

NIC 27

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 27 (NIC 27)
(REVISADA EN 2000)**

Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en dependientes

Esta Norma Internacional de Contabilidad deroga a la original, aprobada en junio de 1998. Esta Norma se presenta en el formato revisado adoptado por las Normas Internacionales de Contabilidad en 1991. No se han efectuado cambios sustanciales sobre el texto original. En ciertos casos se ha modificado la terminología, con el fin de adaptarla a los usos actuales del IASC.

En diciembre de 1998, los antiguos párrafos 13, 24, 29 y 30 de la NIC 27 fueron modificados con el fin de reemplazar las referencias a la NIC 25, Contabilización de las Inversiones, por otras a la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.

En octubre de 2000, fue modificado el párrafo 13 para que la redacción fuera coherente con los párrafos similares de otras Normas Internacionales de Contabilidad.

Se han emitido las siguientes Interpretaciones SIC que tienen relación con la NIC 27:

- SIC-12: Consolidación — Entidades con Cometido Especial.
- SIC-33: Consolidación y Método de la Participación — Derechos de Voto Potenciales y Distribución de Participaciones en la Propiedad.

ÍNDICE

	Párrafos
Alcance	1-5
Definiciones	6
Presentación de los estados financieros consolidados	7-10
Alcance de los estados financieros consolidados	11-14
Operaciones de consolidación	15-28
Contabilización de las inversiones en dependientes dentro de los estados financieros individuales de la dominante	29-31
Información a revelar	32
Fecha de vigencia	33

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas de escasa importancia relativa (ver párrafo 12 del Prólogo).

ALCANCE

1. ***Esta Norma trata de la preparación y presentación de los estados financieros consolidados de un grupo de empresas bajo el control de una dominante.***
2. ***La presente Norma se ocupa, asimismo, de la contabilización de las inversiones en dependientes dentro de los estados financieros individuales que la dominante presenta por separado.***
3. Esta Norma reemplaza a la NIC 3, Estados Financieros Consolidados, excepto en lo que dicha Norma contiene relativo a la contabilización de inversiones financieras en empresas asociadas (véase la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas).
4. Los estados financieros consolidados quedan comprendidos en el término general de «estados financieros», tal como aparece en el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. Por lo tanto, los estados financieros consolidados se preparan siguiendo las Normas Internacionales de Contabilidad.

5. La presente Norma no trata los siguientes extremos:
- (a) métodos de contabilización de las combinaciones de negocios, y sus efectos sobre la consolidación, incluido el tratamiento del fondo de comercio surgido de la combinación (véase la NIC 22, Combinaciones de Negocios);
 - (b) contabilización de las inversiones financieras en empresas asociadas (véase la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas); ni tampoco
 - (c) el tratamiento contable de las inversiones en negocios conjuntos (véase la NIC 31, Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos).

DEFINICIONES

6. *Se usarán en esta Norma los siguientes términos, con sus respectivos significados:*

Control (para los propósitos de esta Norma) es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de una empresa para obtener beneficios de sus actividades.

Una dependiente es una empresa controlada por otra (conocida como matriz o dominante).

Una dominante es aquella empresa que posee una o más dependientes.

Un grupo de empresas está formado por el conjunto de la dominante y todas sus dependientes.

Estados financieros consolidados son los estados financieros de un grupo de empresas, presentados como si se tratara de una sola entidad contable.

Intereses minoritarios son aquella parte de los resultados netos de la explotación, así como de los activos netos de la dependiente, que no pertenecen, bien sea directa o indirectamente a través de otras empresas dependientes, a la dominante del grupo.

PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

7. **Toda dominante, que no se encuentre en los casos contemplados en el párrafo 8, debe presentar estados financieros consolidados.**
8. **Toda dominante que sea a su vez dependiente participada en su totalidad, o prácticamente en su totalidad, por otra dominante, no necesita presentar estados financieros consolidados siempre que en el caso de la participada prácticamente en su totalidad, la dominante obtenga el consentimiento de los intereses minoritarios. Tales dominantes deben revelar, en sus estados financieros individuales, las razones por las que no han presentado los estados financieros consolidados, junto con los métodos utilizados para la contabilización de sus dependientes. También deben informar sobre el nombre de la empresa dominante que publica estados consolidados y las incluye en ellos, así como de la oficina de registro donde éstos quedan depositados.**
9. Los usuarios de los estados financieros de la dominante están, usualmente, interesados en el grupo de empresas y necesitan, por tanto, ser informados de la situación financiera, los resultados y los flujos de fondos del grupo en su conjunto. A cubrir esta necesidad van dirigidos los estados financieros consolidados, que presentan la información financiera sobre el grupo como si se tratara de una sola empresa, sin tener en consideración los límites legales de las entidades jurídicas independientes.
10. Una dominante, si está poseída enteramente por otra empresa, no siempre tendrá que presentar estados financieros consolidados, ya que tales estados pueden no ser requeridos por la empresa dominante, y las necesidades de los demás usuarios pueden quedar mejor cubiertas por los estados financieros consolidados de esa dominante. En algunos países se exime de la presentación de estados consolidados a la dominante que está poseída prácticamente en su totalidad por otra empresa, siempre que la misma obtenga para ello la aprobación de quienes representen los intereses minoritarios. La expresión «poseída prácticamente en su totalidad» significa, con frecuencia, que la dominante posee el 90 % o más de los derechos de voto.

NIC 27

ALCANCE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

11. **La dominante que confeccione estados financieros consolidados deberá incluir en ellos a todas sus dependientes, ya sean nacionales o extranjeras, salvo aquellas a las que se refiere el párrafo 13.**
12. En los estados financieros consolidados se incluye a todas las empresas controladas por la dominante, salvo aquellas dependientes excluidas por las razones establecidas en el párrafo 13. Se presume la existencia de control cuando la dominante posee, directa o indirectamente a través de otras dependientes, más de la mitad de los derechos de voto de una empresa, a menos que, por circunstancias excepcionales, pueda demostrarse claramente que tal posesión no constituye control. También existe control cuando la dominante posee la mitad o menos de los derechos de voto de una empresa, si ello supone ⁽¹⁾ ⁽²⁾:
- (a) poder sobre más de la mitad de los derechos de voto en virtud de un acuerdo con otros inversores;
 - (b) poder para dirigir las políticas financiera y de explotación de esa empresa, obtenido por acuerdo o disposición reglamentaria;
 - (c) poder para nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de administración u órgano equivalente de dirección; o
 - (d) poder de controlar la mayoría de los votos en las reuniones del órgano de administración u órgano equivalente de dirección.
13. **Una dependiente debe ser excluida de la consolidación cuando:**
- (a) **se pretende que el control sobre la misma sea temporal, porque la dependiente se ha adquirido y se mantiene exclusivamente con vistas a su venta en un futuro próximo; o bien**
 - (b) **opera bajo fuertes restricciones a largo plazo, que menoscaban de forma significativa su capacidad para transferir fondos a la dominante.**

Tales dependientes deben ser tratadas contablemente, de acuerdo con lo establecido en la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.

14. No se excluye de la consolidación a una dependiente cuando sus actividades son diferentes a las del resto de las empresas del grupo. Se proporciona mejor información integrando también esas dependientes y presentando, en los estados consolidados, datos adicionales sobre los diferentes segmentos del negocio de las dependientes. Por ejemplo, ofrecer el tipo de información exigida por la NIC 14, Información Financiera por Segmentos, ayuda a explicar la importancia de los diferentes segmentos del negocio dentro del grupo.

OPERACIONES DE CONSOLIDACIÓN

15. Al preparar los estados financieros consolidados, los estados individuales de la dominante y sus dependientes se integran línea a línea, agregando las cuentas de naturaleza similar dentro de los activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos. Para conseguir que los estados consolidados presenten información financiera del grupo como si fuera una sola empresa, se tienen en cuenta los siguientes pasos ⁽²⁾:
- (a) se elimina el importe en libros de la inversión de la dominante en cada dependiente, con la porción de patrimonio neto de la dependiente según el porcentaje de dominio (véase la NIC 22, Combinaciones de Negocios, que también describe el proceso a seguir con el fondo de comercio resultante, en su caso);

⁽¹⁾ Véase también la Interpretación SIC-12: Consolidación — Entidades de Cometido Específico.

⁽²⁾ Véase también la SIC-33: Consolidación y Método de la Participación — Derechos de Voto Potenciales y Distribución de Participaciones en la Propiedad.

- (b) los intereses minoritarios en la ganancia neta de las dependientes consolidadas, en el ejercicio en que se informa, se identifican y separan del resultado consolidado para llegar a la ganancia neta correspondiente a los propietarios de la dominante; y
- (c) los intereses minoritarios en el patrimonio neto de las dependientes consolidadas, se identifican y presentan, en el balance del grupo, en partida separada de las obligaciones y del patrimonio neto de los propietarios de la dominante. Los intereses minoritarios en el patrimonio neto están compuestos por:
- (i) el importe que les corresponda en el momento de la adquisición, calculado de acuerdo con la NIC 22, Combinaciones de Negocios; y
- (ii) la participación de los minoritarios en los movimientos habidos en el patrimonio neto desde la fecha de adquisición.
16. Los impuestos a pagar, ya sea por la dominante o las dependientes, que surjan por la distribución a la dominante de las reservas por ganancias acumuladas de las dependientes, se tratan contablemente de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias.
17. ***Tanto los saldos como las transacciones intragrupo, así como las consiguientes ganancias no realizadas, deben ser eliminados en su totalidad. Las pérdidas no realizadas que resulten de transacciones intragrupo deben también ser eliminadas, a menos que el coste de los activos de los que forman parte no sea recuperable.***
18. Se eliminarán enteramente los saldos y las transacciones intragrupo, incluyendo ventas, gastos y dividendos. Se eliminarán enteramente las ganancias no realizadas provenientes de transacciones intragrupo, si forman parte de los importes en libros de los activos, tales como existencias o inmovilizado. Se eliminarán, igualmente, las pérdidas no realizadas derivadas de transacciones intragrupo, si han sido deducidas para llegar al valor contable de los activos, a menos que el coste de los mismos no sea recuperable. Las diferencias temporarias que nazcan de la eliminación de pérdidas o ganancias no realizadas, derivadas de transacciones intragrupo se tratarán de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias.
19. ***Cuando los estados financieros que sirvan de base para la consolidación no tengan las mismas fechas de referencia, deben efectuarse ajustes para recoger los efectos de las transacciones, u otros eventos significativos, que hayan ocurrido entre esas fechas y la de cierre de los estados financieros de la dominante. En todo caso, la diferencia entre las distintas fechas de referencia no debe ser mayor de tres meses.***
20. Normalmente, los estados financieros de la dominante y sus dependientes empleados en la preparación de los consolidados, tienen las mismas fechas de referencia. Cuando estas fechas a que se refieren son diferentes, la dependiente prepara a menudo, y para los propósitos de la consolidación, estados financieros con las mismas fechas que el resto del grupo. Cuando es imposible esto último, pueden usarse estados financieros cerrados en fechas distintas, siempre que la diferencia entre las mismas no sea mayor de tres meses. El principio de uniformidad establece que la extensión de los ejercicios, así como cualquier diferencia en las fechas de cierre, deben conservarse de un ejercicio a otro.
21. ***Los estados financieros consolidados deben prepararse usando políticas contables uniformes para recoger similares transacciones u otros eventos producidos en circunstancias parecidas. Si no fuera posible usar políticas contables uniformes al preparar los estados financieros consolidados, tal hecho debe ser revelado, junto con las proporciones de las partidas afectadas a las que se hayan aplicado los diferentes métodos contables en los estados consolidados.***
22. En muchos casos, si una empresa del grupo utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados consolidados para similares transacciones u otros eventos producidos en circunstancias parecidas, se realizan ajustes en sus estados financieros con el fin de utilizarlos para la preparación de los consolidados.
23. Los resultados obtenidos por las operaciones en cada una de las dependientes se incluirán en los estados consolidados desde la fecha de la adquisición, momento en el cual el control de la empresa adquirida se transfiere de forma efectiva al comprador, de acuerdo con la NIC 22, Combinaciones de Negocios. Por su parte, los resultados netos de una dependiente vendida se incluyen con los consolidados hasta la fecha de la venta, momento en el cual la dominante deja de tener dominio sobre ella. La diferencia entre los ingresos por

NIC 27

venta de las dependientes y el importe en libros de las mismas, de sus activos menos sus pasivos en la fecha de la venta, se recoge en la cuenta de resultados consolidada como pérdida o ganancia por la venta de la dependiente. A fin de asegurar la comparabilidad de los estados financieros de un ejercicio a otro, se suministra con frecuencia información suplementaria acerca del efecto que la adquisición o venta de dependientes ha tenido en la situación financiera en la fecha a la que se refieren los estados consolidados, y en las ganancias para el periodo cubierto por ellos, así como acerca de las cantidades correspondientes para el ejercicio precedente.

24. ***Desde el momento en que una empresa deja de cumplir con la definición de dependiente, sin ser tampoco una empresa asociada, tal como queda definida en la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas, la partida correspondiente debe ser tratada contablemente como una inversión, de acuerdo con la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.***
25. El importe en libros de tal inversión, desde el momento en que deja de ser dependiente, se considera como el coste de la nueva partida.
26. ***Los intereses minoritarios deben presentarse, en los estados financieros consolidados, por separado de los pasivos del grupo y del patrimonio neto correspondiente a los propietarios de la dominante. También deben presentarse por separado los intereses minoritarios en la ganancia neta consolidada.***
27. Las pérdidas atribuibles a la minoría, en una dependiente consolidada, no pueden exceder de los intereses minoritarios en el patrimonio neto de la misma. Tal exceso, así como cualesquiera pérdidas posteriores atribuibles a los minoritarios, se cargan contra los intereses mayoritarios, a menos y en la medida en que la minoría haya adquirido la obligación de cubrir las pérdidas y le sea posible hacerlo. Si, en ejercicios subsiguientes, la dependiente obtiene ganancias, los intereses mayoritarios se asignarán la totalidad de tales ganancias, hasta recuperar la porción de pérdidas minoritarias previamente absorbidas.
28. Si una dependiente ha emitido acciones preferentes acumulativas, suscritas por terceros ajenos al grupo, la dominante calculará su parte en los resultados tras haber deducido el importe de los dividendos preferentes garantizados por la dependiente, haya ésta declarado dividendos o no.

CONTABILIZACIÓN DE LAS INVERSIONES EN DEPENDIENTES DENTRO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES DE LA DOMINANTE

29. ***En los estados financieros individuales de la dominante, las inversiones en dependientes que están incluidas en los estados consolidados deben ser:***
 - (a) ***llevadas contablemente al coste;***
 - (b) ***contabilizadas utilizando el método de la participación, según se describe en la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas; o bien***
 - (c) ***tratadas contablemente como activos financieros disponibles para la venta, según se describe en la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.***
30. ***En los estados financieros individuales de la dominante, las inversiones en dependientes que se excluyan de los estados consolidados deben ser:***
 - (a) ***llevadas contablemente al coste;***
 - (b) ***contabilizadas utilizando el método de la participación, según se describe en la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas; o bien***
 - (c) ***tratadas contablemente como activos financieros disponibles para su venta, según se describe en la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.***
31. En muchos países las dominantes presentan estados financieros individuales para cumplir con exigencias legales o de otra índole.

INFORMACIÓN A REVELAR

32. *Además de las informaciones exigidas en los párrafos 8 y 21, debe revelarse la siguiente información:*
- (a) *en los estados financieros consolidados, una lista de las dependientes significativas, incluyendo el nombre, el país donde se han constituido o tienen su establecimiento, la proporción de participación en la propiedad y, si fuera diferente, la proporción de los derechos de voto poseídos;*
 - (b) *en los estados financieros consolidados, cuando sea aplicable:*
 - (i) *las razones para no consolidar una dependiente, en su caso;*
 - (ii) *la naturaleza de las relaciones entre la dominante y cada dependiente en la que no tenga, ya sea directa o indirectamente a través de otras dependientes, más de la mitad de los derechos de voto;*
 - (iii) *el nombre de todas las empresas a las que, poseyendo más de la mitad de los derechos de voto, ya sea directa o indirectamente a través de otras empresas del grupo, no se han tratado como dependientes en la consolidación debido a la ausencia de control;*
 - (iv) *los efectos que la adquisición o enajenación de dependientes produce sobre la situación financiera, en la fecha a la que se refieren los estados financieros, y los resultados logrados por tales operaciones en el ejercicio cubierto por ellos, así como las mismas cantidades correspondientes al ejercicio precedente; y*
 - (c) *en los estados financieros individuales de la dominante, la descripción del método usado para la contabilización de las inversiones en dependientes.*

FECHA DE VIGENCIA

33. *Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1990.*

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 28 (NIC 28)
(REVISADA EN 2000)**

Contabilización de inversiones en empresas asociadas

La NIC 28 fue aprobada por el Consejo del IASC en noviembre de 1988.

En noviembre de 1994, el texto de la NIC 28 fue reordenado para ser presentado en el formato revisado adoptado para las Normas Internacionales de Contabilidad en 1991 (NIC 28, reordenada en 1994). No se introdujeron cambios sustanciales respecto al texto original aprobado. Se adaptó la terminología para ponerla al día con los usos del IASC en ese momento.

En julio de 1998, los párrafos 23 y 24 de la NIC 28 (reordenada en 1994) fueron revisados para darles una redacción acorde con la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

En diciembre de 1998, la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, modificó los párrafos 7, 12 y 14 de la NIC 28, cambiando las referencias a la NIC 25, Contabilización de las Inversiones, por otras a la NIC 39.

En marzo de 1999, fue modificado el párrafo 26, con el fin de reemplazar las referencias que contenía a la NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, por las correspondientes a la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, así como para que su terminología estuviera conforme con la utilizada en la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.

En octubre de 2000, se revisó el párrafo 8 para que fuera coherente con párrafos similares en otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas, y se eliminó el párrafo 10. Los cambios del párrafo 8 y 10 de la NIC 28 tendrán vigencia cuando la empresa aplique la NIC 39 por primera vez.