluación de las entidades que deberán ser consolidadas sobre la base de las nuevas pautas introducidas en los párrs. 776 a 778, evaluación que deberá efectuar también en forma retroactiva una vez que haya identificado las entidades que formarán parte de esa primera consolidación en el marco de las normas de la RT 54, evidentemente con la finalidad de establecer las entidades que deben formar parte de la información comparativa.

En el párrafo siguiente excluye de la información comparativa a aquellas entidades que

sobre la base de las nuevas pautas no resulten controladas pero que si lo eran en el ejercicio comparativo. Este supuesto se nos ocurre de difícil ocurrencia en la práctica.

Finalmente se dispone la revelación en notas las diversas afectaciones sufridas por las partidas de los estados contables consolidados como consecuencia de los cambios de criterios originados en el cambio de las normas aplicadas en la materia.

### III. Conclusiones

Hemos analizado en este trabajo los dos procedimientos contables de aplicación particular que forman parte de la propuesta del P 47 a ser incorporada como cap. 7 de la RT 54.

En el primero de ellos, inherente a la conversión de estados contables hemos destacado que ya no se efectuará la clasificación entre entidades de operatoria integrada o no integrada que preveía la sección 1 de la RT 18.

Abandonada esa tipificación, los procedimientos propuestos son los mismos que en esta norma contable anterior se prescribían para el caso de entidades de operatoria no integrada, contemplando para aplicar uno u otro de esos procedimientos, al igual que lo hacía la norma precedente, si el contexto monetario de la entidad en el exterior es inflacionario o no. Queda pendiente en nuestro criterio, establecer las pautas para efectuar esta evaluación.

De este modo ya no será de aplicación en nuestras normas contables el método habitualmente conocido como temporal, que la aludida sección de la RT 18 disponía para el caso de operatoria integrada entre las entidades nacional y del exterior.

En relación al segundo procedimiento de aplicación particular, referido a la consolidación de estados contables, recordamos los aspectos más relevantes que han surgido del análisis realizado:

1. Existen cambios sustanciales para identificar la existencia o no de control.
2. Se admiten diversas situaciones que permiten obviar la consolidación de controladas intermedias.
3. Otra excepción a la obligación de consolidar es la prevista para entidades controladoras que no hagan oferta pública de valores negociables ni se encuentren en proceso de hacerlo, admisión que hemos destacado se presentará muchos casos, dando lugar por lo tanto a un masivo abandono de la aplicación del criterio general establecido en el párr. 770.
4. Al aplicar el procedimiento, las participaciones no controladoras son incluidas dentro del patrimonio neto consolidado y no en un rubro intercalado entre el pasivo y el patrimonio neto consolidados que preveía la sección 2 de la segunda parte de la RT 21.
5. No obstante, y más allá de la multiplicidad de excepciones que hemos señalado en los puntos 2 y 3 de esta enunciación, destacamos que verificada la existencia de control en los términos previstos por la LGS en su art. 33, el art. 62 de ese mismo cuerpo legal establece la obligatoriedad de presentar estados contables consolidados como información complementaria a los estados contables principales de la entidad controladora.

(A) En adelante RT 54.

(AA) En adelante P 47.

(1) En adelante FACPCE.

(2) En adelante CENCYA.

(3) En adelante RT 21.

(4) En adelante LGS.

(5) En adelante VPP.

(6) El párrafo contiene un error material dado que expresa "...para reflejar los cambios en sus

participaciones relativas en la controladora,". Evidentemente, quiso referirse a la controlada.