

Aspectos a tener en cuenta para realizar una Consolidación Proporcional

Ensayo escrito por Facundo Reichhölz, año 2022; estudiante de la carrera de Contador Público en la Pontificia Universidad Católica Argentina Santa María de los Buenos Aires, Facultad Teresa de Ávila; para la asignatura Contabilidad para las Combinaciones de Negocios.

Introducción

Dentro de la contabilidad pueden darse situaciones en las que una determinada sociedad posee un porcentaje de participación dentro del patrimonio neto de otra sociedad, ya sea a cambio de dinero, la asunción de una deuda, etc. o que una sociedad sea partícipe de un contrato asociativo. Es de estas situaciones que le surge a la sociedad inversora o partícipe la obligación de presentar de manera complementaria Estados Contables Consolidados, a los cuales se puede llegar luego de aplicar el método de consolidación correspondiente a la situación presentada.

En este ensayo se abordará lo relacionado con las consolidaciones de tipo proporcional; se definirá en que consiste el método, en qué situaciones deberá de ser aplicado, quienes lo aplicaran y los pasos a seguir para ello. Para dar cierre al informe se hará uso de un cuadro, situado en la parte de Anexos, en el cual se podrá observar un ejemplo de aplicación del método de la consolidación proporcional.

Definición y usos del método

Primero es necesario saber que las consolidaciones son procesos por los cuales se busca presentar la situación patrimonial, financiera y de los resultados de las operaciones de un grupo de sociedades, las cuales se encuentran relacionadas debido al control ejercido por una o varias de ellas, expresándolo como si el grupo fuese una sola sociedad que posee una o varias divisiones o sucursales. (*Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, RT N°21*)

En el caso de la consolidación realizada por el método proporcional su función es la de expresar correctamente al cierre los estados contables de la sociedad inversora teniendo en cuenta el porcentaje de participación que posee la misma dentro de los Activos, Pasivos y Resultados de la empresa emisora.

Es importante mencionar que el proceso de consolidación proporcional comenzará a aplicarse desde el momento en que se posea el control conjunto de otra sociedad, y la inversora dejará de practicar la consolidación de Estados Contables de manera proporcional cuando dicho control conjunto deje de existir (fin del acuerdo escrito, venta de la participación, etc.). No tendrá que realizarse ningún tipo de consolidación en aquellos casos en los que el control sea temporal o se obtenga por un período a corto plazo (menos de un año desde el momento en que se realice la inversión, como por ejemplo podría serlo una inversión que es vendida a los 6 meses de haber sido adquirida), o en las situaciones en las que el control sea no efectivo (por convocatoria de acreedores, intervención judicial, etc.).

Situaciones de aplicación y quiénes lo deben aplicar

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas dentro de la RT N°21 menciona que el método de la consolidación proporcional debe de ser aplicado por todas aquellas sociedades consideradas como inversoras en los casos de que estas ejerzan el control conjunto sobre otra sociedad, entendiéndose por control conjunto cuando dos o más empresas inversoras sumando sus porcentajes de participación poseen el 50% o más de los votos que le permiten ejercer la voluntad social de la sociedad emisora, y a su vez firman acuerdos escritos entre ellas para tomar decisiones y controlar de manera conjunta al ente emisor.

También deberán de llevar a cabo este tipo de consolidación todas aquellas sociedades que sean partícipes de algún tipo de contrato asociativo (específicamente cuando hablamos de una Agrupación en Colaboración Empresaria o de una Unión Transitoria de Empresas); siendo estos contratos los formados por dos o más sociedades con el fin de realizar actividades u operaciones de manera conjunta, con o sin fin de lucro dependiendo del tipo, y mediante aportes que serán realizados a un Fondo Común Operativo por cada una de las partes que componen el contrato en cuestión.

Pasos para aplicar una Consolidación Proporcional. (Gelso, 2014)

Antes de realizar una consolidación proporcional será de suma importancia tener en consideración los siguientes puntos:

- Como primer paso será necesario corregir los errores y omisiones contables de la empresa controlada, en el caso de que esta los presente. Como por ejemplo en la situación en que la controlante y la controlada apliquen diferentes normas contables, es en estas circunstancias en que será necesario ajustar las diferencias que generaría a los Estados Contables de la emisora el hecho de aplicar las mismas normas contables que la inversora.
Otra situación que puede presentarse es el hecho de que los Estados individuales de la controlada posean una Fecha de Cierre de Ejercicio diferente a la de la controlante, en esos casos para llevar a cabo la consolidación se realizará un corte en los Estados de la emisora al momento en que cierren los Estados Contables de la inversora. Sin embargo podrán utilizarse los Estados de la controlada (sin corte) en los casos en que estos cierren no más de 3 meses antes que los de la controlante y siempre que se realicen los ajustes que correspondan al período transcurrido entre el cierre de la emisora y hasta la fecha de cierre de la inversora inclusive.
Estos ajustes son realizados dentro de la planilla de trabajo y con el fin de que tanto inversora como emisora apliquen las mismas normas contables y posean sus Estados expresados a la misma fecha de cierre para elaborar sus balances especiales al momento de realizar la consolidación, buscando así evitar posibles distorsiones en la información contable a exponer. Los Estados Contables individuales de la controlada no se verán afectados por ninguno de estos cambios.
- Se calculará la cantidad proporcional de cada rubro del Estado de Situación Patrimonial y del Estado de Resultados de la emisora que le corresponde a la inversora, esto de acuerdo con el porcentaje de participación que posea la controlante y con el fin de sumarlos a los totales de los rubros de sus propios Estados Contables para así elaborar los Estados Consolidados.
- Las transacciones entre miembros de un mismo grupo económico que se relacionen con ventas suelen generar un resultado para alguna de las partes involucradas, y en ciertas ocasiones la totalidad de estos resultados o parte de los mismos pueden no trascender a terceros. Un ejemplo de esto sería el caso de una venta de mercadería entre controlante y controlada, donde la empresa que haya realizado la compra aún posea dicha mercadería dentro de su stock y esta se encuentre medida a valores históricos al momento de llevar a cabo el proceso de consolidación. Como indica Gelso (2014, página 436) estos resultados tendrán que ser eliminados, ya sea en su totalidad o de manera parcial según la proporción de los mismos que aún se mantengan en el stock de la compradora, pero siempre teniendo constancia y de acuerdo con la proporción correspondiente a la participación que la controlante posea sobre la emisora.
- Dentro de un grupo económico es normal que se den diversos tipos de transacciones (compras, ventas, préstamos, etc.) entre sus miembros, las cuales generan créditos y deudas de manera recíproca para las partes participantes. La ventaja principal que proporcionan estas compras y ventas se encuentra en que pueden ser realizadas a valores que no suelen ser frecuentes o normales dentro del mercado (mayores descuentos, mejores ofertas, precios más baratos en comparación a otras empresas, etc.), e incluso pueden llegar a darse transacciones que sean a título gratuito. Pero en cualquiera de los casos estos créditos y deudas se deberán de eliminar en la proporción correspondiente a la participación que posea la inversora en la controlante y netos de los intereses a devengar que los pudieran llegar a regularizar.

- Se tendrá que eliminar la totalidad de las inversiones que la controlante posea sobre los Activos y Pasivos de la controlada, así como también el capital, los resultados y las demás cuentas del Patrimonio Neto de la emisora, aunque estas serán eliminadas de manera proporcional a la participación que posea la inversora. Esto es así dado que el Patrimonio Neto del Estado de Situación Patrimonial Consolidado debe de ser igual al que posea la empresa controlante en su Estado de Situación Patrimonial individual. Estas eliminaciones no deben de aplicarse a los Estados Contables individuales de las partes, sino que estas se realizaran en la hoja de trabajo utilizada para llevar a cabo la consolidación.
- Para este tipo de consolidación no se tendrá que reconocer la participación minoritaria que poseen las demás empresas inversoras dentro del patrimonio de la controlada.
- Como menciona la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas en la RT N°14, en el caso de que se esté aplicando la consolidación proporcional para un contrato asociativo, específicamente una Unión Transitoria de Empresas (UTE), es importante aclarar que para la consolidación llevada a cabo para el primer año se aplicaran los porcentajes de participación de acuerdo a los aportes que hayan realizado cada una de las partes al comienzo del contrato para constituir el Fondo Común Operativo. Será a partir del segundo año de contrato en que los porcentajes se calcularan de acuerdo con la siguiente formula:

$$[\text{Aporte de la Inversora} + (\text{Rdo UTE} \times \text{participación de inversora en Rdo UTE})] : \text{PN UTE}$$

Bibliografía

Resolución Técnica N°14. (1997). La Plata, Buenos Aires: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Resolución Técnica N°21. (2002). Cipolletti, Buenos Aires: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Aldo Gelso. (2014). *Resoluciones Técnicas Comentadas de Contabilidad, Interpretaciones.: Aplicación Tributaria.*

Ley 26994, Código Civil y Comercial de la Nación. (2015). Buenos Aires: Honorable Cámara de Diputados de la Nación.

Anexos

Aclaración

El siguiente ejemplo está inspirado en el propuesto por Aldo Gelso en la página 462 y siguientes de su libro *Resoluciones Técnicas Comentadas de Contabilidad, Interpretaciones* (2014).

Datos

- La empresa “A” posee una participación del 35% en “X” y “B” posee el 30%, mediante acuerdos escritos deciden ejercer el control conjunto de la misma.
- “X” le vende mercaderías a “A”, esta las mantiene en su stock y medidas a valores históricos.
- “X” realiza la venta a crédito por un valor de \$4500, el costo de la venta fue de \$2000.
- La sigla RNT3 hace referencia a los Resultados No Trascendidos a Terceros.

	A	X	Parte de X que le corresponde a A (35%)	Eliminar los RNT3	Eliminar Creds Recíprocos	Eliminar la Inversión	Consolidado
Caja	10000	7500	2625				12625
Creditos		5000	1750		-1750		0
Bs de Cambio	4500			-875			3625
Inver. Perm. VPP (35% de B)	3500					-3500	0
Deudas	5000				-1750		3250
Capital	13000	10000	3500			-3500	13000
Resultado	0	2500	875	-875			0

Ventas		4500	1575	-1575			0
Costo de Merc. Vendida		-2000	-700	700			0
Resultado		2500	2275	-875			0

- En primer lugar se calculará la proporción de “X” que le corresponde a “A” (35%).
- Luego respetando la proporción del 35% se procede a eliminar los Resultados No Trascendidos a Terceros, dado a que la totalidad de la mercadería continúa en el stock de “A” y se encuentra medida a valores históricos. La ganancia obtenida se elimina dentro de los Bienes de Cambio.
- Se elimina el crédito recíproco que surge entre las compañías, de acuerdo a la proporción.
- La inversión que posea “A” en “X” se elimina totalmente contra el Patrimonio de “X”.
- Finalmente para obtener el Estado Consolidado se suman los valores de “A” con la parte que le corresponde de “X” y se le restan las eliminaciones realizadas.