

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CONSEJO ELABORADOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA (CENCYA)

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29). SEGUNDA PARTE.

APLICACIÓN DE LA REEXPRESIÓN A LA MONEDA DE CIERRE EN LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS CORRESPONDIENTES A GRUPOS EMPRESARIOS CON MULTI-MONEDA, Y A TRANSACCIONES BAJO CONTROL COMÚN

Emitido por CENCyA (Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría) y aprobado por la Mesa Directiva de la FACPCE el 22 de octubre de 2020

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

Fundamentos y objetivo de esta Guía

Esta guía tiene como objetivo facilitar la aplicación del ajuste por inflación contable, ya sea en el marco de la RT 6 o de la NIC 29, a los entes que:

- a) preparan estados contables consolidados; o
- b) han realizado -o van a realizar – transacciones bajo condiciones de “control común”

La guía ha sido emitida considerando:

- a) La sección 3.1 de la Resolución Técnica (RT) N° 17.
- b) La sección 2.6 de la Resolución Técnica (RT) N° 41.
- c) La Resolución Técnica (RT) N° 6.
- d) La Interpretación N° 8 de Normas Profesionales.
- e) La resolución de Junta de Gobierno N° 539/18.
- f) La sección 6 de la Resolución Técnica (RT) N° 18.
- g) Las secciones 1 y 2 de la Resolución Técnica (RT) N° 21.
- h) La NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.
- i) La NIIF 3 Combinaciones de Negocios.
- j) La NIIF 10 Estados Financieros Consolidados.
- k) Que esta Federación ha aprobado un plan de trabajo en el marco de la aplicación del ajuste por inflación contable en Argentina.
- l) Que una comisión especial de CENCyA trabajó en la preparación de esta Guía, en su segunda parte;
- m) Que esta Guía tiene por finalidad orientar a preparadores, auditores y otros interesados en la aplicación de RT6 y su resolución JG 539-18, y en la aplicación de la NIC 29 sin modificar en modo alguno esas normas.
- n) Que la Resolución 777-2018 de la Comisión Nacional de Valores establece en su artículo 3º, punto 1 “ajuste por inflación” que las entidades emisoras sujetas a la fiscalización de la Comisión deberán aplicar el método de reexpresión de estados financieros en moneda homogénea, conforme lo establecido por la NIC 29 o la RT 6 según corresponda y que para aquellas cuestiones no tratadas específicamente en las normas mencionadas, se podrán utilizar las guías orientativas de aplicación de esta Federación.
- o) Que la Resolución 10-2018 de la IGJ establece en su artículo 2 que se sustituye el artículo 312 de la Res. IGJ 7/2015 y en su título “reexpresión en moneda homogénea” define que los estados contables correspondientes a ejercicios económicos completos o periodos intermedios deberán presentarse ante ese Organismo expresados en moneda homogénea y que a los fines de la reexpresión de los estados contables se aplicarán las normas emitidas por la FACPCE y adoptadas por el Consejo Profesional en Ciencias Económicas de CABA.

La estructura de estas guías de aplicación, y sus componentes son:

Parte A: Aspectos Generales

Parte B: Aspectos relacionados con la conversión de la moneda (NIIF) – caso: moneda de presentación de los estados consolidados: peso argentino

Parte C: Aspectos relacionados con la conversión de la moneda en el marco de las NIIF. Sociedad individual tiene moneda funcional distinta al peso argentino. Conversión a la moneda

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

de presentación (peso argentino). Efectos de la declaración de la moneda funcional de una entidad como hiperinflacionaria en su determinación de la moneda funcional

Parte D: Transacciones bajo control común

Parte E: Conversión y consolidación de estados contables. Interacción entre RT6 y RT 18

ANEXO – EJERCICIOS

Esperamos que la presente guía sea de utilidad a las partes interesadas en los temas que en ella se abordan.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

PARTE A - ASPECTOS GENERALES

Aclaración previa: al analizar la Parte A de esta Guía se ha considerado como modelo base un grupo empresarial en el cual:

- a) todas las entidades se encuentran domiciliadas en Argentina; y
- b) –en caso de aplicar NIIF – tienen como moneda funcional (MF) al peso argentino.

A.1. CUESTIONES REFERIDAS A LA ANTICUACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS EN EL ESTADO DE SITUACIÓN CONSOLIDADO (AJUSTE POR PRIMERA VEZ LUEGO DE LA ESTABILIDAD)

Pregunta 1

1. Una entidad (controladora) controla a otra (subsidiaria) desde mayo de 2009. Esta última fue creada en el año 2006. Al preparar sus estados financieros consolidados, ¿qué fecha de origen (anticuación) deberá considerar la controladora para reexpresar los activos y pasivos procedentes de la subsidiaria (incluyendo la plusvalía)?

Respuesta 1

2. Desde la perspectiva del grupo, los activos y pasivos procedentes de la subsidiaria (incluyendo a la plusvalía, si fue reconocida) que existían en la fecha de la adquisición (mayo de 2009) se encuentran medidos en poder adquisitivo de esa fecha, tal como se la defina en la norma contable relevante para contabilizar la transacción inicial (NIIF 3 o RT 18, 6° parte, según corresponda). Por lo tanto:
 - (a) Todos los activos y pasivos (incluyendo la plusvalía) que la controladora deba reconocer en sus estados financieros consolidados después de un período de estabilidad (incluyendo los resultados relacionados con ellos –por ejemplo, la depreciación de los bienes de uso–) que procedan de una subsidiaria, tendrán como fecha de origen a la fecha de la adquisición.
 - (b) Todos los activos y pasivos que la subsidiaria haya reconocido con posterioridad a la fecha de la adquisición, y que la controladora deba incorporar en sus estados financieros consolidados después de un período de estabilidad (incluyendo los resultados relacionados con ellos –por ejemplo, la depreciación de los bienes de uso–) tendrán como fecha de origen aquella que la subsidiaria haya considerado para preparar sus propios estados ajustados por inflación.
3. Esto dará lugar a que no sean las mismas fechas de origen las que la subsidiaria utilice para expresar en moneda de cierre los activos y pasivos referidos en el punto 2(a) en sus propios estados reexpresados, que aquellas que utilice la controladora para expresar, en moneda de

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

cierre, los mismos activos y pasivos en sus estados consolidados (incluyendo a los resultados relacionados).¹

Pregunta 2

4. Si la subsidiaria hubiera sido adquirida por la controladora antes de que haya interrumpido la aplicación del procedimiento de reexpresión a moneda de cierre, ¿cómo se verá afectado el análisis anterior?

Respuesta 2

5. Si la subsidiaria y la controladora aplican las Normas contables argentinas, y hubieran utilizado la opción brindada por la Resolución JG N° 539/18², todos los activos y pasivos a los que se hizo referencia en 2(a) estarían en poder adquisitivo de la fecha en que había cesado la aplicación de la RT N° 6 (septiembre de 2003, febrero de 2003, o diciembre de 2002).
6. En este caso, las fechas de origen que utilice la subsidiaria para preparar sus propios estados financieros en moneda de cierre coincidirán con las que utilice la controladora para reexpresar los elementos procedentes de la subsidiaria, al preparar sus estados financieros consolidados.

Pregunta 3

7. ¿Qué fecha de origen deberá considerar una controladora, cuando participó de la creación de la subsidiaria?

Respuesta 3

8. Por tratarse de una *transacción bajo control común*³, se remite a la Parte D de esta Guía.

A.2. CUESTIONES REFERIDAS AL PROCEDIMIENTO DE CONSOLIDACIÓN, EN GENERAL

Pregunta 4

9. Tanto las normas contables argentinas como las NIIF prevén que, en determinadas circunstancias, a una controladora cuyo cierre de ejercicio es posterior al de su subsidiaria se le permita utilizar la información contable de su subsidiaria (incluyendo los ajustes significativos que hayan tenido lugar) para elaborar los estados financieros consolidados. ¿Qué consideraciones deberá tener en cuenta la controladora al preparar sus estados financieros consolidados, si utiliza esta posibilidad prevista por las normas?⁴ Supuestos que se consideran para el siguiente análisis:

(a) la controladora cierra su ejercicio el 31 de diciembre de 2017;

¹ Ver Ejercicio 1 del Anexo

² Opción que permite reexpresar los activos utilizando como fecha de origen y valor de origen los valores determinados en el último proceso de reexpresión realizado.

³ Transacción bajo control común se refiere a una en la cual, el controlador último de un activo, conjunto de activos, entidad o negocio es el mismo, antes y después de que tal transacción tiene lugar.

⁴ Ver Ejercicio 2 en el Anexo.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

- (b) la subsidiaria cierre su ejercicio el 31 de octubre de 2017;
- (c) ambas entidades reexpresan sus estados contables a moneda de cierre.

Respuesta 4

10. Una vez que la subsidiaria preparó su información en moneda correspondiente al poder adquisitivo de su propio cierre (de acuerdo con los supuestos asumidos, octubre de 2017), tales importes se deberán reexpresar para que queden en poder adquisitivo correspondiente al cierre de la controladora (de acuerdo con los supuestos asumidos, diciembre de 2017). Para ello, deben multiplicar cada cifra de los estados financieros por el coeficiente de reexpresión entre octubre de 2017 y diciembre de 2017.
11. Podría darse el caso de una operación recíproca que no tuvo cambios en el período del desfasaje (en el ejemplo anterior, octubre de 2017 a diciembre de 2017), que deberá ser eliminada totalmente, al igual que el efecto monetario que pudiera haber generado una de ellas por el período del desfasaje.
12. Por ejemplo:
 - (a) la controladora tiene un crédito de \$100 con su subsidiaria;
 - (b) si se aplicara el método del valor patrimonial proporcional (VPP) y la consolidación al 31/10 (sincrónico), suponiendo una inflación para todo el período del 80%, se generará una pérdida monetaria en la controladora y una ganancia monetaria en la subsidiaria, que se compensarán y, por ende, a nivel consolidado se eliminarán tanto el crédito como la deuda por \$100, y el RECPAM de \$80 (ganancia y pérdida);
 - (c) en cambio, si hubiera un desfasaje en las fechas de cierre (como en el ejercicio 2 del Anexo), al producirse el asincronismo con las fechas de cierre (31/10 versus 31/12), y asumiendo que se mantiene el crédito y la deuda al 31/12, la subsidiaria no tendrá registrada la ganancia monetaria por el período de desfasaje, pero la controladora sí tendrá la pérdida monetaria. Suponiendo un 20% de inflación para el período del desfasaje, la subsidiaria presentaría un RECPAM –ganancia– de \$96 (ya que solo reexpresa los \$80 en moneda del 31/12), en tanto que la controladora reconocerá un RECPAM –pérdida– de \$116;
 - (d) la diferencia de \$20 es un ajuste que debería hacerse al VPP de la inversión y a los resultados, de forma tal que terminen compensándose.

Pregunta 5

13. En el caso que se plantea en la pregunta 4, ¿podría la subsidiaria aplicar la opción indicada en los puntos 3.2 a 3.4 de la Resolución JG N° 539/18, y diferir la aplicación de la RT N° 6 para el primer cierre posterior (anual o intermedio) que tenga lugar?

Respuesta 5

14. De acuerdo con la RT N° 21, punto c)1) de la sección 1.2, los estados de la empresa emisora que se deberán considerar serán unos que:
 - (a) estén preparados de acuerdo con las mismas normas contables utilizadas por la empresa inversora; o
 - (b) sean especialmente ajustados por la empresa inversora con las mismas normas contables que haya utilizado.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

15. La subsidiaria podría optar por diferir la aplicación de la RT N°6. No obstante, de acuerdo con lo indicado en 14(b), al preparar los estados consolidados, la controladora deberá ajustar esa información para lograr que:
- (a) en primer lugar, esté expresada en poder adquisitivo correspondiente al cierre de la subsidiaria;
 - (b) posteriormente, sea reexpresada desde la fecha de cierre de la subsidiaria a la fecha de cierre de los estados consolidados, considerando lo indicado en la respuesta 4.

Pregunta 6

16. Considerando la misma pregunta 5, ¿se habría aplicado igual razonamiento para determinar la información contable a partir de la cual la inversora aplicó el método del VPP, si la inversora tuviera influencia significativa?

Respuesta 6

17. De acuerdo con la RT N° 21, punto c)2) de la sección 1.2, cuando la empresa inversora ejerza influencia significativa sobre la vinculada (sin tener control o control conjunto), para aplicar el método del VPP deberá utilizar información contable de su asociada que cumpla con las normas contables vigentes.
18. Sin embargo, se considera que para lograr el objetivo previsto por la RT N° 21, la información sobre la cual se aplicó ese método deberá determinarse utilizando también la RT N° 6; porque, aun cuando la opción de diferir la aplicación de la RT N° 6 fuera una norma contable vigente para la vinculada, esta opción no resulta aplicable para la controladora al preparar los estados consolidados del grupo.
19. Si bien una entidad sobre la cual se ejerce influencia significativa podría haber aplicado políticas contables diferentes de las adoptadas por la inversora, para transacciones y otros eventos similares que se hayan producido en circunstancias similares, se considera conceptualmente correcto que se realicen ajustes en la información contable de la asociada que la inversora utilice para aplicar el método del VPP, a fin de conseguir que las políticas contables de la asociada se correspondan con las empleadas por la inversora. De hacerlo de otra forma llevaría a consolidar cifras que están expresadas en distinto poder adquisitivo.

Pregunta 7

20. El RECPAM de los estados financieros consolidados, ¿es la sumatoria del RECPAM de los estados financieros que se consolidan?

Respuesta 7

21. No necesariamente. Cuando existan partidas expuestas intra-grupo:
- (a) en los estados financieros de cada una de las entidades del grupo, tales partidas darán lugar al reconocimiento del RECPAM;
 - (b) en los estados financieros consolidados, al eliminarse las partidas expuestas intra-grupo, se deberá eliminar también el RECPAM que generan (al respecto, se recomienda analizar la situación descripta en el párrafo 12).
22. Lo indicado en el párrafo 21 tendrá importancia práctica en el caso de entidades que apliquen las normas contables argentinas; porque el RECPAM que se debe eliminar modificará, de

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

igual forma, líneas diferentes del estado de resultados (resultados financieros y por tenencia generados por activos y resultados financieros y por tenencia generado por pasivos).

23. Sin embargo, si la entidad aplica las NIIF y presenta el RECPAM en términos netos, no tendrá ninguna relevancia práctica dado que, bajo las NIIF, el RECPAM (tanto el generado por activos expuestos como por pasivos expuestos) se expondrá en una sola línea del estado de resultados, de forma separada del resto de los resultados (NIC 29, párrafo 27).⁵

Pregunta 8

24. ¿Cómo determinará una entidad la participación no controladora (PNC) en su estado de situación financiera consolidado, después de un período de estabilidad, cuando tenga que aplicar la NIC 29?

Respuesta 8

25. Este tema no está previsto expresamente en la NIC 29. En tal caso, la entidad podrá seguir alguno de los siguientes caminos:

(a) Reexpresar la PNC inicial desde la fecha de la incorporación hasta la fecha de la aplicación inicial de la NIC 29, y re-determinar la evolución posterior aplicando las mismas políticas contables que la controladora utilizó para cada componente del patrimonio, al determinar la parte atribuible a los accionistas de la controladora. Una forma de lograrlo sería la siguiente:

- Paso 1: Preparar el estado de situación financiera separado inicial de la controladora de acuerdo con la NIC 29.
- Paso 2: Determinar los resultados no asignados a nivel de estado separado “por diferencia” a partir de los otros componentes existentes en el patrimonio separado de la controladora en la fecha de la reexpresión inicial (tal como lo prevé el párrafo 24 de la NIC 29).
- Paso 3: Determinar el VPP de la subsidiaria sobre la base en moneda homogénea a esa fecha (es decir, “la base apropiada”).
- Paso 4: Determinar la PNC en los estados financieros consolidados a igual fecha como el complemento entre el VPP (determinado en el paso 3) y la base apropiada (es decir, el 100% de activos menos pasivos en moneda homogénea de la subsidiaria a esa fecha).
- Paso 5: Derivar los resultados no asignados atribuibles a la controladora en el estado de situación financiera consolidado a partir del resto de los importes del estado de situación financiera consolidado, de conformidad con el párrafo 24 de la NIC 29.

Bajo este enfoque, los resultados no asignados atribuibles a la controladora en el estado de situación financiera consolidado podrían no coincidir con los resultados no asignados de la controladora en sus estados financieros separados (es decir, los resultados no asignados consolidados iniciales serán una incógnita, mientras que la PNC inicial será un dato obtenido de forma autónoma).

⁵ Ver ejercicio 3 del Anexo

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

(b) Utilizar la siguiente solución práctica:

- Paso 1: Preparar el estado de situación financiera separado inicial de la controladora de acuerdo con NIC 29.
- Paso 2: Determinar los resultados no asignados a nivel separado “por diferencia” a partir de los otros componentes existentes en el patrimonio separado de la controladora en la fecha de la reexpresión inicial (tal como lo prevé el párrafo 24 de la NIC 29).
- Paso 3: “Reutilizar” los resultados no asignados obtenidos en el paso 2 (es decir, el determinado a nivel separado) en los estados financieros consolidados a igual fecha, y determinar la PNC como la diferencia entre los activos menos pasivos, y los otros componentes que integran el patrimonio del grupo (que incluirán los resultados no asignados iniciales determinados a nivel de los estados financieros separados de la controladora).

Bajo este enfoque, los resultados no asignados atribuibles a la controladora en el estado de situación financiera consolidado serán los determinados en los estados financieros separados, mientras que la PNC se determinará por diferencia en la fecha del estado de situación inicial consolidado de acuerdo con NIC 29 (es decir, los resultados no asignados consolidados iniciales serán un dato obtenido de forma autónoma, mientras que la PNC inicial será una incógnita a despejar como variable dependiente).⁶

⁶ Ver Ejercicio 4 del Anexo

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

PARTE B – ASPECTOS RELACIONADOS CON LA CONVERSIÓN DE LA MONEDA (NIIF). CASO: MONEDA DE PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS CONSOLIDADOS, PESO ARGENTINO

Pregunta 9

26. Suponiendo que la moneda de presentación (MP) de los estados financieros es el peso argentino, ¿cómo interactúan las normas sobre conversión a la moneda de presentación (NIC 21) con la NIC 29, en cada uno de los siguientes casos?
- (a) Controladora cuya moneda funcional (MF) es el peso argentino, que debe consolidar a una subsidiaria cuya MF no es hiperinflacionaria (por ejemplo, dólar).
 - (b) Controladora cuya MF no es hiperinflacionaria (por ejemplo, dólares), que debe consolidar a una subsidiaria cuya MF no es hiperinflacionaria (por ejemplo, euros).
 - (c) Controladora cuya MF no es hiperinflacionaria (por ejemplo, dólares), que debe consolidar a una subsidiaria cuya MF es hiperinflacionaria (por ejemplo, el peso argentino).
 - (d) Controladora cuya MF es el peso argentino, que debe consolidar a una subsidiaria cuya MF es una hiperinflacionaria distinta al peso argentino (por ejemplo, bolívar soberano).

Respuesta 9

Caso (a): Controladora cuya moneda funcional (MF) es el peso argentino, que debe consolidar a una subsidiaria cuya MF no es hiperinflacionaria (por ejemplo, dólar)

27. Algunas lecturas prácticas sugieren que en las NIIF no se prevé cómo se convierte desde una MF no hiperinflacionaria (por ejemplo, el dólar) a una moneda de presentación que sí lo es (por ejemplo, el peso argentino). Por lo tanto, la entidad deberá determinar una política contable al respecto.
28. En base a esta lectura, se utilizan los siguientes tratamientos:

- **Tratamiento (1) “convertir – ajustar – consolidar”**

La entidad convertirá los activos y pasivos de la subsidiaria al inicio utilizando el tipo de cambio entre la MF no hiperinflacionaria y la moneda de presentación hiperinflacionaria a esa fecha, los activos y pasivos del cierre actual usando el tipo de cambio entre ambas monedas a ese momento; los resultados a tipo de cambio históricos; y reconocerá en el otro resultado integral (ORI) –que se reclasificará en resultados– la diferencia de conversión puesta en evidencia. Una vez convertida la información, antes de consolidar, la entidad:

- (a) reexpresará los saldos de activos y pasivos al inicio convertidos, desde esa fecha hasta la fecha del cierre actual;
- (b) reexpresará los resultados para que queden expresados en moneda de cierre;
- (c) determinará la diferencia de conversión a reconocer en el ORI (que se reclasificará a resultados) considerando los activos y pasivos iniciales y los resultados en moneda de

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

cierre (por definición, los activos y pasivos al cierre están convertidos y expresados en moneda hiperinflacionaria de cierre).

- **Tratamiento (2) “convertir – consolidar” (que surge de considerar que el tema está tratado en el párrafo 39 de la NIC 21):**

La entidad convertirá los activos y pasivos de la subsidiaria al inicio utilizando el tipo de cambio entre la MF no hiperinflacionaria y la moneda de presentación hiperinflacionaria a esa fecha, los activos y pasivos del cierre actual usando el tipo de cambio entre ambas monedas a ese momento; los resultados a tipo de cambio históricos; y reconocerá en el ORI – que se reclasificará en resultados– la diferencia de conversión puesta en evidencia. Una vez convertida la información, la consolidará.

29. La política contable adoptada debe ser adecuadamente revelada en las notas a los estados financieros y debe aplicarse de manera consistente.
30. En el caso de que la entidad adopte como política contable el tratamiento “convertir - ajustar - consolidar”, el proceso de reexpresión de las cifras que se encuentran convertidas en una moneda distinta a la de cierre deberá ser consistente con el mecanismo de reexpresión de la NIC 29.

Caso (b): Controladora cuya MF no es hiperinflacionaria (por ejemplo, dólares), que debe consolidar a una subsidiaria cuya MF no es hiperinflacionaria (por ejemplo, euros)

31. Aplica lo indicado en el Caso (a), dado que la conversión se realiza desde la MF de la entidad a la moneda de presentación de los estados financieros consolidados (no a la MF de la controladora del grupo). También la controladora deberá convertir sus estados financieros desde su MF (en el ejemplo, dólares) a la moneda de presentación del grupo (en el ejemplo, pesos argentinos) utilizando un procedimiento similar al de la subsidiaria.

Caso (c): Controladora cuya MF no es hiperinflacionaria (por ejemplo, dólares), que debe consolidar a una subsidiaria cuya MF es hiperinflacionaria (por ejemplo, el peso argentino)

32. En este caso:
- (a) las cifras de la controladora se consolidarán considerando alguno de los tratamientos indicados para los casos (a) y (b);
 - (b) las cifras de la subsidiaria se consolidarán una vez que se haya aplicado la NIC 29 para que estén en poder adquisitivo de cierre (considerando todo lo indicado en la Parte A de esta Guía).

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

Caso (d): Controladora cuya MF es el peso argentino, que debe consolidar a un subsidiaria cuya MF es una hiperinflacionaria distinta al peso argentino (por ejemplo, bolívar soberano)

33. Cuando una controladora que utiliza NIIF deba preparar sus estados financieros utilizando como moneda de presentación al peso argentino, y alguna subsidiaria a consolidar tenga una MF hiperinflacionaria distinta del peso (por ejemplo, bolívar soberano), convertirá todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas del patrimonio, gastos e ingresos, incluyendo también las cifras comparativas correspondientes) desde su MF –reexpresada de acuerdo con la NIC 29– hacia el peso argentino, utilizando para ello la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha de cierre del estado de situación financiera más reciente (NIC 21, párrafo 42 (a)).
34. La NIC 21 no prevé como procederá la entidad para determinar el saldo acumulado por conversión que se encuentra en el patrimonio del grupo en la fecha de transición a la NIC 29. Por lo tanto, la entidad deberá determinar una política contable apropiada. Para ello, es importante recordar que la IFRIC 7 indica que cuando una entidad utilice la NIC 29 después de un período de estabilidad deberá aplicar los requerimientos de esa norma *“como si la economía hubiese sido siempre hiperinflacionaria”*⁷.

⁷ Ver Ejercicio 5 del Anexo

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

PARTE C – ASPECTOS RELACIONADOS CON LA CONVERSIÓN DE LA MONEDA EN EL MARCO DE LAS NIIF. SOCIEDAD INDIVIDUAL TIENE MONEDA FUNCIONAL DISTINTA AL PESO ARGENTINO. CONVERSIÓN A LA MONEDA DE PRESENTACIÓN (PESO ARGENTINO). EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE LA MONEDA FUNCIONAL DE UNA ENTIDAD COMO HIPERINFLACIONARIA EN SU DETERMINACIÓN DE LA MONEDA FUNCIONAL

Pregunta 10

35. ¿Cómo interactúan las normas sobre conversión a la moneda de presentación con la NIC 29, cuando se trata de una sociedad individual que tiene una MF no hiperinflacionaria y debe presentar sus estados financieros conforme a las NIIF en pesos argentinos?

Respuesta 10

36. Aplican los mismos razonamientos explicados en los casos (a) y (b) de la respuesta 9.

Pregunta 11

37. Cuando la MF de una entidad pasa a ser considerada hiperinflacionaria, ¿la entidad podría evitar realizar el ajuste por inflación previsto en la NIC 29 adoptando como MF a otra que no sea una moneda hiperinflacionaria?

Respuesta 11

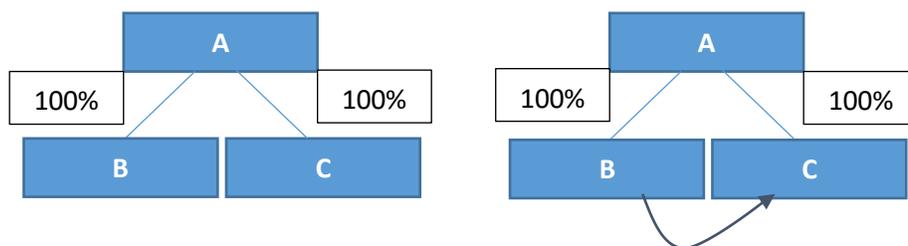
38. No. En el párrafo 14 de la NIC 21 se indica que una entidad no podrá evitar la reexpresión de acuerdo con la NIC 29, por ejemplo, adoptando como MF una moneda diferente de la que hubiera determinado aplicando esa NIC (tal como la MF de su controladora). Por otro lado, el hecho de que el peso argentino haya pasado a ser considerado una moneda hiperinflacionaria en los términos de la NIC 29 no es una condición suficiente para que una entidad revise la MF que oportunamente identificó. Este cambio sólo sería procedente si la entidad como consecuencia de la situación de hiperinflación cambiara la forma de llevar sus negocios utilizando por ejemplo como subyacente de sus precios de venta los de una moneda no hiperinflacionaria, por ejemplo, dólares USA.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

PARTE D – TRANSACCIONES BAJO CONTROL COMÚN

Pregunta 12

39. ¿Cómo debe tratar, en un período posterior a uno de estabilidad, una escisión-fusión de un segmento de negocio que tiene lugar entre compañías de un mismo grupo y que califica como “combinación de negocios bajo control común” y que había sido contabilizado utilizando el valor de libros registrado oportunamente por la escidente (valor de costo)?



Respuesta 12

40. Se procederá de la siguiente manera:

- Al preparar los estados financieros consolidados, **A** conservará todas las fechas de origen de la situación original.
- Al preparar los estados financieros de **C** (la absorbente) a moneda de cierre, se deberá considerar que los activos procedentes de **B** están en el mismo poder adquisitivo que se habría considerado en el caso de que tales partidas se hubieran mantenido en la escidente.
- Al preparar los estados financieros de **B** (la escidente) a moneda de cierre, la reducción que se debe computar en el patrimonio deberá considerar el mismo importe legal que se consideró oportunamente, dando lugar a una transacción “tipo espejo” con los importes usados por **C** (la absorbente)⁸.

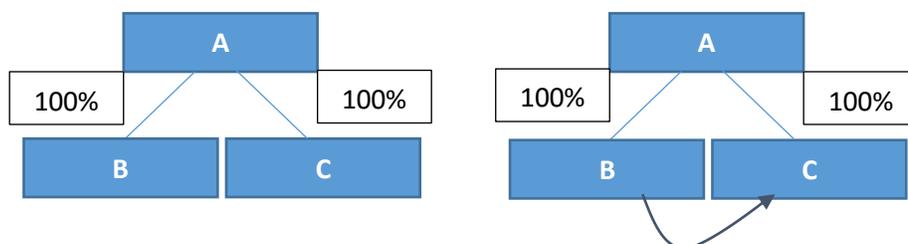
⁸ En el caso de que **A** hubiera contabilizado la adquisición de **B** utilizando el método prescrito por la NIIF 3 (en base a los valores razonables de los activos netos de la adquirida en la fecha de la adquisición), y luego se hubiera producido la escisión-fusión entre **B** y **C** que se registra a valores de libros:

- la aplicación de la reexpresión a moneda de cierre se basará en la metodología aplicada a las “cifras históricas”;
- bajo NIIF, también sería una política aceptable considerar “cifras históricas” de **B** a incorporar por **C** a los valores de libros que **A** tiene registrado (es decir, en este caso a los fines del ajuste por inflación se tomaría como fecha de origen la fecha de la compra de **B**, por haber sido registrada a valor razonable en **A**);
- bajo norma contable argentina, el tema tampoco está tratado y, por ende, podría aplicarse como una política contable aceptable el criterio mencionado anteriormente.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

Pregunta 13

41. ¿Cómo debe tratar, en un período posterior a uno de estabilidad, una escisión-fusión de un segmento de negocio procedente que tiene lugar entre compañías de un mismo grupo y que califica como “combinación de negocios bajo control común”, que había sido contabilizado utilizando el método de la adquisición descrito en las Normas sobre combinaciones de negocios (valor razonable)?



Respuesta 13

42. Se procederá de la siguiente manera:
- Al preparar los estados financieros consolidados, **A** conservará todas las fechas de origen de la situación original.
 - Al preparar los estados financieros de **C** (la absorbente) a moneda de cierre, se deberá considerar que los activos procedentes de **B** están en el mismo poder adquisitivo que se habría considerado en el caso de que tales partidas se hubieran mantenido en la escidente.
 - Al preparar los estados financieros de **B** (la escidente) a moneda de cierre, la reducción que se debe computar en el patrimonio deberá considerar el mismo importe legal que se consideró oportunamente, dando lugar a una transacción “tipo espejo” con los importes usados por **C** (la absorbente).

Pregunta 14

43. ¿Cómo debe contabilizarse una escisión anterior a la fecha de aplicación inicial de las normas de reexpresión, tanto en la contabilidad de la escidente como en la contabilidad de la nueva sociedad (la transacción se contabilizó en base al valor de libros que tenía la controladora)?

Respuesta 14

44. En estos casos, para determinar las cifras iniciales tras un período de estabilidad, procedentes de esta transacción:
- La escidente contabilizará un ajuste en su patrimonio equivalente al valor de los activos y pasivos escindidos a su costo, reexpresados a moneda de cierre.
 - La sociedad creada como consecuencia de la escisión reexpresará tanto sus activos y pasivos como el capital suscrito a causa de la creación considerando la fecha de origen que habría tenido estos activos en la sociedad escidente.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

45. Esto es coherente con el hecho de que societariamente la transacción se aprobó sobre la base de cifras históricas.⁹

⁹ Ver ejercicio 6 del Anexo

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

PARTE E – CONVERSIÓN Y CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS CONTABLES. INTERACCIÓN ENTRE RT 6 Y RT 18

Controlante argentina que debe presentar sus estados financieros en pesos y posee una subsidiaria del exterior que tiene una moneda de una economía no hiperinflacionaria

Pregunta 15

46. ¿Cómo presentar las cifras del patrimonio neto (PN) correspondiente a la subsidiaria del exterior en la moneda de presentación del grupo (que corresponde a una economía hiperinflacionaria), si la subsidiaria es una entidad no integrada y la controlante aplica el método de ajustar-convertir establecido en la RT 18?

Respuesta 15

47. La RT 18 no trata el tema. Solo establece que las diferencias de cambio puestas en evidencia por la conversión de estados contables deben imputarse a un rubro específico del PN, en el cual se mantendrán hasta que se produzca la venta de la inversión neta o el reembolso total o parcial del capital.

48. Consideramos que es una política contable aceptable aplicar el mismo criterio que prevé el método de convertir-ajustar-consolidar (párrafo 28, tratamiento (a) de esta Guía). Es decir, se mantiene el PN inicial convertido al tipo de cambio histórico reexpresado a moneda de cierre, y los resultados se presentan convertidos al tipo de cambio de la transacción reexpresados a moneda de cierre, lo que dará lugar a una diferencia por la conversión de dicho PN al tipo de cambio de cierre, que se presentará en el PN como diferencia de conversión dentro de Resultados Diferidos, y que estará expresada en términos reales.

Pregunta 16

49. ¿Cómo presentar las cifras de resultados correspondientes a la subsidiaria del exterior en la moneda de presentación del grupo (que corresponde a una economía hiperinflacionaria), si la subsidiaria es una entidad integrada y, por ende, la controladora aplica el método de convertir-ajustar establecido en la RT 18?

Respuesta 16

50. Las cifras que estén expresadas en moneda extranjera de momentos anteriores al de cierre deberán convertirse empleando los correspondientes tipos de cambio históricos y luego reexpresarlos a moneda de cierre¹⁰.

¹⁰ RT 18, párrafo 1.2.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

ANEXO – EJERCICIOS

Contenido

Ejercicio 1: relacionado con pregunta 1

Ejercicio 2: relacionado con pregunta 4

Ejercicio 3: relacionado con pregunta 7

Ejercicio 4: relacionado con pregunta 8

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

PARTE A - ASPECTOS GENERALES

Aclaración previa: al analizar la Parte A de esta Guía se ha considerado como modelo base un grupo empresarial en el cual:

- a) todas las entidades se encuentran domiciliadas en Argentina, y
- b) –en caso de aplicar NIIF – tienen como moneda funcional al peso argentino.

A.1. CUESTIONES REFERIDAS A LA ANTICUACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS EN EL ESTADO DE SITUACIÓN CONSOLIDADO (AJUSTE POR PRIMERA VEZ LUEGO DE LA ESTABILIDAD)

EJERCICIO 1 (relacionado con pregunta 1)

Una entidad (controladora) controla a otra (subsidiaria) desde el 31 de diciembre de 2009. Esta última fue creada en el año 2006 y cierra ejercicio al 31 de diciembre de cada año. Al preparar sus estados financieros consolidados, ¿qué fecha de origen (anticuación) deberá considerar para reexpresar los activos y pasivos procedentes de la subsidiaria (incluyendo la plusvalía)?

- **Aplicación sugerida de los requerimientos**

La columna \$ Subsidiaria refleja los valores contables en la entidad y la columna “\$ VR Adquis” refleja los valores atribuidos a efecto de la adquisición, incluida la plusvalía que se determinó en dicho momento. Estos importes son los que se incorporan a las registraciones consolidadas en la entidad controladora.

Subsidiaria A	31/12/2009		
	Fecha origen	\$ Subsidiaria	\$ VR Adquis
PP&E VO	09/06/06	1.000	1.500
PP&E AA	09/06/06	-200	-300
Activos Monetarios	31/12/09	600	600
Pasivos Monetarios	31/12/09	-400	-400
Plusvalía			600
Patrimonio Neto		-1.000	-2.000

La subsidiaria A prepara sus estados financieros al 31/12/16 como fecha de aplicación inicial de sus estados financieros por aplicación de la NIC 29, ya que se trata del inicio del período que debe presentarse como comparativo del ejercicio 2018, primero en que se detectó la existencia de hiperinflación en los términos de la mencionada norma.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

Subsidiaria A - Estados Individuales	31/12/2016			
	Fecha origen	\$ Subsidiaria	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	09/06/06	1.000	4,754	4.754
PP&E AA	09/06/06	-550	4,754	-2.615
Activos Monetarios	31/12/16	1.000	1,000	1.000
Pasivos Monetarios	31/12/16	-300	1,000	-300
Patrimonio Neto		-1.150		-2.839

A efectos de la consolidación con la controladora, la subsidiaria prepara un estado especial a la misma fecha, tomando como base los valores que se le asignaron en el momento de adquisición como rubros de la entidad adquirente.

Subsidiaria A - Para Consolidar por X	31/12/2016			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	31/12/09	1.500	3,390	5.085
PP&E AA	31/12/09	-825	3,390	-2.797
Activos Monetarios	31/12/16	1.000	1,000	1.000
Pasivos Monetarios	31/12/16	-300	1,000	-300
Plusvalía		600	3,390	2.034
Patrimonio Neto		-1.975		-5.023

A efectos de completar la preparación de la información correspondiente al ejercicio comparativo a presentar por la propia entidad, la subsidiaria elabora sus estados financieros al 31/12/17:

Subsidiaria A - Estados Individuales	31/12/2017			
	Fecha origen	\$ Subsidiaria	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	09/06/06	1.000	5,933	5.933
PP&E AA	09/06/06	-600	5,933	-3.560
Activos Monetarios	31/12/17	1.450	1,000	1.450
Pasivos Monetarios	31/12/17	-400	1,000	-400
Patrimonio Neto Ant		-1.150	1,248	-3.543
Amortizaciones		50	5,933	297
Otros res. del período		-350	1,105	-387
RECPAM				210
Control		0		0

La entidad comprueba la razonabilidad del cálculo del RECPAM determinado en el paso anterior por diferencia patrimonial. Efectúa el cálculo aplicando a los saldos iniciales la variación de

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

precios de todo el año y a las variaciones del período la variación entre el promedio del ejercicio y la medición al cierre del período.

PRUEBA RECPAM	AMN Inicial	700	0,248	174
	AMN Variac	350	0,105	37
	AMN Cierre	1.050		210

A efectos de la consolidación con la entidad controladora, la subsidiaria prepara un estado especial a la misma fecha, tomando como base los valores que se le asignaron en el momento de adquisición como rubros de la entidad adquirente.

Subsidiaria A - Para Consolidar por X	31/12/2017			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	31/12/16	1.500	4,231	6.346
PP&E AA	31/12/16	-900	4,231	-3.808
Activos Monetarios	31/12/17	1.450	1,000	1.450
Pasivos Monetarios	31/12/17	-400	1,000	-400
Plusvalía		600	4,231	2.539
Patrimonio Neto Ant		-1.975	1,248	-6.268
Amortizaciones		75	4,231	317
Otros res. del período		-350	1,105	-387
RECPAM				210
Control		0		0

Debido a que no existen diferencias en la medición de activos y pasivos monetarios entre la propia entidad y los datos a consolidar, el RECPAM que se determina por diferencia es el mismo que se determinó previamente y por lo tanto no requiere comprobación adicional.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

A.2. CUESTIONES REFERIDAS AL PROCEDIMIENTO DE CONSOLIDACIÓN, EN GENERAL

EJERCICIO 2 (relacionado con pregunta 4)

Tanto las normas contables argentinas como las NIIF prevén que, en determinadas circunstancias, a una controladora cuyo cierre de ejercicio es posterior al de su subsidiaria se le permita utilizar la información contable de su subsidiaria (incluyendo los ajustes significativos que hayan tenido lugar) para elaborar los estados financieros consolidados. ¿Qué consideraciones deberá tener en cuenta la controladora al preparar sus estados financieros consolidados, si utiliza esta posibilidad prevista por las normas? Supuestos que se consideran para el siguiente análisis:

- (a) la controladora cierra su ejercicio el 31 de diciembre de 2017;
- (b) la subsidiaria cierre su ejercicio el 31 de octubre de 2017;
- (c) ambas entidades reexpresan sus estados contables a moneda de cierre.

- **Aplicación sugerida de los requerimientos**

La subsidiaria B prepara sus estados financieros al 31/10/16 como fecha de aplicación inicial de sus estados financieros por aplicación de la NIC 29, ya que se trata del inicio del período que debe presentarse como comparativo del ejercicio 2018, primero en que se detectó la existencia de hiperinflación en los términos de la mencionada norma.

Subsidiaria B - Estados Individuales	31/10/2016			
	Fecha origen	\$ Subsidiaria	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	09/06/06	1.000	4,665	4.665
PP&E AA	09/06/06	-550	4,665	-2.566
Activos Monetarios	31/12/16	1.000	1,000	1.000
Pasivos Monetarios	31/12/16	-300	1,000	-300
Patrimonio Neto		-1.150		-2.799

A efectos de la consolidación con la entidad controladora, la subsidiaria prepara un estado especial a la fecha de cierre de la entidad controladora, tomando como base los valores de sus estados financieros al 31/10/16 pero corrigiendo el desfase de fechas. No existen operaciones recíprocas entre ambas fechas que requieran efectuar ajustes adicionales.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

Subsidiaria B - Para Consolidar por X	31/12/2016			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	09/06/06	1.000	4,754	4.754
PP&E AA	09/06/06	-550	4,754	-2.615
Activos Monetarios	31/12/16	1.000	1,019	1.019
Pasivos Monetarios	31/12/16	-300	1,019	-306
Patrimonio Neto		-1.150		-2.853

A efectos de completar la preparación de la información correspondiente al ejercicio comparativo a presentar por la propia entidad, la subsidiaria elabora sus estados financieros al 31/10/17:

Subsidiaria B - Estados Individuales	31/10/2017			
	Fecha origen	\$ Subsidiaria	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	09/06/06	1.000	5,674	5.674
PP&E AA	09/06/06	-600	5,674	-3.404
Activos Monetarios	31/12/17	1.450	1,000	1.450
Pasivos Monetarios	31/12/17	-400	1,000	-400
Patrimonio Neto Ant		-1.150	1,216	-3.405
Amortizaciones		50	5,674	284
Otros res. del período		-350	1,095	-383
RECPAM				185
Control		0		0

La entidad comprueba la razonabilidad del cálculo del RECPAM determinado en el paso anterior por diferencia patrimonial. Efectúa el cálculo aplicando a los saldos iniciales la variación de precios de todo el año y a las variaciones del periodo la variación entre el promedio del ejercicio y la medición al cierre del período.

PRUEBA RECPAM				
	AMN Inicial	700	0,216	151
	AMN Variac	350	0,095	33
	AMN Cierre	1.050		185

A efectos de la consolidación con la entidad controladora, la subsidiaria prepara un estado especial a la fecha de cierre de la entidad controladora, tomando como base los valores de sus estados financieros al 31/10/17 pero corrigiendo el desfase de fechas. No existen operaciones recíprocas entre ambas fechas que requieran efectuar ajustes adicionales.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

Subsidiaria B - Para Consolidar por X	31/12/2017			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	31/12/16	1.000	5,933	5.933
PP&E AA	31/12/16	-600	5,933	-3.560
Activos Monetarios	31/12/17	1.450	1,046	1.516
Pasivos Monetarios	31/12/17	-400	1,046	-418
Patrimonio Neto Ant		-1.150	1,046	-3.560
Amortizaciones		50	5,933	297
Otros res. del período		-350	1,046	-401
RECPAM			1,046	193
Control		0		-0

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

EJERCICIO 3 (relacionado con pregunta 7)

El RECPAM de los estados financieros consolidados, ¿es la sumatoria del RECPAM de los estados financieros que se consolidan?

- **Aplicación sugerida de los requerimientos**

La subsidiaria C prepara sus estados financieros ajustados por inflación al inicio del ejercicio inmediato anterior a aquel en que se identificó la existencia de hiperinflación. Tratándose de una subsidiaria originada por la controladora X todos sus activos y pasivos coinciden con los equivalentes para su consolidación por la controladora. De acuerdo con la metodología de la NIC 29 determina su patrimonio neto por diferencia entre los activos y pasivos reexpresados a la fecha de cierre del ejercicio anterior.

Subsidiaria C - Para Consolidar por X	31/12/16			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	09/06/06	1.000	4,754	4.754
PP&E AA	09/06/06	(550)	4,754	(2.615)
Activos Monetarios	31/12/16	1.000	1,000	1.000
Pasivos Monetarios	31/12/16	(300)	1,000	(300)
Préstamo de X - Monetario	31/12/16	(500)	1,000	(500)
Patrimonio Neto		(650)		(2.339)
Control		0		0

A la misma fecha la casa matriz prepara sus estados financieros separados exponiendo sus activos y pasivos a valores del cierre del ejercicio inmediato anterior incluyendo la medición de su participación en la inversión en C al importe del patrimonio determinado por la subsidiaria, ya que su tenencia es del 100% del capital.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

Casa Matriz X	31/12/2016			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Matriz
Participación en C 100%	31/12/16	650		2.339
Otros Activos Monetarios	31/12/16	850	1,000	850
Préstamo a C - Monetario	31/12/16	500	1,000	500
Patrimonio Neto		-2.000		-3.689
Control		0		0

La entidad X prepara sus estados consolidados a la misma fecha agregando a sus propios activos y pasivos los de la subsidiaria C en reemplazo de su rubro de inversiones en la entidad C.

Estado Consolidado X + C	31/12/2016			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	09/06/06	1.000	4,754	4.754
PP&E AA	09/06/06	-550	4,754	-2.615
Activos Monetarios	31/12/16	1.850	1,000	1.850
Pasivos Monetarios	31/12/16	-300	1,000	-300
Préstamo Intercompany	31/12/16	0	1,000	0
Patrimonio Neto		-2.000		-3.689
Control		0		0

De igual forma, la subsidiaria C prepara sus estados financieros al cierre del período comparativo, determinando los resultados del período incluyendo el RECPAM, que se calcula en forma separada el producido por activos monetarios del producido por pasivos financieros. Se comprueba que el neto es consistente con el importe calculado por diferencia patrimonial.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

Subsidiaria C - Para Consolidar por X	31/12/2017			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	09/06/06	1.000	5,933	5.933
PP&E AA	09/06/06	-600	5,933	-3.560
Activos Monetarios	31/12/17	1.450	1,000	1.450
Pasivos Monetarios	31/12/17	-400	1,000	-400
Préstamo de X - Monetario	31/12/17	-500	1,000	-500
Patrimonio Neto Ant	31/12/17	-650	1,248	-2.919
Amortizaciones	09/06/06	50	5,933	297
Costo Financiero Pmo X		120	1,105	133
Otros res. del período		-470	1,105	-520
RECPAM generado por Activos				295
RECPAM generado por Pasivos				-209
Control		0		0
PRUEBA RECPAM	AMN Inicial	200	1,248	50
	AMN Variac	350	1,105	37
	AMN Cierre	550		87

De igual manera, la entidad X prepara a la misma fecha y con idéntico procedimiento sus estados separados:

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

Casa Matriz X	31/12/2017			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
Participación en C 100%	31/12/17	950		2.714
Otros Activos Monetarios	31/12/17	1.000	1,000	1.000
Préstamo a C - Monetario	31/12/17	500	1,000	500
Patrimonio Neto Ant.	31/12/16	-2.000	1,248	-4.604
Result. Participac C		-300		205
Otros res. del período		-30	1,105	-33
Intereses Préstamo C		-120	1,105	-133
RECPAM generado por Activos				351
RECPAM generado por Pasivos				0
Control		0		0
PRUEBA RECPAM	AMN Inicial	1.350	1,248	335
	AMN Variac	150	1,105	16
	AMN Cierre	1.500		351

Sobre la base de ambos estados financieros se preparan los estados financieros consolidados a la misma fecha. Como puede observarse, en el proceso de consolidación se eliminan los créditos y deudas recíprocas (préstamo de X a C por \$500).

También se eliminan en dicho proceso los intereses devengados en dicho período en ambas entidades por dicho préstamo (ingresos y gastos por \$120).

Al eliminarse los saldos a cobrar en la entidad X que son activos monetarios, el RECPAM producido por el mantenimiento de dicha cuenta a cobrar también se elimina.

A su vez, al eliminarse los saldos a pagar en la entidad C que son pasivos monetarios, el RECPAM producido por el mantenimiento de dicha cuenta a pagar también se elimina.

Como los importes de ingresos y egresos por RECPAM que se eliminan son idénticos, el importe neto consolidado no se modifica ($\$87 + \$351 = \$438$); pero si se modifican los importes consolidados que se atribuyen a activos y a pasivos en forma individual.

RECPAM Activos ($\$295 + \$351 <> \$522$)

RECPAM Pasivos ($\$209 + \$0 <> \$84$)

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

Estado Consolidado X + C	31/12/2017			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	09/06/06	1.000	5,933	5.933
PP&E AA	09/06/06	-600	5,933	-3.560
Activos Monetarios	31/12/17	2.450	1,000	2.450
Pasivos Monetarios	31/12/17	-400	1,000	-400
Préstamo Intercompany	31/12/17	0	1,000	0
Patrimonio Neto Ant	31/12/17	-2.000	1,248	-4.604
Amortizaciones	09/06/06	50	5,933	297
Costo Financiero Intercompany		0	1,105	0
Otros res. del período		-500	1,105	-554
RECPAM generado por Activos				522
RECPAM generado por Pasivos				-84
Control		0		0
PRUEBA RECPAM	AMN Inicial	1.550	1,248	385
	AMN Variac	500	1,105	53
	AMN Cierre	2.050		438

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

EJERCICIO 4 (relacionado con pregunta 8)

¿Cómo determinará una entidad la participación no controladora (PNC) en su estado de situación financiero consolidado, después de un período de estabilidad, cuando tenga que aplicar la NIC 29?

- **Aplicación sugerida de los requerimientos**

La casa Matriz X adquiere el 90% de la Subsidiaria D el 31/12/09.

El costo de adquisición fue de \$2.000.

La participación no controladora se mide por el valor proporcional de los activos netos de la subsidiaria medidos a su valor razonable a la fecha de la adquisición, es decir la plusvalía se determina en forma parcial de acuerdo con una de las alternativas de medición que se admiten en la NIIF 3.

Subsidiaria D - Para Consolidar por X	31/12/2009		
	Fecha origen	\$ Subsidiaria	\$ VR Adquis
PP&E VO	09/06/06	1.000	1.500
PP&E AA	09/06/06	-200	-300
Activos Monetarios	31/12/09	600	600
Pasivos Monetarios	31/12/09	-400	-400
PN Controladora	09/06/06		-140
Plusvalía			740
Patrimonio Neto Controladora		-1.000	-2.000
Control		0	0

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

A su vez, a dicha fecha los estados financieros separados de la entidad X mostraban:

Separado de X	31/12/2009		
	Fecha origen	\$	\$c
Participación en D	31/12/09	2.000	2.000
PP&E VO	31/03/05	400	639
PP&E AA	31/03/05	-100	-160
Activos Monetarios	31/12/09	900	900
Pasivos Monetarios	31/12/09	-800	-800
Patrimonio Neto		-2.400	-2.579
Control		0	0

Al 31/12/16, fecha de cierre del ejercicio anterior al comparativo a presentar por la entidad D, los estados individuales ajustados por inflación mostraban los siguientes importes:

Subsidiaria D - Estados Individuales	31/12/2016			
	Fecha origen	\$ Subsidiaria	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	09/06/06	1.000	4,754	4.754
PP&E AA	09/06/06	-550	4,754	-2.615
Activos Monetarios	31/12/16	2.500	1,000	2.500
Pasivos Monetarios	31/12/16	-300	1,000	-300
Patrimonio Neto		-2.650		-4.339
Control		0		0

Sobre la base de dichos datos, y los que surgen de las mediciones a la fecha de adquisición por la entidad X, la entidad D prepara los estados especiales a efecto de su consolidación por parte de la controladora.

La participación no controladora se determina, tanto en valores nominales como en valores ajustados por inflación, en función del saldo inicial determinado al 31/12/09 con más el 10% (participación no controladora sobre el patrimonio) de la variación del patrimonio desde dicha fecha hasta el 31/12/16.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

Subsidiaria D - Para Consolidar por X	31/12/2016			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	31/12/09	1.500	3,390	5.085
PP&E AA	31/12/09	-825	3,390	-2.797
Activos Monetarios	31/12/16	2.500	1,000	2.500
Pasivos Monetarios	31/12/16	-300	1,000	-300
PN Controladora		-288		-449
Plusvalía		740	3,390	2.509
Patrimonio Neto Controladora		-3.328		-6.548
Control		0		0
		2.875		
PN Controladora	Saldo inicial	-140	3,390	-475
	Variación PN X 10%	-148		26

A dicha fecha, los estados financieros separados de la controladora mostraban los siguientes importes tanto nominales como ajustados por inflación:

Separado de X	31/12/2016			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
Participación en D	31/12/16	3.328		6.548
PP&E VO	31/03/05	400	5,414	2.166
PP&E AA	31/03/05	-240	5,414	-1.299
Activos Monetarios	31/12/16	3.500	1,000	3.500
Pasivos Monetarios	31/12/16	-1.200	1,000	-1.200
Patrimonio Neto		-5.788		-9.715
Control		0		0

Como puede observarse, el importe nominal de la participación en D no se reexpresa utilizando un coeficiente de reexpresión, sino que se reemplaza por el valor determinado de la participación de la entidad controladora en los estados especiales preparados a efecto de la consolidación.

La participación no controladora no se reexpresa utilizando un coeficiente de reexpresión, sino que se reemplaza por el valor determinado de la participación no controladora en los estados especiales preparados a efecto de la consolidación.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

Consolidado de X	31/12/2016			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	31/03/05	400	5,414	2.166
PP&E AA	31/03/05	-240	5,414	-1.299
PP&E VO	31/12/09	1.500	3,390	5.085
PP&E AA	31/12/09	-825	3,390	-2.797
Activos Monetarios	31/12/16	6.000	1,000	6.000
Pasivos Monetarios	31/12/16	-1.500	1,000	-1.500
PN Controladora	31/12/16	-288		-449
Plusvalía		740	3,390	2.509
Patrimonio Neto Consolidado		-5.788		-9.715
Control		0		0

La subsidiaria D prepara sus estados financieros al cierre del período comparativo, determinando los resultados del período incluyendo el RECPAM en forma integrada con los otros resultados del período por razones de simplicidad del caso.

Subsidiaria D - Estados Individuales	31/12/2017			
	Fecha origen	\$ Subsidiaria	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	09/06/06	1.000	5,933	5.933
PP&E AA	09/06/06	-600	5,933	-3.560
Activos Monetarios	31/12/17	3.200	1,000	3.200
Pasivos Monetarios	31/12/17	-450	1,000	-450
Patrimonio Neto		-2.650	1,248	-5.415
Amortizaciones		50	5,933	297
Otros resultados del período		-550		-4
Control		0		0

La entidad D prepara los estados especiales a efecto de la consolidación con la controladora X siguiendo los lineamientos que se describieran para los estados especiales al 31/12/16.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

Subsidiaria D - Para Consolidar por X	31/12/2017			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	31/12/09	1.500	4,231	6.346
PP&E AA	31/12/09	-900	4,231	-3.808
Activos Monetarios	31/12/17	3.200	1,000	3.200
Pasivos Monetarios	31/12/17	-450	1,000	-450
PN Controladora		-335		-529
Plusvalía		740	4,231	3.131
Patrimonio Neto Controladora Anterior		-3.328	1,248	-8.172
Resultado Contr. Del Período		-428		282
Control		0		0
PN Controladora	Saldo inicial	-288	1,248	-560
	Variación PN X 10%	-48		31

De igual manera la entidad X prepara a la misma fecha y con idéntico procedimiento sus estados separados.

Separado de X	31/12/2017			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
Participación en D	31/12/17	3.328		7.890
PP&E VO	31/03/05	400	6,756	2.702
PP&E AA	31/03/05	-260	6,756	-1.757
Activos Monetarios	31/12/17	4.100	1,000	4.100
Pasivos Monetarios	31/12/17	-1.300	1,000	-1.300
Patrimonio Neto Controladora Anterior		-5.788	1,248	-12.123
Res. Partic D. Del Período		-428		282
Amortizaciones del Período		20	6,756	135
Otros Res. X del período		-73		70
Control		0		0

Como puede observarse, el importe nominal de la participación en D no se reexpresa utilizando un coeficiente de reexpresión, sino que se reemplaza por el valor determinado de la participación de la entidad controladora en los estados especiales preparados a efecto de la consolidación. (\$8.172 - \$282).

Los resultados por participación en D no se reexpresan utilizando un coeficiente de reexpresión, sino que se reemplaza por el valor determinado de la participación de la entidad controladora en los estados especiales preparados a efecto de la consolidación.

GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29) – SEGUNDA PARTE

Los otros resultados del período, que incluyen el RECPAM se determinaron por diferencia patrimonial por razones de simplicidad del ejemplo.

Los estados consolidados que surgen de los estados detallados previamente son los siguientes:

Consolidado de X	31/12/2017			
	Fecha origen	\$ Consolidac	Coefic. Reexpr.	\$c Subsidiaria
PP&E VO	31/03/05	400	6,756	2.702
PP&E AA	31/03/05	-260	6,756	-1.757
PP&E VO	31/12/09	1.500	4,231	6.346
PP&E AA	31/12/09	-900	4,231	-3.808
Activos Monetarios	31/12/17	7.300	1,000	7.300
Pasivos Monetarios	31/12/17	-1.750	1,000	-1.750
PN Controladora	31/12/17	-335		-529
Plusvalía		740	4,231	3.131
Patrimonio Neto Consolidado Anterior		-5.788	1,248	-12.123
Amortizaciones del período		95	1,248	452
Otros Res. del período		-1.003		35
Control		0		0