

**MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION
IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 5**

El documento adjunto, ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM

Saluda Atentamente,

MÓNICA PÉREZ ZÚÑIGA
Secretario General
Colegio de Contadores de Chile A.G.

ALEJANDRO VERA ESPINOSA
Presidente Nacional
Colegio de Contadores de Chile A.G.

MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 5

El presente documento ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM.

Capítulo 9 relacionado con Sección 9 de EPYM

Estados Financieros Consolidados y Separados

objetivo

El objetivo de la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* es prescribir cuándo los estados financieros consolidados deben presentarse y, además, prescribir los requerimientos de información financiera para la preparación de los estados financieros consolidados, separados y combinados.

Definiciones

Estados financieros consolidados:

El principio para los estados financieros consolidados es que estos presentan información financiera acerca del grupo (es decir, la controladora y sus filiales) como una sola entidad contable. Salvo en circunstancias muy especiales la *NIIF para EPYM* exige que toda entidad que sea controladora presente estados financieros consolidados.

La cuestión principal que requiere de juicio profesional en cuanto a los estados financieros consolidados surge al momento de identificar las filiales. Una filial es una entidad, entre las que se incluyen entidades sin forma jurídica definida, tales como las fórmulas asociativas con fines empresariales, pero sin forma jurídica definida, que es controlada por otra (conocida como controladora)

Estados financieros separados:

La *NIIF para EPYM* no exige la presentación de estados financieros separados.

Cuando se preparan estados financieros separados, la Sección 9 requiere que la entidad elija el modelo del costo o el modelo del valor razonable para contabilizar, en esos estados financieros, sus inversiones en filiales, entidades controladas de forma conjunta y coligadas.

Estados financieros combinados:

La *NIIF para EPYM* no exige la presentación de estados financieros combinados.

El principio para los estados financieros combinados es que estos presentan información financiera acerca de dos o más entidades controladas por un único inversionista como si se tratara de una sola entidad contable. Si bien los estados financieros combinados incluyen aquellas entidades que están bajo el control común de un único inversionista, no incluyen al inversionista controlador en cuestión.

Alcance

Esta sección define las circunstancias en las que una entidad presenta **estados financieros consolidados** y los procedimientos para la preparación de esos estados. También incluye una guía sobre **estados financieros separados** y **estados financieros combinados**.

Requerimientos para presentar estados financieros consolidados

A excepción de lo permitido o requerido, una **entidad controladora** presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en **filial** de acuerdo con lo establecido en esta NIIF. Los estados financieros consolidados incluirán todas las filiales de la controladora.

No será necesario que la controladora elabore estados financieros consolidados si:

- (a) se cumplen las dos condiciones siguientes:
 - (i) la controladora es ella misma una filial, y
 - (ii) su controladora última (o cualquier controladora intermedia) elabora **estados financieros con propósito de información general** consolidados que cumplen las **NIIF completas** o con esta NIIF; o
- (b) no tiene filiales distintas de la que se adquirió con la intención de su venta o enajenación en el plazo de un año*. Una controladora contabilizará esta filial:
 - (i) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados, si el valor razonable de las acciones se puede medir con fiabilidad, o
 - (ii) en otro caso, al costo menos el deterioro del valor

*Estas transacciones corresponden a inversiones en entidades solo con la intencionalidad de la venta, por lo que no correspondería contabilizar como filiales y consolidarlas.

Ejemplos: no constituyen exenciones a los estados financieros consolidados

Ej 1 La entidad B tiene una filial denominada entidad C. La controladora inmediata y última de la entidad B es la entidad A. Las entidades A, B y C no tienen obligación pública de rendir cuentas. Las entidades A, B y C elaboran estados financieros con propósito de información general; las entidades B y C lo hacen de acuerdo con la NIIF para EPYM, mientras que la entidad A presenta estados financieros consolidados en conformidad con los PCGA locales (es decir, un PCGA requerido o permitido en la jurisdicción donde la entidad A presenta su información financiera, que no corresponde ni a las NIIF completas ni a la NIIF para EPYM).

A la entidad B se le exige presentar estados financieros consolidados de acuerdo con la *NIIF para EPYM* dado que la entidad A (su controladora y controladora última) no elabora estados financieros consolidados con propósito de información general que correspondan a las NIIF completas ni a la *NIIF para EPYM*.

Ej 2 La entidad B tiene una filial denominada entidad C. La entidad B es propiedad de la entidad A. La entidad A no elabora estados financieros porque la jurisdicción donde se encuentra inscrita y donde opera no exige la preparación de estados financieros.

A la entidad B se le exige presentar estados financieros consolidados de acuerdo con la *NIIF para EPYM* dado que no posee una controladora (ni controladora última) que elabore estados financieros con propósito de información general consolidados en conformidad con las NIIF completas o con la *NIIF para EPYM*.

Ejemplos: constituyen exenciones a la presentación de estados financieros consolidados

Ej 3 La entidad B tiene una filial denominada entidad C. La controladora inmediata y última de la entidad B es la entidad A. Las entidades A, B y C no tienen obligación pública de rendir cuentas. Elaboran estados financieros con propósito de información general de acuerdo con la NIIF para EPYM. Por lo tanto, la entidad A presenta estados financieros consolidados.

A la entidad B no se le exige presentar estados financieros consolidados dado que la entidad A, su controladora última, presenta estados financieros con propósito de información general consolidados en conformidad con la NIIF para EPYM.

Ej 4 Los hechos son iguales a los del ejemplo 3. No obstante, en este ejemplo, la entidad A tiene la obligación pública de rendir cuentas y, por lo tanto, no puede aplicar la NIIF para las EPYM; y en su lugar, aplica las NIIF completas. Por consiguiente, la entidad A elabora estados financieros con propósito de información general consolidados de acuerdo con las NIIF completas.

A la entidad B no se le exige presentar estados financieros consolidados dado que la entidad A, su controladora última, presenta estados financieros con propósito de información general consolidados en conformidad con las NIIF completas.

Ej 5 La entidad C tiene una filial denominada entidad D. La controladora de la entidad C es la entidad B y, a su vez, la controladora de la entidad B es la entidad A.

Las entidades A, B, C y D no tienen obligación pública de rendir cuentas. Elaboran estados financieros con propósito de información general; las entidades B, C y D lo hacen de acuerdo con la NIIF para EPYM y la entidad A presenta estados financieros consolidados en conformidad con los PCGA locales (es decir, un PCGA requerido o permitido en la jurisdicción donde la entidad A presenta su información financiera, que no corresponde ni a las NIIF completas ni a la NIIF para EPYM).

A la entidad C no se le exige presentar estados financieros consolidados dado que su controladora inmediata (la entidad B) presenta estados financieros con propósito de información general consolidados en conformidad con la NIIF para EPYM. Como se explicó en el ejemplo 1, a la entidad B se le exige presentar estados financieros consolidados de acuerdo con la NIIF para las EPYM dado que no posee una controladora que elabore estados financieros con propósito de información general consolidados en conformidad con las NIIF completas ni la NIIF para las EPYM.

Filial

Una filial es una entidad controlada por la controladora. **Control** es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, para obtener beneficios de sus actividades. Si una entidad ha creado una entidad de cometido específico (ECE) para cumplir con un objetivo concreto y perfectamente definido, la entidad consolidará la ECE cuando la esencia de la relación indique que la ECE está controlada por esa Entidad

Se presume que existe control cuando la controladora posea, directa o indirectamente a través de filiales, más de la mitad del poder de voto de una entidad. Esta presunción se puede obviar en circunstancias excepcionales, si se puede demostrar claramente que esta posesión no constituye control. También existe control cuando la controladora posee la mitad o menos del poder de voto de una entidad, pero tiene:

- (a) poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, en virtud de un acuerdo con otros inversionistas;

- (b) poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad, según una enajenación legal o estatutaria o un acuerdo;
- (c) poder para nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, y la entidad esté controlada por este; o
- (d) poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente y la entidad esté controlada por este.

El control también se puede obtener si se tienen opciones o instrumentos convertibles que son ejecutables en ese momento o si se tiene un agente con la capacidad para dirigir las actividades para beneficio de la entidad controladora.

Una filial no se excluirá de la consolidación por el mero hecho de que el inversionista sea una entidad de capital riesgo u otra entidad análoga.

No se excluirá de la consolidación a una filial porque sus actividades de negocio sean diferentes a las que llevan a cabo las otras entidades del grupo. Se proporcionará información relevante mediante la consolidación de estas filiales, y la revelación de información adicional, en los estados financieros consolidados, sobre las diferentes actividades de negocio llevadas a cabo por las filiales.

Ejemplos: control de otra entidad

Ej 6 La entidad A posee todas las acciones ordinarias, junto con los correspondientes derechos de voto, sobre la entidad B. Todas las acciones ordinarias en la entidad B conllevan los mismos derechos de voto.

La entidad A posee control sobre más de la mitad del poder de voto en la entidad B y, ante la ausencia de evidencia en contrario, la entidad A controla la entidad B. La entidad A es la controladora de la entidad B (su filial).

Ej 7 La entidad A posee el 60 por ciento de las acciones ordinarias, junto con los correspondientes derechos de voto, sobre la entidad B. La entidad B posee el 70 por ciento de las acciones ordinarias, junto con los correspondientes derechos de voto, sobre la entidad C. Todas las acciones ordinarias en ambas entidades conllevan los mismos derechos de voto.

La entidad B posee control sobre más de la mitad del poder de voto en la entidad C y, ante la ausencia de evidencia en contrario, la entidad B controla la entidad C. La entidad B es la controladora de la entidad C (su filial).

La entidad A posee control directo sobre más de la mitad del poder de voto en la entidad B y control indirecto sobre la entidad C a través de su filial, la entidad B. Ante la ausencia de evidencia en contrario, la entidad A controla las entidades B y C. La entidad A es la controladora de la entidad B y la controladora última de la entidad C. Las entidades B y C son filiales de la entidad A.

Ej 8 La entidad A posee el 45 por ciento de las acciones ordinarias, junto con los correspondientes derechos de voto, sobre la entidad B. Tiene, además, el derecho de designar a la mayoría de los miembros del órgano de administración (el consejo de administración) de la entidad B de acuerdo con los derechos especiales cedidos a la entidad A en los documentos constitutivos de la entidad B.

La entidad A controla la entidad B. A través de su derecho de designar a la mayoría de los miembros del órgano de administración, posee el poder de decisión sobre las políticas financieras y de operación de la entidad B. La entidad A controla la entidad B aun cuando posea menos de la mitad del poder de voto sobre la entidad B.

Ejemplos: consolidación de filiales pertenecientes a entidades de capital de riesgo

Ej 9 La entidad A, una reconocida administradora de cartera, invierte en entidades con alto potencial de crecimiento, que operan en industrias caracterizadas por alto riesgo tecnológico, con el objetivo de obtener ganancias principalmente del crecimiento de su capital.

La entidad A posee el 65 por ciento de las acciones ordinarias, junto con los correspondientes derechos de voto, sobre la entidad B. En este momento, la entidad B está desarrollando programas informáticos de inteligencia empresarial para minoristas.

Ante la ausencia de evidencia en contrario, la entidad A controla la entidad B. La entidad A puede dirigir las políticas financieras y de operación estratégicas de la entidad B y puede beneficiarse a través de su 65 por ciento de participación. Por lo tanto, la entidad A debe incluir a la entidad B en sus estados financieros consolidados.

Ej 10 La entidad A financia negocios emergentes que se dedican a la tecnología de energía no contaminante que demuestren potencial empresarial, a través de inversiones iniciales, para acelerar la comercialización de empresas de este tipo de energía. La entidad A posee más del 50 por ciento de las acciones ordinarias, que conllevan derechos de voto en la asamblea general de accionistas, en siete entidades; cada entidad opera en un país distinto.

Ante la ausencia de evidencia en contrario, la entidad A controla las siete entidades. La entidad A puede dirigir las políticas financieras y de operación estratégicas de todas esas entidades y puede beneficiarse a través de su participación en ellas. No puede excluirse a una filial de la consolidación por el solo hecho de que el inversionista sea una entidad de capital de riesgo. Por lo tanto, la entidad A debe incluir a las siete entidades en sus estados financieros consolidados.

Ejemplo: consolidación de filiales con actividades empresariales disímiles

Ej 11 La entidad A fabrica vehículos de motor. Tiene dos filiales: una provee servicios de construcción de puentes y la otra es una panadería.

A la entidad A se le exige consolidar ambas filiales con sus operaciones de fabricación de vehículos de motor en sus estados financieros consolidados.

Entidades de Cometido Especial (ECE)

Una entidad puede haber sido creada para alcanzar un objetivo concreto (por ejemplo, para llevar a cabo un arrendamiento, actividades de investigación y desarrollo o la titulización de activos financieros). Estas Entidades de Cometido Específico (ECE) pueden tener la forma jurídica de sociedades por acciones, fideicomisos o asociaciones con fines empresariales, o bien ser una figura sin forma jurídica de sociedad. A menudo, las ECE se crean con acuerdos legales que imponen requerimientos estrictos sobre las operaciones de la entidad.

Notas

Una entidad de cometido específico (ECE) (en ocasiones denominada sociedad instrumental) es una entidad creada para llevar a cabo objetivos bien determinados, precisos o provisorios. Entre las razones habituales para crear ECE, se incluyen las siguientes:

- Titulación: las ECE se emplean generalmente para titular préstamos (u otras cuentas por cobrar).
- Riesgo compartido: las sociedades comerciales a veces utilizan ECE para aislar un proyecto o un activo de alto riesgo de la controladora.
- Transferencia de activos: las ECE suelen utilizarse para facilitar la propiedad y transferencia de activos y componentes relacionados (como permisos relacionados con un activo) en lugares donde, por razones de reglamentación o legislación complejas, es más simple transferir la propiedad de la ECE que transferir el activo y sus componentes relacionados.
- Razones regulatorias: a veces se establece una ECE para eludir restricciones regulatorias, como aquellas relacionadas con la nacionalidad de la propiedad de determinados activos.

Una entidad preparará estados financieros consolidados que incluyan la entidad y cualquier ECE que esté controlada por esa entidad. las siguientes circunstancias podrían indicar que una entidad controla una ECE (esta lista no es exhaustiva):

- (a) las actividades de la ECE están siendo dirigidas en nombre de la entidad y de acuerdo con sus necesidades específicas de negocio;
- (b) la entidad tiene los poderes de decisión últimos sobre las actividades de la ECE incluso si se han delegado las decisiones cotidianas;
- (c) la entidad tiene los derechos para obtener la mayoría de los beneficios de la ECE y, por tanto, puede estar expuesta a los riesgos que conllevan las actividades de esta;
- (d) la entidad retiene la mayoría de los riesgos de la propiedad o residuales relativos a la ECE o a sus activos.

Ejemplo: consolidación de una ECE

Ej 12 La entidad A, un fabricante farmacéutico, creó un centro de investigación sobre virus en una universidad local. La entidad A determinó que el objetivo único e irrevocable del centro de investigación sería la investigación y el desarrollo de vacunas y cura para los virus que causan sufrimiento humano.

El centro de investigación es propiedad de la universidad y su personal está compuesto por prestigiosos especialistas en virología de esa universidad.

La entidad A subsidia el pago de todos los costos para poner en funcionamiento y gestionar el centro de investigación, incluidos todo el equipamiento, los costos de personal y los materiales.

La entidad A aprueba el presupuesto del centro de investigación por anticipado cada año.

La entidad A se beneficia del centro de investigación al asociarse a una reconocida universidad y a través del derecho exclusivo de patente de cualquier vacuna y cura que se desarrollen en el centro de investigación.

El centro de investigación es una "entidad de cometido especial" controlada por la entidad A. Aunque la entidad A no posee parte alguna del patrimonio del centro de investigación, lo controla al predeterminar las actividades del centro de investigación y aprobar su financiación anual (es decir, al cumplir el criterio sobre el control) y se beneficia a través de su derecho exclusivo a patentar toda vacuna y cura que se desarrollen en el centro de investigación (es decir, al cumplir el criterio de los beneficios).

Procedimientos de consolidación

Los estados financieros consolidados presentan la información financiera del **grupo** como si se tratara de una sola entidad económica. Al preparar los estados financieros consolidados, una entidad:

- (a) combinará los estados financieros de la controladora y sus filiales línea por línea, agregando las partidas que representen activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de contenido similar;
- (b) eliminará el **valor libro** de la inversión de la controladora en cada filial junto con la porción del patrimonio perteneciente a la controladora en cada una de las filiales;
- (c) medirá y presentará las **participaciones no controladoras** en los resultados de las filiales consolidadas para el **periodo sobre el que se informa** por separado de las participaciones de los **propietarios** de la controladora; y
- (d) medirá y presentará las participaciones no controladoras en los activos netos de las filiales consolidadas por separado de la participación en el patrimonio de los accionistas de la controladora. Las participaciones no controladoras en los activos netos están compuestas por:
 - (i) el monto de la participación no controladora en la fecha de la combinación inicial, calculado de acuerdo con la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Goodwill*, y
 - (ii) la porción de la participación no controladora en los cambios en el patrimonio desde la fecha de la combinación.

Ejemplos: procedimientos de consolidación

Ej 13 El 31 de diciembre de 20X0, la entidad A adquirió todas las acciones ordinarias, que conllevan derechos de voto en la asamblea general de accionistas, de la entidad B por 6000 u.m. en efectivo y controló la entidad B a partir de esa fecha. Los estados de situación financiera a la fecha de adquisición de las entidades A y B y los valores razonables de los activos y pasivos reconocidos en el estado de situación financiera de la entidad B fueron

	Entidad A		Entidad B	
	<i>valor</i>		<i>Valor</i>	<i>Valor</i>
	<i>libro</i>		<i>libros</i>	<i>razonable</i>
	<i>u.m.</i>		<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activos				
Activos no corrientes				
Edificio y otras PPE	7.000		3.000	3300
Inversión en la entidad B	6.000			
	<u>13 000</u>		<u>3.000</u>	
Activos corrientes				
Inventarios	700		500	600
Cuentas comerciales por cobrar	300		250	250
Efectivo	1.500		700	700
	<u>2.500</u>		<u>1.450</u>	
Activos totales	<u>15 500</u>		<u>4.450</u>	
Patrimonio y pasivos				
Patrimonio				
Capital en acciones	5.000		2.000	
Ganancias acumuladas	10.200		2.300	
	<u>15.200</u>		<u>4.300</u>	
Pasivos corrientes				
Acreedores comerciales	300		150	150
	<u>300</u>		<u>150</u>	
Total pasivos y patrimonio	<u>15 500</u>		<u>4.450</u>	

El estado consolidado de situación financiera de la entidad A al 31 de diciembre de 20X0 se calculará de la siguiente forma:

Columna: A	B	C	D	E
	Entidad A	Entidad B	Ajustes de consolidación	Consolidados
	<i>valor</i>	<i>valor</i>		(es decir,
	<i>libro</i>	<i>libro</i>	<i>u.m.</i>	Columna B +
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>		Columna C +
				Columna D)
				<i>u.m.</i>
Activos				
Activos no corrientes				
Goodwill			1.300(a)	1.300
Edificios y otras PPE	7.000	3.000	300	10 300
Inversión en la entidad B	6.000		(6.000)	
	<u>13.000</u>	<u>3.000</u>		<u>11.600</u>

Activos corrientes				
Inventarios	700	500	100	1.300
Cuentas comerciales por cobrar	300	250		550
Efectivo	1.500	700		2.200
	<u>2.500</u>	<u>1.450</u>		<u>4.050</u>
Activos totales	<u>15.500</u>	<u>4.450</u>		<u>15.650</u>
	5.000	2.000	(2000)	5.000
Patrimonio y pasivos				
Patrimonio				
Capital en acciones				
Reservas	10.200	2.300	(2300)	10.200
Patrimonio total	<u>15.200</u>	<u>4.300</u>		<u>15.200</u>
Pasivos corrientes				
Acreeedores comerciales	300	150		450
	<u>300</u>	<u>150</u>		<u>450</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>15.500</u>	<u>4.450</u>		<u>15.650</u>

La consolidación implica:

- Agregar el estado de situación financiera de la controladora y su filial (columnas B y C) línea por línea.
- Eliminar el valor libro de la inversión de la controladora en la filial (dado que se sustituye por la Goodwill y el valor razonable de los activos, pasivos y los pasivos contingentes adquiridos) y el patrimonio previo a la adquisición de la filial (dado que el patrimonio no se había devengado ni había sido aportado por el grupo, pero es parte de la adquisición) y reconocer los ajustes del valor razonable en conjunto con el activo de Goodwill, cuyo origen proviene de la adquisición de la filial. Véanse los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 20X0 que se describen a continuación (han sido presentados en la columna D anterior):

<i>Ajustes de consolidación</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: Goodwill	1300 ^(a)	
Activo: edificios y otras PPE	300	
Activo: inventarios	100	
Patrimonio: capital en acciones (entidad B)	2000	
Patrimonio: reservas (entidad B)	2300	
Activo: inversión en la entidad B (entidad A)		6000

Para eliminar el valor libro de la inversión de la controladora en su filial y el patrimonio en la filial a la fecha de adquisición y para reconocer los ajustes de valor razonable y la Goodwill, cuyo origen proviene de la combinación de negocios.

(a) Cálculo para la Goodwill:

Contraprestación pagada de 6000 u.m. menos 4700 u.m.^(b) de valor razonable a la fecha de adquisición de los activos netos de la entidad B = Goodwill de 1300 u.m.

(b) Cálculo para el valor razonable a la fecha de adquisición de los activos netos de la entidad B 4850 u.m. de valor razonable a la fecha de adquisición de los activos de la adquirida (entidad B) (es decir, 3300 u.m. de edificios y otras PPE + 600 u.m. de inventarios + 250 u.m. de cuentas comerciales por cobrar + 700 u.m. de efectivo) menos 150 u.m. de valor razonable de cuentas comerciales por cobrar = 4700 u.m. de valor razonable de los activos netos adquiridos.

Participación no controladora

La participación no controladora constituye el patrimonio en una filial que no puede atribuirse ni directa ni indirectamente a la controladora (véase el *Glosario*). La participación no controladora representa la parte proporcional del accionista no controlador del valor libro de los activos netos identificables de la adquirida (es decir, sin incluir la Goodwill) reconocido en el estado consolidado de situación financiera.

La participación no controladora se mide a su parte atribuible del valor libro del grupo de los activos netos identificables reconocidos de la filial (es decir, el valor razonable a la fecha de adquisición de los activos netos identificables de la filial más (o menos) cualquier incremento (o decremento) en los montos en libros del grupo de los activos netos reconocidos de la filial entre la fecha de adquisición y la fecha en que se informa). El cálculo de la participación no controladora en una fecha determinada puede llevarse a cabo en tres pasos (solo si un conjunto de montos comparativos se presenta en los estados financieros consolidados de la entidad):

1. la determinación de la participación no controladora a la fecha de adquisición;
2. la determinación del cambio en la participación no controladora en el periodo entre la fecha de adquisición y el inicio del periodo financiero actual para el que se elaboran los estados financieros consolidados; y
3. la determinación del cambio en la participación no controladora en el periodo corriente.
Al calcular la participación no controladora al *final* del periodo corriente, por ejemplo, en lo que respecta a la suma de los montos de los tres pasos anteriores, la información relacionada con la participación no controladora de los pasos 1 y 2 debería estar disponible a partir de los cálculos de consolidación del periodo anterior.

Ej 14 La EPYM A adquirió el 90 por ciento del capital en acciones de la EPYM B al 1 de enero de 20X1 y controló a la EPYM B a partir de esa fecha. Suponga la siguiente información en relación con la EPYM B y que los estados financieros del grupo se están elaborando para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4:

	<i>u.m.</i>
Valor libro de los activos netos identificables de la EPYM B (es decir, el valor razonable) en el estado consolidado de situación financiera al 1 de enero de 20X1 (la fecha de adquisición)	1.000
Incremento en el valor libro de los activos netos identificables de la EPYM B en el estado consolidado de situación financiera del 1 de enero de 20X1 al 31 de diciembre de 20X3	5.000
Resultado integral de la EPYM B incluido en el estado del resultado integral consolidado para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (periodo corriente)	500
Nota: no se registran otros cambios en el valor libro de los activos netos identificables de la EPYM B en los estados financieros consolidados durante 20X4.	
Valor libro de los activos netos identificables de la EPYM B en el estado consolidado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4	<hr/> 6.500 <hr/>

No se produjeron transacciones entre las dos entidades de 20X1 a 20X4.

La participación no controladora podría calcularse en tres pasos:

	<i>u.m.</i>
1. Parte proporcional de la participación no controladora de los valores razonables a la fecha de adquisición de los activos netos identificables de la EPYM B (10 por ciento × 1000 u.m.).	100
2. Parte proporcional del cambio de la participación no controladora en los montos en libros de los activos netos (o patrimonio) de la filial (es decir, la EPYM B) en los estados financieros consolidados de la fecha de adquisición al 31 de diciembre de 20X3 (10 por ciento × 5000 u.m.).	500
3. Parte proporcional de la participación no controladora del incremento del periodo corriente en los montos en libros de los activos netos (o patrimonio) de la filial (es decir, la EPYM B) en los estados financieros consolidados; en este ejemplo, el incremento se relaciona solamente con el monto de la ganancia consolidada para 20X4 atribuible a la EPYM B (10 por ciento × 500 u.m.).	50
Total	650

Transacciones y saldos intragrupo

Las transacciones y los saldos intragrupo, incluyendo ingresos, gastos y dividendos, se eliminarán en su totalidad. Las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo que estén reconocidas en activos, tales como inventarios y propiedades, planta y equipo, se eliminarán en su totalidad. Las pérdidas intragrupo pueden indicar un deterioro en el valor, que requiera su **reconocimiento** en los estados financieros consolidados (ver la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*). La Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* se aplica a las **diferencias temporarias** que surjan de la eliminación de las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo.

Notas

Cuando las entidades dentro de un grupo realizan transacciones entre sí (p. ej. se declaran o se pagan dividendos, o piden/toman prestado dinero entre sí), esas entidades contabilizan tales transacciones en sus estados financieros individuales como si fueran transacciones con entidades independientes, no como parte del mismo grupo.

Por ejemplo, una controladora vende inventario a su filial. La controladora registra la venta del inventario y da de baja el inventario. La filial registra una compra de inventario y el pago en efectivo o una cuenta comercial por pagar.

Si los estados financieros individuales de las entidades simplemente se unifican sin ajuste alguno, los estados financieros consolidados incluirían no solo los resultados del grupo en relación con las transacciones con terceros, sino también los resultados de las transacciones realizadas dentro del grupo. En el ejemplo anterior, si los estados financieros individuales simplemente se unifican, se registraría la venta del inventario, pero si, por ejemplo, la filial no hubiera vendido el inventario para el final del año, el inventario simplemente se habría trasladado de una parte del grupo a otra. Los estados financieros consolidados pretenden presentar los resultados, flujos de efectivo y situación financiera del grupo como si fuera una única entidad. Por lo tanto, los efectos de las transacciones dentro del grupo deben ajustarse (eliminarse) en la elaboración de los estados financieros consolidados. De esta forma, los estados financieros consolidados mostrarán, únicamente, las transacciones con las partes ajenas al grupo.

Ej15 La entidad A posee la totalidad del capital en acciones de la entidad B y tiene control sobre ella. El 30 de diciembre de 20X1, la entidad A adquirió inventario de la entidad B por 1000 u.m. El costo del inventario para la entidad B es de 800 u.m. Por lo tanto, se realizaron los siguientes asientos en el libro diario en los registros contables individuales de la entidad (y, junto a estos asientos, se muestran los asientos que se hubieran hecho en los registros contables del grupo si el grupo mantuviera un libro mayor general)⁽¹⁾:

	Registros contables de		<i>Registros contables hipotéticos</i>	
	cada entidad		del grupo	
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Entidad B				
<i>Activo: inventario</i>	800		800	
<i>Activo: efectivo</i>		800		800
<i>Para reconocer la adquisición de inventario.</i>				
Activo: efectivo	1000			
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes		1000		
Gasto: costo de venta	800			
Activo: inventario		800		
<i>Para reconocer la venta de inventario.</i>				
Entidad A				
<i>Activo: inventario</i>	1000			
<i>Activo: efectivo</i>		1000		
Para reconocer la compra de inventario a cambio de efectivo de la entidad B.				

Al 31 de diciembre (el final del periodo contable anual del grupo), la entidad A no había vendido a terceros fuera del grupo ningún bien del inventario que había adquirido a la entidad B.

Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 20X1 son los siguientes:

Ingreso: ingreso de actividades ordinarias	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
proveniente de la venta de bienes	1000	
Gasto: costo de venta		800
Activo: inventario		200
<i>Para eliminar los efectos de la transacción intragrupo.</i>		

(1) Nota: desde la perspectiva del grupo, no hay venta de inventario. Por lo tanto, si el grupo mantuviera un libro mayor general (en lugar de libros mayores por separado para la controladora y la filial), la venta de inventario que realizó la entidad B a la entidad A no derivaría en un asiento registrado en el libro mayor general del grupo.

El ajuste elimina el efecto de la venta de inventario intragrupo. Desde la perspectiva del grupo, dado que no hay transacción con terceros, no se reconoce venta alguna en los estados financieros consolidados.

Nota: si la entidad A fuera propietaria del 80 por ciento del capital en acciones de la entidad B (en lugar del 100 por ciento), la porción de la participación no controladora de las ganancias de la entidad B para el año excluiría la ganancia sobre la venta del inventario a la entidad A. Dicho de otro modo, la participación no controladora sería de 40 u.m. menos dada la ganancia intragrupo no realizada en el inventario que si la entidad B hubiera vendido el inventario a una parte ajena al grupo. Cálculo: ganancia no realizada de 200 u.m. (1000 u.m. menos 800 u.m.) \times 20 por ciento (participación que la entidad A no posee en la entidad B) = 40 u.m. Esto es coherente con la presentación de la participación no controladora dentro del patrimonio.

Nota: suponga que, en la situación anterior (es decir, la entidad posee el 80 por ciento del capital en acciones de la entidad B), la entidad A vendió el inventario a la entidad B, no habría ajustes en la asignación a la participación no controladora, dado que la ganancia por excluir al elaborar los estados financieros consolidados sería hecha por la entidad A, no así por la entidad B, y la participación no controladora de la entidad B no tiene derechos de participación sobre las ganancias de la entidad A.

Ej16 La entidad A posee la totalidad del capital en acciones de la entidad B y tiene control sobre ella. Al 1 de enero de 20X1, la entidad A adquirió inventario de la entidad B por 1000 u.m. El inventario había tenido un costo de 800 u.m. para la entidad B.

El 1 de febrero de 20X1, la entidad A vende todo el inventario a un tercero por 1500 u.m. Suponga que se aplica una tasa impositiva del 20 por ciento tanto a la entidad A como a la entidad B.

Al momento de la adquisición del inventario por parte de la entidad B y el 1 de enero de 20X1, se procesaron los siguientes asientos en los registros contables individuales de cada entidad (y, junto a estos asientos, se muestran los asientos que se hubieran hecho en los registros contables del grupo si el grupo mantuviera un libro mayor general):

	Registros contables de cada entidad		Registros contables hipotéticos del grupo	
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Entidad B				
Activo: inventario	800		800	
Activo: efectivo		800		800
Para reconocer la adquisición de inventario.				
Activo: efectivo	1.000			
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes		1.000		
Gasto: costo de venta	800			
Activo: inventario		800		
Para reconocer la venta de inventario.				
Entidad A				
Activo: inventario	1000			
Activo: efectivo		1000		
Para reconocer la adquisición				

de inventario a cambio de efectivo de la entidad B.

El 1 de febrero de 20X1, se procesaron los siguientes asientos en el libro diario en los registros contables individuales de la entidad A (y, junto a estos asientos, se muestran los asientos que se hubieran hecho en los registros contables del grupo si el grupo mantuviera un libro mayor general):

	Registros contables de cada entidad		Registros contables hipotéticos del grupo	
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Entidad A				
Activo: efectivo	1500		1500	
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes		1500		1500
Gasto: costo de venta	1000		800	
Activo: inventario		1000		800
<i>Para reconocer la venta de inventario.</i>				

Al final del año, el 31 de diciembre de 20X1, se procesaron los siguientes asientos en relación con los impuestos en los registros contables individuales de cada entidad (y, junto a estos asientos, se muestran los asientos que se hubieran hecho en los registros contables del grupo si el grupo mantuviera un libro mayor general):

	Registros contables de cada entidad		Registros contables hipotéticos del grupo	
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Entidad B				
<i>Gasto: impuesto a las ganancias: impuesto corriente</i>		40	40	
<i>Pasivo: impuesto corriente</i> Para reconocer la obligación de pagar impuestos a las ganancias por la venta de inventario.		40		40
Entidad A				
<i>Gasto: impuesto a las ganancias: impuesto corriente</i>		100	100	
<i>Pasivo: impuesto corriente</i> Para reconocer la obligación de pagar		100		100

impuestos a las ganancias por la venta de inventario.

Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 20X1 son los siguientes:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes	1000	
Gasto: costo de venta		1000
<i>Eliminación de los efectos de la transacción intragrupo.</i>		

La entidad A registra una ganancia de 400 u.m. (es decir, 1500 u.m. de ingreso de actividades ordinarias por la venta de bienes menos 1000 u.m. de costo de venta menos 100 u.m. de gasto por impuestos a las ganancias). La entidad B registra una ganancia de 160 u.m. (es decir, 1000 u.m. de ingreso de actividades ordinarias por la venta de bienes menos 800 u.m. de costo de venta menos 40 u.m. de gasto por impuestos a las ganancias). La ganancia total registrada por el grupo es de 560 u.m. (es decir, 1500 u.m. en concepto de precio de venta a terceros menos 800 u.m. de costo para el grupo menos 140 u.m. de gasto por impuestos a las ganancias). Dado que la suma de la ganancia reconocida por las entidades A y B en sus estados financieros individuales equivale a la ganancia reconocida por el grupo en sus estados financieros consolidados, no es necesario realizar ajuste de consolidación por ganancias, impuestos e inventarios.

Nota: si la entidad A controla la entidad B, pero posee menos del 100 por ciento del capital en acciones de la entidad B, no habría diferencia en los ajustes de consolidación que se presentaron anteriormente. No hay efecto alguno sobre los resultados. Dado que el inventario se vendió a una parte ajena al grupo durante el año, la proporción de la parte no controladora de la ganancia después de impuestos de la entidad B incluye 160 u.m. (200 u.m. menos 40 u.m.) en relación con esta transacción.

Dividendos intragrupo

Ej 17 La entidad A posee la totalidad del capital en acciones de la entidad B y tiene control sobre ella. El 31 de diciembre de 20X2, la entidad B declaró y pagó un dividendo de 50 u.m. por las ganancias obtenidas tras la fecha de adquisición por parte de la entidad A. Los asientos en el libro diario procesados en los registros contables individuales de las entidades A y B en relación con esta transacción son los siguientes:

Entidad A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: efectivo	50	
Ingreso: dividendos		50
<i>Para reconocer los dividendos recibidos en efectivo.</i>		
Entidad B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Patrimonio: ganancias acumuladas: dividendos	50	
Activo: efectivo		50
<i>Para reconocer los dividendos pagados en efectivo.</i>		

Desde la perspectiva del grupo, no hay dividendos declarados y no hay ingresos por dividendos. Por consiguiente, los ajustes de consolidación necesarios para elaborar los estados financieros consolidados del grupo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2 son los siguientes:

	u.m.	u.m.
<i>Ingreso: Dividendos</i>	50	
<i>Patrimonio: ganancias acumuladas</i>		50

Para eliminar los efectos de la transacción de dividendos intragrupo.

La moneda funcional de una filial es diferente de la moneda en la que se informa del grupo

El 1 de enero de 20X1, la entidad A adquirió el 75 por ciento del capital en acciones, y por lo tanto comenzó a controlar, la entidad B por 7500 u.m.f. (la moneda funcional de la entidad B se expresa, de forma abreviada, u.m.f.). El 1 de enero de 20X1, los activos netos de la entidad B ascendieron a 10 000 u.m.f. La moneda funcional de la entidad A se expresa, de forma abreviada, u.m. y la moneda de presentación es también u.m. La tasa de cambio al 1 de enero de 20X1 fue de 8 u.m.:1 u.m.f. No surgieron ajustes por Goodwill ni al valor razonable.

Los balances de comprobación individuales de las entidades A y B al 31 de diciembre de 20X1 son los siguientes:

	Entidad A	Entidad B
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.f.</i>
Patrimonio: capital en acciones	(100)	(1000)
Patrimonio: ganancias acumuladas:		
- al 1 de enero de 20X1	(80 000)	(9000)
- ganancia para 20X1	(10 000)	(5000)
Activo: inversión en la entidad B	60 000 ^(a)	
Activo: propiedades, planta y equipo (máquina)	—	6000
Activo: efectivo	30 100	9000

^(a) 7500 u.m.f. × 8:1 = 60 000 u.m.

Nota: la existencia de una filial (entidad B) con una moneda funcional diferente de la moneda de presentación del grupo carece prácticamente de efecto sobre los procedimientos de consolidación que deben realizarse. No obstante, el balance de comprobación de la entidad B primero debe convertirse de u.m.f. a u.m. antes de llevar a cabo los procedimientos de consolidación habituales.

Las tasas de cambio relevantes son las siguientes:

1 de enero de 20X1 8 u.m.:1 u.m.f.
 31 de diciembre de 20X1 7 u.m.:1 u.m.f.
 Promedio ponderado
 (con aproximación al promedio real)
 para 20X1 7,5 u.m.:1 u.m.f.

Conversión del balance de comprobación de la entidad B de u.m.f. a u.m.:

	Entidad B <i>u.m.f.</i>	Tasa de cambio	Entidad B <i>u.m.</i>
Patrimonio: capital en acciones	(1000)	8:1	(8000)
Patrimonio: ganancias acumuladas			
- al 1 de enero de 20X1	(9000)	8:1	(72 000)
- ganancia para 20X1	(5000)	7.5:1	(37 500)
Activo: propiedades, planta y equipo			
(máquina)	6000	7:1	42 000
Activo: efectivo	9000	7:1	63 000
Otro resultado integral: diferencia de conversión (cantidad necesaria para equilibrar el valor razonable final)			12 500 ^(b)

^(b) Esto representa: (i) la diferencia que surge al reconvertir los activos netos iniciales de 10 000 u.m.f. de la tasa al comienzo de año (7:1) a la tasa de fin de año (8:1); más (ii) reconvertir la ganancia del año (5000 u.m.f.) a la tasa real del año (como figura en el estado del resultado integral consolidado) a la tasa de cierre (como figura en el estado consolidado de situación financiera) = $[10\ 000\ \text{u.m.f.} \times (8 - 7)] + [5000\ \text{u.m.f.} \times (8 - 7,5)] =$ débito de 12 500 u.m.

Estado consolidado del resultado integral del grupo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1:

	Entidad A <i>u.m.</i>	Entidad B <i>u.m.</i>	Ajustes de consolidación <i>u.m.</i>	Consolidados <i>u.m.</i>
Ganancia del año	10 000	37 500		47 500
Otro resultado integral: diferencia de conversión			(12 500) ^(c)	(12 500)
Resultado integral total para				
20X1	10 000	37 500	(12 500)	35 000
La ganancia para 20X1 se distribuye de la siguiente manera ^(f) :				
propietarios de la entidad A				38 125
participación no controladora				9375 ^(d)
				47 500
El resultado integral total para 20X1 se distribuye de la siguiente manera ^(f) :				
propietarios de la entidad A				28 750
participación no controladora				6250 ^(e)
				35 000

^(c) véase el balance de comprobación convertido más arriba^(b).

^(d) 25 por ciento (es decir, la porción de la participación no controladora) \times 37 500 u.m. de la ganancia de la entidad B para 20X1 = 9375 u.m.

^(e) 25 por ciento (es decir, la porción de la participación no controladora) \times (37 500 u.m. de la ganancia de la entidad B menos 12 500 u.m. de otro resultado integral de la entidad B) = 6250 u.m.

^(f) véase la explicación más abajo,

El estado de situación financiera del grupo al 31 de diciembre de 20X1:

	Entidad A	Entidad B	Ajustes de consolidación	Consolidados
Activos				
Activos no corrientes Activo:	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
inversión en la entidad B	60 000		(60 000)	
Activo: propiedades, planta y equipo (máquina)		42 000		42 000
	60 000	42 000		42 000
Activos corrientes				
Activo: efectivo	30 100	63 000		93 100
	30 100	63 000		93 100
Activos totales	90 100	105 000		135 100
Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora				
Patrimonio: capital en acciones	100	8000	(8000)	100
Patrimonio: ganancias acumuladas	90 000	109 500	(81 375) ^(g)	118 125 ^(j)
Patrimonio: reserva por conversión de moneda		(12 500)	3125 ^(h)	(9375)
	90 100	105 000		108 850
Participación no controladora			26 250 ⁽ⁱ⁾	26 250
Patrimonio total	90 100	105 000		135 100

(g) 72 000 u.m. de ganancias acumuladas de la entidad B antes de formar parte del grupo + 9375 u.m.^(d) de porción de la participación no controladora de la medición del grupo de las ganancias acumuladas de la entidad B obtenidas antes de formar parte del grupo = 81 375 u.m.

(h) 25 por ciento de participación (es decir, la porción atribuible a la participación no controladora) de 12 500 u.m. en concepto de pérdida acumulada al convertir la moneda de la entidad B de u.m.f. a u.m. para incluirla en los estados financieros del grupo = 3125 u.m.

(i) 25 por ciento (es decir, la porción de participación no controladora) × (63 000 u.m. de efectivo de la entidad B + 42 000 de la máquina de la entidad B) = 26 250 u.m.

(j) Esto equivale a 80 000 u.m. (reservas acumuladas de la entidad A al 1 de enero de 20X1) más 38 125 u.m. (ganancia para 20X1 atribuible a los propietarios de la entidad A, extraídos del estado del resultado integral consolidado para 20X1), es decir 118 125 u.m.

Políticas contables uniformes

Los estados financieros consolidados se prepararán utilizando **políticas contables** uniformes para transacciones similares y para otros sucesos y condiciones que se hayan producido en circunstancias parecidas. Si un miembro del grupo utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros sucesos similares que se hayan producido en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes adecuados en sus estados financieros al elaborar los estados financieros consolidados.

Notas

La elaboración de estados financieros consolidados utilizando políticas contables uniformes es coherente con el principio de presentación del grupo como una sola entidad económica en los estados financieros consolidados.

La utilización de políticas contables de grupo en los registros contables individuales de la controladora y todas sus filiales simplificaría el proceso de consolidación. Si la controladora o cualquier filial utiliza una política contable diferente de la política contable de grupo, es necesario realizar ajustes al elaborar los estados financieros consolidados para que estos se elaboren sobre la base de políticas contables uniformes.

Adquisición y enajenación de filiales

Los ingresos y los gastos de una filial se incluirán en los estados financieros consolidados desde la fecha de adquisición. Los ingresos y los gastos de una filial se incluirán en los estados financieros consolidados hasta la fecha en la que la controladora deje de controlar a la filial. La diferencia entre el monto obtenido por la enajenación de una filial y su valor libro en la fecha de la enajenación, excluyendo el monto acumulado de cualquier diferencia de cambio relacionada con la filial extranjera reconocida en el patrimonio de acuerdo con la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*, se reconocerá en el estado del resultado integral consolidado (o el estado de resultados, si se presenta) como una ganancia o una pérdida por la enajenación de la filial.

Participaciones no controladoras en filiales

Una entidad presentará las participaciones no controladoras en el estado de situación financiera consolidado dentro del patrimonio, por separado del patrimonio de los propietarios de la controladora

Cuando un grupo no posee la totalidad del patrimonio de una filial, la porción del patrimonio que no le pertenece al grupo constituye la participación no controladora. La Norma requiere que la participación no controladora se presente en el estado de situación financiera dentro de patrimonio, pero de forma separada al patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora. La participación no controladora es patrimonio del grupo dado que la participación no controladora no cumple con la definición de pasivo tal como se la incluye en la Sección 2 *Conceptos y Principios Generales*. La porción de la participación no controladora del patrimonio de la filial se presenta como una partida separada en el estado de situación financiera.

Información a revelar en los estados financieros consolidados

En los estados financieros consolidados deberá revelarse la siguiente información:

- (a) El hecho de que los estados son estados financieros consolidados.
- (b) La base para concluir que existe control cuando la controladora no posee, directa o indirectamente a través de filiales, más de la mitad del poder de voto.
- (c) Cualquier diferencia en la fecha sobre la que se informa de los estados financieros de la controladora y sus filiales utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados.
- (d) La naturaleza y el alcance de cualquier restricción significativa, (por ejemplo, como las precedentes de acuerdos de fondos tomados en préstamo o requerimientos de los reguladores) sobre la capacidad de las filiales para transferir fondos a la controladora en forma de dividendos en efectivo o de reembolsos de préstamos.

Elección de política contable

Cuando una controladora, una inversionista en una asociada, o un participante con una participación en una entidad controlada de forma conjunta preparen estados financieros separados y los describa como de conformidad con la *NIIF para EPYM*, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta NIIF. La entidad adoptará una política de contabilizar sus inversiones en filiales, coligadas y entidades

controladas de forma conjunta:

- (a) al costo menos el deterioro del valor, o
- (b) al **valor razonable** con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

La entidad aplicará la misma política contable a todas las inversiones de una categoría (filiales, coligadas o entidades controladas de forma conjunta), pero puede elegir políticas diferentes para las distintas categorías.

Estados financieros separados

Presentación de los estados financieros separados

La Norma requiere que una controladora presente estados financieros consolidados.

Esta NIIF no requiere la presentación de **estados financieros separados** para la entidad controladora o para las filiales individuales. Los estados financieros de una entidad que no tenga una filial no son estados financieros separados. Por tanto, una entidad que no sea una controladora pero sea una inversionista en una asociada o tenga una **participación** en un **negocio conjunto**, según proceda. También puede elegir presentar estados financieros separados.

Información a revelar en los estados financieros separados

Cuando una controladora, un inversionista en una asociada o un participante con una participación en una entidad controlada de forma conjunta elabore estados financieros separados, revelarán:

- (a) que los estados son estados financieros separados, y
- (b) una descripción de los métodos utilizados para contabilizar las inversiones en filiales, entidades controladas de forma conjunta y coligadas, e identificará los estados financieros consolidados u otros estados financieros principales con los que se relacionan.

Estados financieros combinados

Los estados financieros combinados son un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades controladas por un único inversionista. Esta NIIF no requiere que se preparen estados financieros combinados.

Si el inversionista prepara estados financieros combinados y los describe como conformes con la *NIIF para EPYM*, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta NIIF. Las transacciones y saldos interempresas deberán eliminarse; los resultados procedentes de transacciones interempresas que estén reconocidos en activos tales como inventarios y propiedades, planta y equipo deberán eliminarse; los estados financieros de las entidades incluidas en los estados financieros combinados deberán prepararse en la misma fecha sobre la que se informa a menos que sea impracticable hacerlo; y deberán seguirse políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos similares en circunstancias parecidas.

Información a revelar en los estados financieros combinados

Los estados financieros combinados revelarán la siguiente información:

- (a) El hecho de que los estados financieros son estados financieros combinados.
- (b) La razón por la que se preparan estados financieros combinados.
- (c) La base para determinar qué entidades se incluyen en los estados financieros combinados.
- (d) La base para la preparación de los estados financieros combinados.
- (e) La información a revelar sobre **partes relacionadas** requerida en la Sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

Aplicar los requerimientos de la NIIF para las EPYM a las transacciones y los sucesos generalmente requiere de juicio profesional. La información acerca de los juicios profesionales significativos y las fuentes clave de incertidumbre en la estimación son útiles en la evaluación de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad. En consecuencia, una entidad debe revelar los juicios profesionales efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad que tengan el efecto más significativo sobre los montos reconocidos en los estados financieros. Además, una entidad debe revelar información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras fuentes clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. En otras secciones de la NIIF para las EPYM, se requiere que se revele información sobre juicios profesionales e incertidumbres particulares en la estimación.

Control

Al evaluar si una entidad tiene control sobre otra, primero se debe determinar si la entidad tiene el poder de participar en las decisiones de política financiera y de operación de la otra entidad. Se presume que existe control cuando la controladora posee, directa o indirectamente a través de filiales, más de la mitad del poder de voto de una entidad. En algunas ocasiones, esta situación estará bien definida. No obstante, en otras circunstancias, esa propiedad puede no traducirse en control.

Cuando el control no se determina mediante el poder de voto, puede ser necesario utilizar el juicio profesional para detectar si son otros los factores que determinan el control. Algunos de esos factores incluyen la facultad de dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad y el poder para designar o revocar a los miembros del órgano de administración o de un órgano de gobierno similar de una entidad.

Si existen derechos de voto potenciales mediante opciones o instrumentos convertibles, es posible que también se requiera juicio profesional.

Vida útil del Goodwill

La entidad controladora deberá realizar un juicio profesional respecto de si puede estimar de forma confiable la vida útil del goodwill. Si la entidad controladora no puede hacer una estimación fiable de la vida útil del goodwill, se supondrá que dicha vida útil es de diez años.

Procedimientos de consolidación

Al elaborar los estados financieros consolidados, debe aplicarse el juicio profesional en relación con la determinación de montos que se consideran importantes a los fines de agregación. Esto es necesario dado que el monto que se considera importante a nivel de una filial puede diferir del importe que se considera importante desde el punto de vista del grupo en su conjunto.

Deben considerarse otras cuestiones de relevancia si la controladora y las entidades filiales finalizan su periodo financiero en fechas distintas. En esas situaciones, es necesario determinar si y cuáles ajustes deben realizarse al elaborar los estados financieros consolidados.

La clasificación de los activos a nivel de grupo puede diferir de la clasificación a nivel de entidad individual (ya sea controladora o filial). Por ejemplo, una entidad (la entidad controladora) puede tomar en arrendamiento un edificio de otra entidad (una filial de la controladora) en condiciones de un arrendamiento operativo. En los estados financieros individuales de una entidad controladora, el edificio se clasificará como propiedades de inversión. No obstante, desde la perspectiva del grupo, el edificio está ocupado por su propietario y debe clasificarse como propiedades, planta y equipo.

Cuestionario

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos para la elaboración de los estados financieros consolidados y separados conforme a la *NIIF para las EPYM*. Una vez que haya completado la prueba, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de Suponga que todos los importes son reales.

Marque la letra junto al enunciado más correcto.

Pregunta 1

Una filial es:

- (a) una entidad sobre la que el inversionista tiene influencia significativa.
- (b) una entidad, incluidas las no incorporadas a través de forma jurídica definida, como por ejemplo las entidades de carácter personalista en algunas jurisdicciones, que es controlada por otra (conocida como controladora).
- (c) una entidad sobre la que el inversionista tiene control conjunto.
- (d) una entidad que posee una o más coligadas.

Pregunta 2

La entidad es propietaria del 30 por ciento de la participación con voto en la entidad Z y también es propietaria de una deuda convertible emitida por la entidad Z de modo que, si la entidad A decide convertirla en este momento, tendría una participación con voto del 60 por ciento sobre la entidad Z. ¿Cómo debe la entidad A contabilizar su inversión en la entidad Z en sus estados financieros principales?

- (a) consolidar la entidad Z.
- (b) contabilizar la inversión en la entidad Z utilizando el método de la participación.
- (c) contabilizar la inversión en la entidad Z al costo.

Pregunta 3

Los hechos son los mismos que los de la pregunta 2. La entidad A prepara sus estados financieros separados de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*. ¿Cómo debe la entidad A contabilizar su inversión en la entidad Z en sus estados financieros separados?

- (a) al costo menos el deterioro del valor acumulado.
- (b) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.
- (c) la entidad A puede elegir entre la política contable (a) o (b).

Pregunta 4

La entidad A, una empresa de manufactura, adquirió participación controladora en un club de rugby. La dirección de la entidad A decidió excluir al club de rugby de la consolidación con el fundamento de que sus actividades difieren de las actividades comerciales cotidianas de la entidad A. ¿Cómo debe la entidad A contabilizar su inversión en el club de rugby en sus estados financieros principales?

- (a) Puesto que las actividades del club de rugby difieren de las actividades de la entidad A (manufactura), se contabilizará utilizando el método de la participación.
- (b) Puesto que las actividades del club de rugby difieren de las actividades de la entidad A (manufactura), se contabilizará al costo menos el deterioro del valor acumulado.
- (c) El club de rugby debe incluirse en la consolidación. No se realiza excepción a la consolidación por el simple hecho de que el inversionista y la filial participan en actividades diferentes.

Pregunta 5

¿Cuál de las siguientes **no** es una condición válida que sirve de base como excepción para la presentación de los estados financieros consolidados?

- (a) La controladora es en sí misma una filial y su controladora última (o cualquier controladora intermediaria) elabora sus estados financieros con propósito de información general consolidados que cumplen con las NIIF completas o la *NIIF para las EPYM*.
- (b) La controladora no tiene filiales distintas de la que adquirió con la intención de su venta o disposición en el plazo de un año.

(c) La controladora es, en sí, una filial, y su controladora última (o cualquier controladora intermedia) elabora estados financieros con propósito de información general consolidados que cumplen con los PCGA nacionales vigentes en el país en el que opera esa controladora.

Pregunta 6

La entidad B es una organización de capital de riesgo. La entidad A posee el 70 por ciento de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad C. Ante la ausencia de otra información, la entidad B debe, en sus estados financieros principales:

- (a) Consolidar a la entidad C.
- (b) Contabilizar su inversión en la entidad C a su valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.
- (c) Contabilizar su inversión en la entidad C a su valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en otro resultado integral.
- (d) Contabilizar su inversión en la entidad C al costo menos el deterioro del valor.
- (e) Elegir cualquiera de las opciones anteriores. Si la entidad B decide no consolidar a la entidad C (es decir, la opción [a]), debe revelarse el motivo para tomar tal decisión.

Pregunta 7

La entidad A posee el 60 por ciento de la participación con votos en la entidad B. La entidad B posee el 70 por ciento de la participación con votos en la entidad C. ¿Cómo debe la entidad A contabilizar su inversión en la entidad C en sus estados financieros consolidados?

- (a) Consolidar a la entidad C.
- (b) Contabilizar la inversión en la entidad C utilizando el método de la participación.
- (c) Contabilizar su inversión en la entidad C utilizando la política con la que ha elegido contabilizar coligadas.

Pregunta 8

Los hechos son los mismos que los de la pregunta 8. Determine el porcentaje adecuado para la atribución de aumentos tras la adquisición en el patrimonio de la entidad C a la entidad A.

- (a) 70 por ciento.
- (b) 60 por ciento.
- (c) 42 por ciento.

Pregunta 9

La entidad A posee el 60 por ciento de participación con votos en la entidad B y un 10 por ciento de participación con votos en la entidad C. La entidad B posee el 30 por ciento de la participación con votos en la entidad C. ¿Cómo debe la entidad A contabilizar su inversión en la entidad C en sus estados financieros consolidados?

- (a) Como filial, puesto que la entidad A controla la entidad C.
- (b) Como asociada.
- (c) Como asociada, si puede determinarse la existencia de influencia significativa.

Pregunta 10

La entidad A posee el 60 por ciento de participación con votos en la entidad B y un 10 por ciento de participación con votos en la entidad C. La entidad B posee el 50 por ciento de la participación con votos en la entidad C. ¿Cómo debe la entidad A contabilizar su inversión en la entidad C en sus estados financieros consolidados?

- (a) Como filial, puesto que la entidad A controla la entidad C.
- (b) Como asociada.
- (c) Como asociada, si puede determinarse la existencia de influencia significativa.

Pregunta 11

La entidad A posee el 100 por ciento de la participación con votos en las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad C. La entidad C vendió inventario a la entidad A (con un margen de utilidad del 25 por ciento sobre el costo) por 125 u.m. La entidad A aún sigue

en posesión del inventario al finalizar su periodo contable. ¿A qué importe debe medirse el inventario en los estados financieros consolidados del grupo?

- (a) 125 u.m.
- (b) 100 u.m.
- (c) 75 u.m.
- (d) 150 u.m.

Pregunta 12

En los estados financieros separados de una entidad controladora (en caso de presentación), las inversiones en filiales se contabilizan:

- (a) al costo menos el deterioro del valor.
- (b) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en otro resultado integral.
- (c) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.
- (d) al costo menos el deterioro del valor, o bien, al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en otro resultado integral (elección de tipo de contabilización).
- (e) al costo menos el deterioro del valor, o bien, al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados (elección de tipo de contabilización).

Respuestas

P1 (b)

P2 (a)

P3 (c)

P4 (c) No se excluirá de la consolidación a una filial por el simple hecho de que sus actividades de negocio sean diferentes a las que llevan a cabo las otras entidades del grupo.

P5 (c) La excepción se aplica solamente si la controladora o la controladora última elaboran estados financieros con propósito de información general consolidados de acuerdo con la *NIIF para las EPYM*; no se aplica si se elaboran en función de PCGA nacionales.

P6 (a) Una filial no se excluirá de la consolidación por el mero hecho de que el inversionista sea una entidad de capital riesgo u otra entidad análoga.

P7 (a) La entidad A, a través de su control sobre la entidad B, controla la entidad C.

P8 (c) Al margen de esto, a través de su control sobre la entidad B, la entidad A puede controlar, por ejemplo, la forma en que vota sobre su participación del 70 por ciento en la entidad C, la proporción de la entidad A sobre las ganancias tras la adquisición de la entidad C es inferior al 70 por ciento, puesto que la entidad A no tiene propiedad sobre la totalidad de la entidad B. Si la entidad C hiciera una distribución de 100 u.m., la entidad B recibiría solo 70 u.m. de ese importe, y si, a su vez, la entidad B distribuyera este último importe a sus propietarios, la entidad A recibiría el 60 por ciento de ello; es decir, 42 u.m.

P9 (c) La entidad A tendría control sobre el 40 por ciento de los votos sobre la entidad C (10 por ciento a través de su participación y 30 por ciento a través de su control sobre la entidad B). En el hipotético caso de que la entidad A no controle la entidad C, a pesar de tener menos de la mitad del poder de voto sobre la entidad C, entonces es posible que la entidad C sea una asociada de la entidad A, pero solo si la entidad A tiene influencia significativa sobre la entidad C.

P10 (a) La entidad A controla, directa o indirectamente, el 60 por ciento de la participación con votos en la entidad C. Controla el 10 por ciento directamente, y a través de su control sobre la entidad B, controla otro 50 por ciento.

P11 (b) La ganancia que proviene de las transacciones intragrupo y que se reconoce en el importe en libros del inventario se elimina por completo. El costo del inventario para la entidad C fue de 100 u.m.

P12 (e)