

2009

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados



Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* de la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (*NIIF para las PYMES*) publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en julio de 2009

con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos prácticos

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

This training material has been prepared by IFRS Foundation education staff. It has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB). The training material is designed to assist those training others to implement and consistently apply the *IFRS for SMEs*. For more information about the IFRS education initiative visit <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

IFRS Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2012 IFRS Foundation®

Right of use

Although the IFRS Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IFRS Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trade marks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trade marks include, but are not limited to, the IFRS Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IFRS Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IFRS Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IFRS Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IFRS Foundation training materials will require a licence in writing.

Please address publication and copyright matters to:
IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Spanish translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* de la Norma
Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas
Entidades (*NIIF para las PYMES*) publicado por el Consejo de Normas
Internacionales de Contabilidad en julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS. No ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). El material de formación está diseñado para asistir a los formadores en la implementación y la aplicación consistente de la *NIIF para las PYMES*. Para obtener más información sobre la iniciativa educativa de NIIF, visite:

<http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

Fundación IFRS

30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411

Correo electrónico: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2012 Fundación IFRS

Derecho de uso

A pesar de que la Fundación IFRS lo anima a que utilice este material de formación, en su totalidad o en parte, para fines educativos, usted lo debe hacer en conformidad con los términos de propiedad intelectual que se detallan a continuación.

Cabe mencionar que el uso de este módulo de material de formación no implica pago de gasto alguno.

Aviso sobre la propiedad intelectual

Todos los derechos, incluido el de propiedad intelectual, en el contenido de este módulo de material de formación son propiedad o están bajo control de la Fundación IFRS.

Salvo que reproduzca el módulo en su totalidad o en parte para usarlo como un documento independiente, no debe usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación. Para aclarar cualquier duda, no debe usar ni reproducir ninguna marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación si usted está usando todos o parte de los materiales de formación para incorporarlos en su propia documentación. Estas marcas registradas incluyen, a título enunciativo, los nombres y los logotipos del IASB y la Fundación IFRS.

Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de un módulo del material de formación de la Fundación IFRS, debe asegurarse de que su documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual que indique que la Fundación IFRS es la fuente de su material de formación. Debe asegurarse de que cualquier extracto que copie del material de formación de la Fundación IFRS sea reproducido con exactitud y no se lo utilice en un contexto que derive en una interpretación errónea. Para cualquier otro uso propuesto de los materiales de formación de la Fundación IFRS se necesitará una autorización por escrito.

Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department

30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

La traducción al español del Material de formación sobre la NIIF para las PYMES incluida en esta publicación no ha sido aprobada por un comité de revisión nombrado por la Fundación IFRS. La traducción al español es propiedad intelectual de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS, el logo de la IASB, el logo de NIIF para las PYMES, el logo en forma de hexágono, la “Fundación IFRS”, así como las expresiones, “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “Fundación IASC”, “IASCF”, “NIIF para las PYMES”, “NIC”, “NIIF”, “Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)” y “Normas Internacionales de Información Financiera” son marcas registradas de la Fundación IFRS.

Índice

INTRODUCCIÓN	1
Objetivos de aprendizaje	1
<i>NIIF para las PYMES</i>	2
Introducción a los requerimientos	2
REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS	4
Alcance de esta sección	4
Requerimientos para presentar estados financieros consolidados	5
Entidades de Cometido Específico	14
Procedimientos de consolidación	16
Información a revelar en los estados financieros consolidados	68
Estados financieros separados	69
Estados financieros combinados	72
ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS	81
COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS	82
PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO	84
PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO	89
Caso práctico 1	89
Respuesta al caso práctico 1	93
Caso práctico 2	95
Respuesta al caso práctico 2	98

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS y no ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los requerimientos contables pertinentes a las pequeñas y medianas entidades (PYMES) se establecen en la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para las PYMES, emitida por el IASB en julio de 2009.

INTRODUCCIÓN

Este módulo, publicado en diciembre de 2012, se centra en la preparación y presentación de los estados financieros consolidados y separados de acuerdo con la Sección 9, *Estados Financieros Consolidados y Separados* de la *NIIF para las PYMES*, que fuera emitida en julio de 2009 y las pautas opcionales relacionadas provistas por el Grupo de Implementación para las PYMES de la Fundación IFRS.

Le presenta el tema al aprendiz, lo guía a través del texto oficial, facilita el entendimiento de los requerimientos de la sección mediante ejemplos y especifica juicios profesionales esenciales que se requieren en la preparación de los estados financieros consolidados y separados. Además, el módulo incluye preguntas diseñadas para evaluar el conocimiento del aprendiz acerca de los requerimientos y casos prácticos para desarrollar su habilidad en la preparación de estados financieros consolidados y separados de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. En consonancia con la Sección 9, el módulo también incluye orientación sobre la preparación de estados financieros combinados.

Objetivos de aprendizaje

Al momento de concretar exitosamente este módulo, usted debe conocer los requerimientos de información financiera para los estados financieros consolidados, separados y combinados de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* tal como se emitieran en julio de 2009. Además, mediante la realización de casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe haber mejorado su competencia para preparar estados financieros consolidados, separados y combinados de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. En el contexto de la *NIIF para las PYMES*, concretamente debe lograr lo siguiente:

- identificar relaciones controladora-subsidiaria (es decir, identificar relaciones de control, incluidas aquellas conectadas con entidades de cometido específico);
- identificar instancias en que una entidad controladora debe presentar estados financieros consolidados;
- preparar estados financieros consolidados;
- contabilizar inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas en los estados financieros separados de la controladora, si corresponde; y
- preparar estados financieros combinados, si corresponde.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

NIIF para las PYMES

La *NIIF para las PYMES* tiene como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas (véase la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*).

La *NIIF para las PYMES* incluye requerimientos obligatorios y otro material (que no es de carácter obligatorio) que se publica en conjunto.

El material que no es obligatorio incluye lo siguiente:

- un prólogo, que brinda una introducción general a la *NIIF para las PYMES* y explica su propósito, estructura y autoridad;
- una guía de implementación, que incluye los estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar;
- los Fundamentos de las Conclusiones, que resumen las principales consideraciones que tuvo en cuenta el IASB para llegar a sus conclusiones en la *NIIF para las PYMES*; y
- la opinión en contrario de un miembro del IASB que estuvo en desacuerdo con la publicación de la *NIIF para las PYMES*.

En la *NIIF para las PYMES*, el *Glosario* es parte de los requerimientos obligatorios.

En la *NIIF para las PYMES* hay apéndices en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*, y la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*. Estos apéndices son guías sin carácter obligatorio.

Asimismo, las pautas no obligatorias fueron publicadas posteriormente por el Grupo de Implementación para las PYMES de la Fundación IFRS en forma de preguntas y respuestas. Esas preguntas y respuestas están destinadas a brindar una guía pertinente y no obligatoria respecto de preguntas específicas sobre contabilidad que surgen en el Grupo de Implementación para las PYMES a partir de inquietudes de los usuarios que adoptan la *NIIF para las PYMES*.

Cuando la *NIIF para las PYMES* fue publicada en julio de 2009, el IASB asumió la tarea de evaluar la experiencia de las entidades en la aplicación de la *NIIF para las PYMES* tras los primeros dos años de su adopción. Para ello, en junio de 2012, el IASB emitió una *Solicitud de información: Revisión exhaustiva de la NIIF para las PYMES*. En este momento, está previsto que un Proyecto de Norma donde se incluya la propuesta de las enmiendas a la *NIIF para las PYMES* se emita en el primer semestre de 2013.

Introducción a los requerimientos

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios (por ejemplo, propietarios que no participan en la gestión del negocio, propietarios potenciales, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales) que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. 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.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

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 subsidiarias) como una sola entidad contable.

Salvo en circunstancias muy especiales (véase el párrafo 9.3), la *NIIF para las PYMES* 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 subsidiarias. Una subsidiaria 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) (véase el *Glosario*).

Estados financieros separados:

La *NIIF para las PYMES* 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 subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas.

Estados financieros combinados:

La *NIIF para las PYMES* 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 inversor 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 inversor, no incluyen al inversor controlador en cuestión.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS

Los contenidos de la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* de la *NIIF para las PYMES* se detallan a continuación y se encuentran **sombreados en gris**. Los términos definidos en el *Glosario* también forman parte de los requerimientos. Están en **letra negrita** la primera vez que aparecen en el texto de la Sección 9. Las notas y los ejemplos incluidos por el personal educativo de la Fundación IFRS no están sombreados. Las inserciones realizadas por el personal no forman parte de la *NIIF para las PYMES* y no han sido aprobadas por el IASB.

Alcance de esta sección

9.1 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**.

Notas

Los estados financieros consolidados son los estados financieros de una controladora y sus subsidiarias presentados como si se trataran de los estados de una sola entidad contable (véase el *Glosario*).

Los estados financieros separados son los presentados por una controladora, un inversor en una asociada o un partícipe en una entidad controlada de forma conjunta, en los que las inversiones se contabilizan en función de la participación directa en el patrimonio, y no sobre la base de los resultados presentados y de los activos netos poseídos por la entidad en la que se ha invertido (véase el *Glosario*). Dicho de otro modo, los estados financieros separados son aquellos presentados por una controladora, un partícipe en una entidad controlada de forma conjunta o un inversor en una asociada; en tales estados, las inversiones se contabilizan como si el inversor no tuviera el control, el control conjunto ni influencia significativa.

Los estados financieros combinados son los estados financieros de dos o más entidades controladas por un único inversor (véase el *Glosario*). En otras palabras, los estados financieros combinados presentan información financiera acerca de aquellas entidades controladas por un único inversor, como si se trataran de una sola entidad, y excluyen información financiera acerca del inversor controlador.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Requerimientos para presentar estados financieros consolidados

9.2 A excepción de lo permitido o requerido en el párrafo 9.3, una **entidad controladora** presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en **subsidiarias** de acuerdo con lo establecido en esta NIIF. Los estados financieros consolidados incluirán todas las subsidiarias de la controladora.

9.3 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 subsidiaria, 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 subsidiarias distintas de la que se adquirió con la intención de su venta o disposición en el plazo de un año. Una controladora contabilizará esta subsidiaria:
 - (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 (véase el párrafo 11.14[c]).

Nota

Una controladora es una entidad que tiene una o más subsidiarias (véase el *Glosario*).

Una subsidiaria es una entidad que está controlada por otra entidad, a la que se denomina controladora (véase el *Glosario*).

El concepto de entidad abarca aquellas entidades sin forma jurídica definida, tal como las fórmulas asociativas con fines empresariales.

Ejemplos: no constituyen exenciones a los estados financieros consolidados

Ej 1 **La entidad B tiene una subsidiaria 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 las PYMES, 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 las PYMES).**

A la entidad B se le exige presentar estados financieros consolidados de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* 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 las PYMES*.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

- Ej 2 La entidad B tiene una subsidiaria 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 las PYMES* 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 las PYMES*.

Ejemplos: constituyen exenciones a la presentación de estados financieros consolidados

- Ej 3 La entidad B tiene una subsidiaria 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 las PYMES*. 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 las PYMES*.

- 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 PYMES*; 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 subsidiaria 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 las PYMES* 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 las PYMES*).

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 las PYMES*. 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 PYMES* 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 PYMES*.

- Ej 6 La entidad C tiene una subsidiaria denominada entidad D. La controladora de la entidad C es la entidad B, y la controladora inmediata y última de la entidad B es la entidad A.**

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

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

A la entidad C no se le exige presentar estados financieros consolidados dado que su controladora última (la entidad A) presenta estados financieros con propósito de información general consolidados en conformidad con la NIIF para las PYMES.

Ej 7 La entidad A adquirió otra entidad (la entidad B) con la intención de venderla dentro de los seis meses de la fecha de adquisición. El valor razonable de las acciones de la entidad B puede determinarse de forma fiable.

A la entidad A no se le exige presentar estados financieros consolidados en conformidad con la NIIF para las PYMES. La entidad A contabiliza su inversión en la entidad B al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados dado que el valor razonable de las acciones puede medirse de forma fiable.

Ej 8 Los hechos son iguales a los del ejemplo 7. No obstante, en este ejemplo, el valor razonable de las acciones de la entidad B no puede determinarse con fiabilidad.

A la entidad A no se le exige presentar estados financieros consolidados en conformidad con la NIIF para las PYMES. La entidad A contabiliza su inversión en la entidad B al costo menos el deterioro del valor.

Ej 9 La entidad B tiene una subsidiaria denominada entidad C. La entidad A es propietaria del 70 por ciento de la entidad B, y el otro 30 por ciento de las acciones pertenecen a 3 propietarios particulares.

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 las PYMES.

A la entidad B no se le exige presentar estados financieros consolidados dado que su controladora última (la entidad A) prepara estados financieros con propósito de información general consolidados en conformidad con la NIIF para las PYMES. No importa si la entidad B no está enteramente participada por su controladora, la entidad A.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

9.4 Una subsidiaria es una entidad controlada por la controladora. **Control** es el poder para dirigir las políticas financiera 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 (véanse los párrafos 9.10 a 9.12).

Notas

Una subsidiaria es una entidad, entre las que se incluyen entidades sin forma jurídica definida, tales como las fórmulas asociativas con fines empresariales, que es controlada por otra (conocida como controladora). La definición de control se puede dividir en dos partes:

- (i) el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad
- (ii) para obtener beneficios de sus actividades.

El control no se basa en la titularidad jurídica y puede ser pasivo (es decir, es la capacidad de controlar, no constituye necesariamente el acto de ejercer ese control). Es posible que la controladora no posea acciones en una entidad (por ejemplo, ciertas entidades de cometido especial [ECE]) y aun así controle la entidad. En ausencia de una participación, la controladora puede obtener beneficios mediante oportunidades de venta cruzada o de ahorro de costos, por ejemplo.

Solo una entidad puede controlar otra entidad en un determinado momento. Es necesario analizar todos los hechos y circunstancias para establecer qué entidad, en caso de existir alguna, tiene el control sobre otra entidad.

9.5 Se presume que existe control cuando la controladora posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, 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 inversores;
- (b) poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad, según una disposición 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.

Notas

Además de las situaciones descritas en el párrafo 9.5, existen otros hechos y circunstancias que pueden indicar un relación donde una entidad controle a otra entidad o a una ECE, y por lo tanto, se deba consolidar la entidad o la ECE (véase el párrafo 9.11).

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Ejemplos: control de otra entidad

- Ej 10 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 subsidiaria).⁽¹⁾

- Ej 11 La entidad A posee el 60 por ciento de 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 subsidiaria).

- Ej 12 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 subsidiaria).

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 subsidiaria, 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 subsidiarias de la entidad A.

- Ej 13 La entidad A posee el 40 por ciento de las acciones ordinarias, junto con los correspondientes derechos de voto, sobre la entidad B. Asimismo, un accionista con el 15 por ciento de las acciones ordinarias en la entidad B ha cedido sus derechos de voto a la entidad A. 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 de la entidad B (40 por ciento de control directo + 15 por ciento como resultado de la cesión de derechos de voto a la entidad = 55 por ciento). 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 subsidiaria).

- Ej 14 La entidad A posee el 40 por ciento de las acciones ordinarias, junto con los correspondientes derechos de voto, sobre la entidad B. El Gobierno del país en el que se encuentran inscritas y operan las entidades A y B ha concedido a la entidad A, conforme a la ley, el derecho exclusivo de determinar las políticas financieras y de operación de la entidad B.**

La entidad A posee control sobre la entidad B, dado que cuenta con el poder de decisión sobre las políticas financieras y de operación de la entidad B. La entidad A es la controladora de la entidad B (su subsidiaria).

⁽¹⁾ En este ejemplo y en todos los demás ejemplos de este módulo, todos los hechos y circunstancias relevantes deben tomarse en cuenta al evaluar si una entidad controla otra entidad.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

- Ej 15 La entidad A posee el 40 por ciento de las acciones ordinarias, junto con los correspondientes derechos de voto, sobre la entidad B. La entidad A tiene el derecho de designar y revocar a la mayoría de los miembros del órgano de administración de la entidad B, quienes poseen, cada uno, los mismos derechos de voto en sus reuniones.**

Mediante la facultad de designar y revocar a la mayoría de los miembros del órgano de administración, la entidad A posee control sobre las políticas financieras y de operación de la entidad B. 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 subsidiaria).

- Ej 16 Las entidades A y B celebran un contrato de sociedad en el que cada socio posee la misma participación en los resultados generados por la sociedad. El acuerdo sobre los derechos de voto de la sociedad está estructurado de forma tal que el 60 por ciento de estos derechos en la sociedad pertenecen a la entidad A.**

La entidad A posee control sobre más de la mitad del poder de voto en la sociedad. Ante la ausencia de evidencia en contrario, la entidad A controla la sociedad. Solo una entidad puede controlar la sociedad, por lo que si la entidad A tiene control sobre la sociedad, la entidad B no puede controlarla. La entidad A es la controladora de la sociedad (su subsidiaria). La proporción en que deben compartirse las ganancias entre los socios generalmente no es relevante para determinar el control.

- Ej 17 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.

- Ej 18 La entidad A posee el 65 por ciento de las acciones ordinarias, junto con los correspondientes derechos de voto, sobre la entidad B. La justicia ha decidido poner la administración de la entidad B en manos de una entidad externa para su gestión.**

Si bien la participación accionaria de la entidad A en la entidad B supera el 50 por ciento, la entidad A no controla la entidad B debido a la decisión de la justicia de designar a un síndico para la entidad B. Antes de su intervención, la entidad B habría sido controlada por la entidad A (en ausencia de evidencia en contrario) y la entidad B habría sido subsidiaria de la entidad A hasta ese momento.

- Ej 19 La entidad A posee el 65 por ciento de las acciones ordinarias, junto con los correspondientes derechos de voto, sobre la entidad B. El órgano de administración toma las decisiones sobre políticas financieras y de operación de la entidad B. La entidad B opera en una industria altamente regulada por agencias gubernamentales. En la jurisdicción en la que opera la entidad B, las agencias gubernamentales tienen la facultad de designar administradores que posean más de la mitad del poder de voto del órgano de administración de la entidad.**

Si bien la participación accionaria de la entidad A sobre la entidad B supera el 50 por ciento, el poder de las agencias gubernamentales sobre la entidad implica que, efectivamente, la entidad B es controlada por las agencias gubernamentales y no por la entidad A. Este habría sido el caso si las

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

agencias gubernamentales no hubieran intervenido de forma alguna en la gestión de la entidad B. No obstante, si la entidad B opera en una industria altamente regulada con libertad operativa muy restringida, en lugar de que las agencias gubernamentales tengan el poder de designar administradores con más de la mitad del poder de voto, la entidad B aún podría estar controlada por la entidad A si la entidad A se beneficia, o puede beneficiarse, de la facultad de tomar decisiones que le otorguen poder sobre la entidad B. Por ejemplo, si la entidad B opera en un mercado altamente regulado del sector de electricidad, los reguladores podrían determinar la cantidad de electricidad que la entidad B puede suministrar, cuándo la puede suministrar y el precio que recibirá por su venta, pero no tendrá la facultad de designar ningún administrador. El órgano de administración de la entidad A podría conservar la facultad sobre las políticas financieras y de operación de la entidad B, con toma de decisiones acerca de, por ejemplo, la estructura de costos de la entidad B, si continuar en la industria y cualquier actividad secundaria en que la entidad B decida implicarse. Si este es el caso y la entidad A posee la facultad de designar a la mayoría de los miembros del consejo, la entidad A habría tenido el poder sobre la entidad B, y por lo tanto, hubiera controlado la entidad B.

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

Notas

Una entidad puede poseer algunos certificados de opción para suscribir acciones (warrants), por sí solas o junto con algunas acciones ordinarias en esa otra entidad. Si se ignoran los certificados de opción para suscribir acciones, la primera entidad podría no tener control sobre la segunda entidad. Sin embargo, si se ejercitan tales certificados, la primera entidad podría controlar la segunda entidad. Al ejercitar los certificados de opción para suscribir acciones, se le otorgaría control a la primera entidad sobre la segunda entidad, por lo que la titularidad de tales certificados concedería a la primera entidad la facultad de controlar la segunda entidad, pero únicamente si tales certificados fueran ejercitables de forma inmediata. En consonancia con esto, la *NIF para las PYMES* exige que se tome en cuenta la existencia y el efecto de los derechos de voto potenciales que sean en ese momento ejercitables o convertibles, incluidos los derechos de voto potenciales poseídos por otra entidad, al evaluar si una entidad tiene el poder de dirigir las políticas financieras y de operación de otra. Además de los certificados de opción para suscribir acciones (warrants), los derechos de voto potenciales incluyen opciones de compra de acciones, de compra de deuda o instrumentos de patrimonio que puedan convertirse en acciones ordinarias. Otros instrumentos similares que pueden, si se los ejercita o se los convierte, otorgarle el poder de voto a una entidad (o reducir el poder de voto de otra entidad) sobre las políticas financieras y de operación de otra entidad también son derechos de voto potenciales.

Se ignoran tanto la intención de la dirección respecto de los derechos de voto potenciales como la capacidad financiera de una entidad de ejercitar o convertir derechos de voto potenciales, pero todos los demás hechos y circunstancias deben tomarse en cuenta al evaluar si los derechos de voto potenciales contribuyen al control (NIC 27[2008] *Estados Financieros Consolidados y Separados* párrafos 15, GI2 y GI8, ejemplo 1)⁽²⁾.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Ejemplos: control sobre otra entidad; derechos de voto potenciales

- Ej 20** La entidad A posee el 30 por ciento de las acciones ordinarias, junto con los correspondientes derechos de voto, sobre la entidad B.

La entidad A también posee las opciones en ese momento ejercitables para adquirir acciones en la entidad B que, si se ejercitaran, incrementarían los votos de la entidad A en la entidad B hasta alcanzar el 70 por ciento.

La entidad A posee la capacidad de controlar más de la mitad del poder de voto en la entidad B (es decir, el 70 por ciento) dado que en cualquier momento podría decidir ejercitar las opciones. 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 subsidiaria).

- Ej 21** La entidad A posee el 55 por ciento de las acciones ordinarias, junto con los correspondientes derechos de voto, sobre la entidad D. La entidad B posee el 20 por ciento y la entidad C, el 25 por ciento. Las entidades B y C son terceros independientes.

La entidad B también posee certificados de opción para suscribir acciones en ese momento ejercitables en la entidad D que, si se ejercitaran, incrementarían los votos de la entidad B sobre la entidad D hasta el 60 por ciento y reduciría la posesión de la entidad A al 27,5 por ciento de la entidad D.

Dado que los certificados para comprar acciones son en este momento ejercitables, la entidad B tiene la facultad de controlar más de la mitad del poder de voto sobre la entidad D (es decir, el 60 por ciento). Ante la ausencia de evidencia en contrario, la entidad B controla la entidad D. La entidad B es la controladora de la entidad D (su subsidiaria).

- Ej 22** La entidad A posee el 35 por ciento de las acciones ordinarias, junto con los correspondientes derechos de voto, sobre la entidad D. La entidad B posee el 30 por ciento y la entidad C, el 35 por ciento. Las entidades B y C son terceros independientes.

La entidad A también posee opciones de compra en este momento ejercitables para adquirir las acciones en la entidad D, posesión de la entidad B y la entidad C.

La entidad A posee la capacidad de controlar más de la mitad del poder de voto en la entidad D dado que en cualquier momento podría decidir ejercitar las opciones. Ante la ausencia de evidencia en contrario, la entidad A controla la entidad D. La entidad A es la controladora de la entidad D (su subsidiaria); este es el caso aun cuando la dirección de la entidad A no pretende ejercitar sus opciones de compra (NIC 27[2008] GI8, ejemplo 4).⁽⁴⁾

⁽³⁾ Ante la ausencia de guías explícitas en la *NIIF para las PYMES*, una entidad puede (pero no está obligada a hacerlo), según lo establecido en el párrafo 10.6, considerar los requerimientos y las guías en las NIIF completas.

⁽⁴⁾ Ante la ausencia de guías explícitas en la *NIIF para las PYMES* una entidad puede (pero no está obligada a hacerlo), según lo establecido en el párrafo 10.6, considerar los requerimientos y las guías en las NIIF completas.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

- 9.7 Una subsidiaria no se excluirá de la consolidación por el mero hecho de que el inversor sea una entidad de capital riesgo u otra entidad análoga.

Notas

Las entidades de capital de riesgo generan ganancias mediante la posesión de patrimonio en las empresas en que invierten (p. ej. emprendimientos y pequeñas empresas con potencial de crecimiento en el futuro). Las entidades de capital de riesgo suelen, también, proveer asesoramiento técnico y de administración. Las entidades nuevas, con poca trayectoria en la industria, suelen utilizar esta forma de generar capital, dado que no pueden recaudar fondos a partir de la emisión de deuda ni mediante préstamos bancarios.

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

- Ej 23 **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 24 **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 subsidiaria de la consolidación por el solo hecho de que el inversor sea una entidad de capital de riesgo. Por lo tanto, la entidad A debe incluir a las siete entidades en sus estados financieros consolidados.

- 9.8 No se excluirá de la consolidación a una subsidiaria 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 subsidiarias, y la revelación de información adicional, en los estados financieros consolidados, sobre las diferentes actividades de negocio llevadas a cabo por las subsidiarias.

Ejemplo: consolidación de subsidiarias con actividades empresariales disímiles

- Ej 25 **La entidad A fabrica vehículos de motor. Tiene dos subsidiarias: una provee servicios de construcción de puentes y la otra es una panadería.**

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

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

- 9.9 Una subsidiaria no se excluye de la consolidación porque opere en una jurisdicción que imponga restricciones a la transferencia de efectivo u otros activos fuera de la jurisdicción.

Ejemplo: consolidación de subsidiarias que operan en una jurisdicción que impone restricciones a la transferencia de activos fuera de esa jurisdicción

- Ej 26 **La entidad A está ubicada y opera en el país X. La entidad A posee todas las acciones ordinarias, con sus correspondientes derechos de voto, de la entidad B, y controla la entidad B. La entidad B opera en el país Z. El país Z cuenta con regulaciones de control sobre el cambio de moneda extranjera que restringen la repatriación de las ganancias a los accionistas extranjeros. La restricción limita las transferencias de efectivo u otros activos fuera del país hasta un máximo del 10 por ciento de las ganancias por año.**

A la entidad A se le exige consolidar la entidad B. La restricción sobre la transferencia de efectivo, si se la toma en cuenta como factor aislado, no impide que la entidad A tenga control sobre su subsidiaria (la entidad B).

Entidades de Cometido Específico

- 9.10 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.

Si la esencia de la relación indica que una entidad controla una ECE, el párrafo 9.4 exige que la entidad consolide la ECE.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

- 9.11 Una entidad preparará estados financieros consolidados que incluyan la entidad y cualquier ECE que esté controlada por esa entidad. Además de las circunstancias descritas en el párrafo 9.5, 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.
- 9.12 Los párrafos 9.10 y 9.11 no se aplicarán a los planes de beneficios post-empleo ni a otros planes de beneficios a los empleados a largo plazo en los que se aplique la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*.

Ejemplo: consolidación de una ECE

- Ej 27 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).

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Procedimientos de consolidación

- 9.13 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 subsidiarias línea por línea, agregando las partidas que representen activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de contenido similar;
 - (b) eliminará el **importe en libros** de la inversión de la controladora en cada subsidiaria junto con la porción del patrimonio perteneciente a la controladora en cada una de las subsidiarias;
 - (c) medirá y presentará las **participaciones no controladoras** en los resultados de las subsidiarias 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 subsidiarias 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 importe de la participación no controladora en la fecha de la combinación inicial, calculado de acuerdo con la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*, y
 - (ii) la porción de la participación no controladora en los cambios en el patrimonio desde la fecha de la combinación.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Ejemplos: procedimientos de consolidación

Ej 28 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.⁽⁵⁾ 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:⁽⁶⁾

	Entidad A	Entidad B	
	Importe en libros u.m.	Importe en libros u.m.	Valor razonable u.m.
Activos			
Activos no corrientes			
Edificio y otras PPE	7000	3000	3300
Inversión en la entidad B	6000		
	<u>13 000</u>	<u>3000</u>	
Activos corrientes			
Inventarios	700	500	600
Cuentas comerciales por cobrar	300	250	250
Efectivo	1500	700	700
	<u>2500</u>	<u>1450</u>	
Activos totales	<u>15 500</u>	<u>4450</u>	
Patrimonio y pasivos			
Patrimonio			
Capital en acciones	5000	2000	
Ganancias acumuladas	10 200	2300	
	<u>15 200</u>	<u>4300</u>	
Pasivos corrientes			
Acreedores comerciales	300	150	150
	<u>300</u>	<u>150</u>	
Total pasivos y patrimonio	<u>15 500</u>	<u>4450</u>	

⁽⁵⁾ En este ejemplo, y en todos los demás ejemplos de este módulo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

⁽⁶⁾ Por razones de simplicidad, en este ejemplo y en todos los demás ejemplos de este módulo (a menos que se especifique de otro modo), se ha ignorado el impuesto a las ganancias.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

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 Entidad A	C Entidad B	D Ajustes de consolidación	E Consolidados <i>(es decir, Columna B + Columna C + Columna D)</i>
	<i>Importe en libros u.m.</i>	<i>Importe en libros u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activos				
Activos no corrientes				
Plusvalía			1300(a)	1300
Edificios y otras PPE	7000	3000	300	10 300
Inversión en la entidad B	6000		(6000)	
	<u>13 000</u>	<u>3000</u>		<u>11 600</u>
Activos corrientes				
Inventarios	700	500	100	1300
Cuentas comerciales por cobrar	300	250		550
Efectivo	1500	700		2200
	<u>2500</u>	<u>1450</u>		<u>4050</u>
Activos totales	<u>15 500</u>	<u>4450</u>		<u>15 650</u>
Patrimonio y pasivos				
Patrimonio				
Capital en acciones	5000	2000	(2000)	5000
Reservas	10 200	2300	(2300)	10 200
Patrimonio total	<u>15 200</u>	<u>4300</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>4450</u>		<u>15 650</u>

La consolidación implica:

- Agregar el estado de situación financiera de la controladora y su subsidiaria (columnas B y C) línea por línea de acuerdo con el párrafo 9.13(a).
- De acuerdo con el párrafo 9.13(b), eliminar el importe en libros de la inversión de la controladora en la subsidiaria (dado que se sustituye por la plusvalía y el valor razonable de los activos, pasivos y los pasivos contingentes adquiridos) y el patrimonio previo a la adquisición de la subsidiaria (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 plusvalía, cuyo origen proviene de la adquisición de la subsidiaria. 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):

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

<i>Ajustes de consolidación</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: plusvalía	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 importe en libros de la inversión de la controladora en su subsidiaria y el patrimonio en la subsidiaria a la fecha de adquisición y para reconocer los ajustes de valor razonable y la plusvalía, cuyo origen proviene de la combinación de negocios.

^(a) Cálculo para la plusvalía:

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 = plusvalía 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.

Ej 29 Los hechos son iguales a los del ejemplo 28. Al 31 de diciembre de 20X1, es decir un año después de que la entidad A adquirió la entidad B, los estados individuales de la situación financiera y los estados de resultado integral de las entidades A y B son los siguientes:

Estados de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1:

	Entidad A	Entidad B
	<i>Importe en</i>	<i>Importe en</i>
	<i>libros</i>	<i>libros</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activos		
Activos no corrientes		
Edificio y otras PPE	6500	2750
Inversión en la entidad B	6000	
	12 500	2750
Activos corrientes		
Inventarios	800	550
Cuentas comerciales por cobrar	380	300
Efectivo	2670	1420
	3850	2270
Activos totales	16 350	5020
Patrimonio y pasivos		
Patrimonio		
Capital en acciones	5000	2000
Reservas	11 000	2850
	16 000	4850
Pasivos corrientes		
Acreedores comerciales	350	170
	350	170
Total pasivos y patrimonio	16 350	5020

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Estados del resultado integral para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1:

	Entidad A	Entidad B
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	3000	1900
Costo de las ventas	(1800)	(1000)
Ganancia bruta	1200	900
Gastos de administración	(400)	(350)
Ganancia del año	800	550

Nota: la entidad A no puede hacer una estimación confiable de la vida útil de la plusvalía, y por lo tanto, de acuerdo con el párrafo 19.23(a), se supondrá que la vida útil es de diez años. La entidad A utiliza el método de amortización lineal para la plusvalía. El ajuste al valor razonable de edificios y otras PPE es respecto del edificio; todos los edificios tienen una vida útil restante estimada de 20 años a partir del 31 de diciembre de 20X0 y valores residuales estimados de cero. La entidad A utiliza el método lineal para depreciar PPE. Todo el inventario que la entidad B mantenía al 31 de diciembre de 20X0 se vendió durante 20X1.

El estado del resultado integral consolidado de la entidad A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 se computará de la siguiente manera:

	Entidad A	Entidad B	Ajustes de consolidación	Consolidados
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	3000	1900		4900
Costo de las ventas	(1800)	(1000)	(100) ^(a)	(2900)
Ganancia bruta	1200	900		2000
Gastos de administración	(400)	(350)	(145) ^(b)	(895)
Ganancia del año	800	550		1105

La consolidación implica:

- Agregar el estado de resultado integral de la controladora y su subsidiaria línea por línea de acuerdo con el párrafo 9.13(a).
- Reconocer los ajustes al valor razonable o la amortización de ello junto con la amortización del activo de plusvalía, cuyo origen proviene de la adquisición de la subsidiaria; véanse los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 20X1 descritos a continuación.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

El estado consolidado de situación financiera de la entidad A al 31 de diciembre de 20X1 se computará de la siguiente forma:

	Entidad A	Entidad B	Ajustes de consolidación	Consolidados
	<i>Importe en libros (u.m.)</i>	<i>Importe en libros (u.m.)</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activos				
Activos no corrientes				
Plusvalía			1170 ^(c)	1170
Edificio y otras PPE	6500	2750	285 ^(d)	9535
Inversión en la entidad B	6000		(6000)	
	<u>12 500</u>	<u>2750</u>		<u>10 705</u>
Activos corrientes				
Inventarios	800	550		1350
Cuentas comerciales por cobrar	380	300		680
Efectivo	2670	1420		4090
	<u>3850</u>	<u>2270</u>		<u>6120</u>
Activos totales	<u>16 350</u>	<u>5020</u>		<u>16 825</u>
Patrimonio y pasivos				
Patrimonio				
Capital en acciones	5000	2000	(2000)	5000
Reservas	11 000	2850	(2545) ^(e)	11 305
Patrimonio total	<u>16 000</u>	<u>4850</u>		<u>16 305</u>
Pasivos corrientes				
Acreedores comerciales	350	170		520
	<u>350</u>	<u>170</u>		<u>520</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>16 350</u>	<u>5020</u>		<u>16 825</u>

La consolidación implica:

- Agregar el estado de situación financiera de la controladora y su subsidiaria (columnas B y C) línea por línea de acuerdo con el párrafo 9.13(a).
- De acuerdo con el párrafo 9.13(b), eliminar el importe en libros de la inversión de la controladora en la subsidiaria (dado que se sustituye por la plusvalía y el valor razonable de los activos, pasivos y los pasivos contingentes adquiridos) y el patrimonio previo a la adquisición de la subsidiaria (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 plusvalía, cuyo origen proviene de la adquisición de la subsidiaria según su ajuste para reflejar el primer año tras la adquisición; véanse los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 20X1, y los cálculos relacionados, que se describen a continuación.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

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

1. Repetición del ajuste de consolidación a la fecha de adquisición:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: plusvalía	1300	
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 importe en libros de la inversión de la controladora en su subsidiaria y el patrimonio en la subsidiaria a la fecha de adquisición y para reconocer los ajustes de valor razonable y la plusvalía, cuyo origen proviene de la combinación de negocios.

2. Reconocimiento de la amortización de la plusvalía y el ajuste del valor razonable respecto del edificio de la entidad B:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: plusvalía		130 ^(c)
Activo: edificios y otras PPE		15 ^(d)
Patrimonio: reservas (Grupo); estado de resultados 20X1: gastos de administración*	145	

Para reconocer la amortización de la plusvalía y la depreciación adicional requerida en relación con el ajuste del valor razonable al importe en libros del edificio de la subsidiaria en los estados financieros consolidados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

*Si bien este ajuste de consolidación se relaciona con las reservas en el estado de situación financiera, el ajuste se realiza a través del estado del resultado integral consolidado.

3. Eliminación del ajuste al valor razonable del inventario tras la venta de todo el inventario durante el año:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: inventarios		100
Patrimonio: reservas (Grupo); resultados 20X1: costo de ventas*	100	

Para eliminar el ajuste del valor razonable al inventario tras la venta, durante el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, de todo el inventario al 31 de diciembre de 20X0.

*Si bien este ajuste de consolidación se relaciona con las reservas en el estado de situación financiera, el ajuste se realiza a través del estado del resultado integral consolidado.

^(a) Ajuste de costo de ventas:

100 u.m. = ajuste del valor razonable respecto de inventarios al 31 de diciembre de 20X0.

^(b) Ajuste de gastos administrativos:

145 u.m. = amortización de la plusvalía de 130 u.m.^(c) + depreciación adicional sobre el edificio de 15 u.m.^(d)

Por razones de simplicidad, se supone que toda amortización de la plusvalía y toda depreciación adicional de los edificios se ajustan contra los gastos administrativos.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

^(c) Cálculo para la plusvalía:

Plusvalía a la fecha de adquisición, 1300 u.m., menos amortización acumulada, que este año es amortización por un año, 130 u.m. (es decir, $1300 \text{ u.m.} \div 10 \text{ años} = 130 \text{ u.m.}$) = 1170 u.m.

^(d) Cálculo para el ajuste de consolidación del edificio:

El ajuste del valor razonable al 31 de diciembre de 20X0 respecto del edificio de la entidad B fue de 300 u.m.; es decir, el importe en libros de los estados financieros de la entidad B al 31 de diciembre de 20X0 fue de 300 u.m. menos que el importe reconocido en el estado consolidado de situación financiera del grupo. El edificio se deprecia a lo largo de 20 años a partir del 31 de diciembre de 20X0. Por lo tanto, al 31 de diciembre de 20X1, el ajuste requerido en la consolidación del estado de situación financiera será de 285 u.m., con un cálculo de vida útil restante estimada de 300 u.m. \times 19/20 años. La depreciación adicional reconocida en el estado del resultado integral consolidado es de 15 u.m. (con un cálculo de $300 \text{ u.m.} \times 1/20$).

^(e) Ajuste de las reservas:

2300 u.m. de ajuste a la fecha de adquisición (véase el ejemplo 28) más 130 u.m.^(c) de amortización de plusvalía más 15 u.m.^(d) de depreciación adicional sobre el edificio más 100 u.m.^(a) de ajuste del valor razonable respecto de los inventarios = 2545 u.m.

Notas: participación no controladora

La participación no controladora constituye el patrimonio en una subsidiaria 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 importe en libros de los activos netos identificables de la adquirida (es decir, sin incluir la plusvalía) reconocido en el estado consolidado de situación financiera.

La participación no controladora se mide a su parte atribuible del importe en libros del grupo ⁽⁷⁾ de los activos netos identificables reconocidos de la subsidiaria (es decir, el valor razonable a la fecha de adquisición de los activos netos identificables de la subsidiaria más (o menos) cualquier incremento (o decremento) en los importes en libros del grupo de los activos netos reconocidos de la subsidiaria 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 importes 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 importes 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.

⁽⁷⁾ Las referencias en este módulo al “importe en libros del grupo” de los activos y pasivos (o activos netos) de una subsidiaria significan el importe al que se reconocen los activos y pasivos (o activos netos) de la subsidiaria en los estados financieros consolidados.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Ejemplos: participación no controladora

- Ej 30 **La PYME A adquirió el 90 por ciento del capital en acciones de la PYME B al 1 de enero de 20X1 y controló a la PYME B a partir de esa fecha. Suponga la siguiente información en relación con la PYME 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>
Importe en libros de los activos netos identificables de la PYME B (es decir, el valor razonable) en el estado consolidado de situación financiera al 1 de enero de 20X1 (la fecha de adquisición)	1000
Incremento en el importe en libros de los activos netos identificables de la PYME B en el estado consolidado de situación financiera del 1 de enero de 20X1 al 31 de diciembre de 20X3	5000
Resultado integral de la PYME 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 importe en libros de los activos netos identificables de la PYME B en los estados financieros consolidados durante 20X4.	
Importe en libros de los activos netos identificables de la PYME B en el estado consolidado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4	6500

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 PYME B (10 por ciento \times 1000 u.m.).	100
2. Parte proporcional del cambio de la participación no controladora en los importes en libros de los activos netos (o patrimonio) de la subsidiaria (es decir, la PYME B) en los estados financieros consolidados de la fecha de adquisición al 31 de diciembre de 20X3 (10 por ciento \times 5000 u.m.).	500
3. Parte proporcional de la participación no controladora del incremento del periodo corriente en los importes en libros de los activos netos (o patrimonio) de la subsidiaria (es decir, la PYME B) en los estados financieros consolidados; en este ejemplo, el incremento se relaciona solamente con el importe de la ganancia consolidada para 20X4 atribuible a la PYME B (10 por ciento \times 500 u.m.).	50
Total	650

De forma alternativa: $10 \text{ por ciento} \times 6500 \text{ u.m.}$ (importe en libros de los activos netos identificables de la PYME B en el estado consolidado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4) = 650 u.m.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Ej 31 Los hechos son iguales a los del ejemplo 28. No obstante, en este ejemplo, la entidad A adquiere solo el 75 por ciento de las acciones ordinarias, junto con los correspondientes derechos de voto, de la entidad B, pero aun así logra el control sobre esta última. La entidad A paga 4500 u.m. por las acciones.

Participación no controladora:

En este ejemplo, el estado consolidado de situación financiera se está elaborando a la fecha de adquisición. Para calcular la participación no controladora a la fecha de adquisición, es únicamente necesario completar el paso 1.

Por cuanto la participación no controladora es: 25 por ciento \times los activos netos identificables de la entidad B al valor razonable de 4700 u.m. = 1175 u.m. (Véase la nota al pie (b) del ejemplo 28 para el cálculo de los activos netos de la entidad B a la fecha de adquisición al valor razonable).

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 <i>Entidad A</i> <i>Importe en libros (u.m.)</i>	C <i>Entidad B</i> <i>Importe en libros (u.m.)</i>	D <i>Ajustes de consolidación</i> <i>u.m.</i>	E <i>Consolidados</i> <i>(es decir, Columna B + Columna C + Columna D)</i> <i>u.m.</i>
Activos				
Activos no corrientes				
Plusvalía			975 ^(a)	975
Edificios y otras PPE	7000	3000	300	10 300
Inversión en la entidad B	4500		(4500)	
	<u>11 500</u>	<u>3000</u>		<u>11 275</u>
Activos corrientes				
Inventarios	700	500	100	1300
Cuentas comerciales por cobrar	300	250		550
Efectivo	3000	700		3700
	<u>4000</u>	<u>1450</u>		<u>5550</u>
Activos totales	<u>15 500</u>	<u>4450</u>		<u>16 825</u>
Patrimonio y pasivos				
Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora				
Capital en acciones	5000	2000	(2000)	5000
Reservas	10 200	2300	(2300)	10 200
	<u>15 200</u>	<u>4300</u>		<u>15 200</u>
Participación no controladora			1175	<u>1175</u>
Patrimonio total	<u>15 200</u>	<u>4300</u>		<u>16 375</u>
Pasivos corrientes				
Acreedores comerciales	300	150		450
	<u>300</u>	<u>150</u>		<u>450</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>15 500</u>	<u>4450</u>		<u>16 825</u>

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Nota: en este ejemplo el saldo de efectivo de la entidad A (y en consecuencia, el del grupo) supera en 1500 u.m. el importe del ejemplo 28 dado que, en este ejemplo, la entidad A pagó 1500 u.m. menos para adquirir la entidad B (es decir, 6000 u.m. menos 4500 u.m.).

La consolidación implica:

- Agregar el estado de situación financiera de la controladora y su subsidiaria (columnas B y C) línea por línea de acuerdo con el párrafo 9.13(a).
- De acuerdo con el párrafo 9.13(b), eliminar el importe en libros de la inversión de la controladora en la subsidiaria (dado que se sustituye por la plusvalía y el valor razonable de los activos, pasivos y los pasivos contingentes adquiridos) y el patrimonio previo a la adquisición de la subsidiaria (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 plusvalía, cuyo origen proviene de la adquisición de la subsidiaria; 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 (los cuales han sido presentados en la columna D más arriba).
- Reconocer la participación no controladora en los activos netos de la entidad B de acuerdo con el párrafo 9.13(d); véanse los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 20X0 descritos a continuación (han sido presentados en la columna D anterior).

Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 20X0 son los siguientes:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: plusvalía	975	
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		4500
Patrimonio: participación no controladora		1175

Para eliminar la inversión en la entidad B y el patrimonio a la fecha de adquisición de la entidad B, y para reconocer los activos y pasivos de la adquirida a los valores razonables, incluida la plusvalía reconocida en la contabilización de la adquisición y la porción de la participación no controladora del valor razonable de los activos netos de la subsidiaria.

^(a) Cálculo para la plusvalía:

Contraprestación pagada (4500 u.m.) menos la proporción de la adquiriente (75 por ciento) del valor razonable a la fecha de adquisición de los activos netos de la entidad B (75 por ciento de 4700 u.m.) = 975 u.m. de plusvalía. (La plusvalía reconocida en el estado consolidado de situación financiera se relaciona solamente con la proporción de la adquiriente en la subsidiaria; no incluye la porción de la participación no controladora. Véase la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*). Para el cálculo del valor razonable a la fecha de adquisición de los activos netos de la entidad B, véase en el ejemplo 28 la nota al pie ^(b).

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Ej 32 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 29, pero ahora suponga que la entidad A solo ha adquirido el 75 por ciento de la entidad B, pero aun así controla la entidad B. Dicho de otro modo, este ejemplo es la continuación del ejemplo 31, y se analizarán los resultados del primer año tras la adquisición de la misma manera en que el ejemplo 29 es una continuación del ejemplo 28, en el cual también se analizan los resultados del primer año tras la adquisición. En los ejemplos 28 y 29, la entidad A adquiere el 100 por ciento de la entidad B, pero en el ejemplo 31 y en este ejemplo, la entidad A adquiere el 75 por ciento de la entidad B. Al 31 de diciembre de 20X1, es decir un año después de que la entidad A adquirió la entidad B, los estados individuales de la situación financiera y los estados de resultado integral de las entidades A y B son los siguientes:

Estados de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1:

	Entidad A <i>Importe en libros u.m.</i>	Entidad B <i>Importe en libros u.m.</i>
Activos		
Activos no corrientes		
Edificio y otras PPE	6500	2750
Inversión en la entidad B	4500	
	11 000	2750
Activos corrientes		
Inventarios	800	550
Cuentas comerciales por cobrar	380	300
Efectivo	4170	1420
	5350	2270
Activos totales	16 350	5020
Patrimonio y pasivos		
Patrimonio		
Capital en acciones	5000	2000
Reservas	11 000	2850
	16 000	4850
Pasivos corrientes		
Acreedores comerciales	350	170
	350	170
Total pasivos y patrimonio	16 350	5020

Estados del resultado integral para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1:

	Entidad A <i>u.m.</i>	Entidad B <i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	3000	1900
Costo de las ventas	(1800)	(1000)
Ganancia bruta	1200	900
Gastos de administración	(400)	(350)
Ganancia del año	800	550

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Nota: la entidad A no puede hacer una estimación confiable de la vida útil de la plusvalía, y por lo tanto, de acuerdo con el párrafo 19.23(a), se supondrá que la vida útil es de diez años. La entidad A utiliza el método de amortización lineal para la plusvalía. El ajuste al valor razonable de edificios y otras PPE es respecto del edificio; todos los edificios tienen una vida útil restante estimada de 20 años a partir del 31 de diciembre de 20X0 y valores residuales estimados de cero. La entidad A utiliza el método lineal para depreciar PPE. Todo el inventario que la entidad B mantenía al 31 de diciembre de 20X0 se vendió durante 20X1.

La proporción de participación no controladora de la entidad B es del 25 por ciento.

Al 31 de diciembre de 20X1, la participación no controladora en el estado consolidado de situación financiera se calcularía de la siguiente forma:

Participación no controladora a la fecha de adquisición (31 de diciembre de 20X0)	1175,00 u.m.
	(véase el ejemplo 31)
Porción de participación no controladora de la ganancia para el año que termina el 31 de diciembre de 20X1, en la cual el 25 por ciento de 435 u.m. (según el cálculo de 550 u.m. de ganancias de la entidad B de acuerdo con los estados financieros de la entidad B menos 100 u.m. en ajustes al valor razonable del inventario del grupo menos 15 u.m. en depreciación de grupo sobre el ajuste al valor razonable del edificio)*	<u>109 u.m.</u>
Al 31 de diciembre de 20X1	<u>1284 u.m.</u>

*Al calcular la porción de la participación no controladora para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, no se realiza deducción alguna para la amortización de la plusvalía, dado que, tal como se explica anteriormente, la plusvalía que surge de la consolidación se relaciona únicamente con la proporción de la adquirente en la subsidiaria y no incluye la porción de la participación no controladora.

Como alternativa al enfoque de tres pasos descrito anteriormente, al 31 de diciembre de 20X1, la participación no controladora en el estado consolidado de situación financiera se calcula como el 25 por ciento (la proporción de la participación no controladora) de 5135 u.m., equivalente a 1284 u.m.

El importe de 5135 u.m. equivale a los activos netos de la entidad B al 31 de diciembre de 20X1 tal como se muestra en el estado de posición financiera de la entidad B (4850 u.m., con el cálculo de 5020 u.m. en activos menos 170 u.m. en pasivos) más el ajuste al valor razonable de esos activos, tal como se lo hace en la elaboración del estado de situación financiera del grupo (285 u.m., con el cálculo del ajuste al valor razonable en relación con el edificio de la entidad B, 300 u.m., menos 15 u.m. en depreciación por un año de ese ajuste).

El estado del resultado integral consolidado de la entidad A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 se computará de la siguiente manera:

	Entidad A	Entidad B	Ajustes de consolidación	Consolidados
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	3000	1900		4900
Costo de las ventas	(1800)	(1000)	(100) ^(a)	(2900)
Ganancia bruta	1200	900		2000
Gastos de administración	(400)	(350)	(113) ^(b)	(863)
Ganancia del año	800	550		1137

Ganancia atribuible a:

Propietarios de la controladora	1028
Participación no controladora	<u>109</u>
	<u>1137</u>

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

La consolidación implica:

- Agregar el estado de resultado integral de la controladora y su subsidiaria línea por línea de acuerdo con el párrafo 9.13(a).
- Reconocer los ajustes al valor razonable o la amortización de ello junto con la amortización del activo de plusvalía, cuyo origen proviene de la adquisición de la subsidiaria; véanse los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 20X1 descritos a continuación.

El estado consolidado de situación financiera de la entidad A al 31 de diciembre de 20X1 se computará de la siguiente forma:

	Entidad A	Entidad B	Ajustes de consolidación	Consolidados
	<i>Importe en libros (u.m.)</i>	<i>Importe en libros (u.m.)</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activos				
Activos no corrientes				
Plusvalía			877 ^(c)	877
Edificio y otras PPE	6500	2750	285 ^(d)	9535
Inversión en la entidad B	4500		(4500)	
	<u>11 000</u>	<u>2750</u>		<u>10 412</u>
Activos corrientes				
Inventarios	800	550		1350
Cuentas comerciales por cobrar	380	300		680
Efectivo	4170	1420		5590
	<u>5350</u>	<u>2270</u>		<u>7620</u>
Activos totales	<u>16 350</u>	<u>5020</u>		<u>18 032</u>
Patrimonio y pasivos				
Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora				
Capital en acciones	5000	2000	(2000)	5000
Reservas	11 000	2850	(2622) ^(e)	11 228
	<u>16 000</u>	<u>4850</u>		<u>16 228</u>
Participación no controladora			1284	1284
Patrimonio total	<u>16 000</u>	<u>4850</u>		<u>17 512</u>
Pasivos corrientes				
Acreedores comerciales	350	170		520
	<u>350</u>	<u>170</u>		<u>520</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>16 350</u>	<u>5020</u>		<u>18 032</u>

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

La consolidación implica:

- Agregar el estado de situación financiera de la controladora y su subsidiaria (columnas B y C) línea por línea de acuerdo con el párrafo 9.13(a).
- De acuerdo con el párrafo 9.13(b), eliminar el importe en libros de la inversión de la controladora en la subsidiaria (dado que se sustituye por la plusvalía y el valor razonable de los activos, pasivos y los pasivos contingentes adquiridos) y el patrimonio previo a la adquisición de la subsidiaria (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 plusvalía, cuyo origen proviene de la adquisición de la subsidiaria según su ajuste para reflejar el primer año tras la adquisición; véanse los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 20X1, y los cálculos relacionados, que se describen a continuación.
- Reconocer la participación no controladora en los activos netos de la entidad B de acuerdo con el párrafo 9.13(d); véanse los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 20X0 descritos a continuación (han sido presentados en la columna D anterior).

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

1. Repetición del ajuste de consolidación a la fecha de adquisición:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: plusvalía	975	
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		4500
Patrimonio: participación no controladora		1175

Para eliminar la inversión en la entidad B y el patrimonio a la fecha de adquisición de la entidad B, y para reconocer los activos y pasivos de la adquirida a los valores razonables, incluida la plusvalía reconocida en la contabilización de la adquisición y la porción de la participación no controladora del valor razonable de los activos netos de la subsidiaria.

2. Reconocimiento de la amortización de la plusvalía y el ajuste del valor razonable respecto del edificio de la entidad B:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: plusvalía		98 ^(c)
Activo: edificios y otras PPE		15 ^(d)
Patrimonio: reservas (Grupo); estado de resultados 20X1: gastos de administración*	113	

Para reconocer la amortización de la plusvalía y la depreciación adicional requerida en relación con el ajuste del valor razonable al importe en libros del edificio de la subsidiaria en los estados financieros consolidados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

*Si bien este ajuste de consolidación se relaciona con las reservas en el estado de situación financiera, el ajuste se realiza a través del estado del resultado integral consolidado.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

3. Eliminación del ajuste al valor razonable del inventario tras la venta de todo el inventario durante el año:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: inventarios		100
Patrimonio: reservas (Grupo); resultados 20X1: costo de ventas*	100	

Para eliminar el ajuste del valor razonable al inventario tras la venta, durante el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, de todo el inventario al 31 de diciembre de 20X0.

*Si bien este ajuste de consolidación se relaciona con las reservas en el estado de situación financiera, el ajuste se realiza a través del estado del resultado integral consolidado.

4. Reconocimiento de la porción de la participación no controladora de la ganancia de la entidad B para el año:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Patrimonio: reservas (grupo)	109	
Patrimonio: participación no controladora		109

Para reconocer la porción de la participación no controladora de la ganancia de la entidad B para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, tal como se incluye en el estado del resultado integral consolidado.

^(a) Ajuste de costo de ventas:

100 u.m. = ajuste del valor razonable respecto de inventarios al 31 de diciembre de 20X0.

^(b) Ajuste de gastos administrativos:

113 u.m. = amortización de la plusvalía de 98 u.m.^(c) + depreciación adicional sobre el edificio de 15 u.m.^(d).

Por razones de simplicidad, se supone que toda amortización de la plusvalía y toda depreciación adicional de los edificios se ajustan contra los gastos administrativos.

^(c) Cálculo para la plusvalía:

Plusvalía a la fecha de adquisición, 975 u.m., menos amortización acumulada, que este año es la amortización por un año, 98 u.m. (es decir, $975 \text{ u.m.} \div 10 \text{ años} = 97.5 \text{ u.m.}$) = 877 u.m.

^(d) Cálculo para el ajuste de consolidación del edificio:

El ajuste del valor razonable al 31 de diciembre de 20X0 respecto del edificio de la entidad B fue de 300 u.m.; es decir, el importe en libros de los estados financieros de la entidad B al 31 de diciembre de 20X0 fue de 300 u.m. menos que el importe reconocido en el estado consolidado de situación financiera del grupo. El edificio se deprecia a lo largo de 20 años a partir del 31 de diciembre de 20X0. Por lo tanto, al 31 de diciembre de 20X1, el ajuste requerido en la consolidación del estado de situación financiera será de 285 u.m., con un cálculo de vida útil restante estimada de 300 u.m. $\times 19/20$ años. La depreciación adicional reconocida en el estado del resultado integral consolidado es de 15 u.m. (con un cálculo de $300 \text{ u.m.} \times 1/20$).

^(e) Ajuste de las reservas:

2300 u.m. de ajuste a la fecha de adquisición (véase el ejemplo 31) más 98 u.m.^(c) de amortización de la plusvalía más 15 u.m.^(d) de depreciación adicional sobre el edificio más 100 u.m.^(a) de ajuste al valor razonable en relación con los inventarios más 109 u.m. de la porción de participación no controladora de la ganancia de la entidad B para el año (tal como se incluye en el estado del resultado integral consolidado) = 2622 u.m.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

- 9.14 Las proporciones del resultado y de los cambios en el patrimonio distribuidos a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras se determinarán sobre la base de las participaciones existentes y no reflejarán el posible ejercicio o conversión de las opciones o instrumentos convertibles.

Ejemplos

- Ej 33 Las entidades A y B (entidades no relacionadas) poseen el 90 por ciento y el 10 por ciento, respectivamente, de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad C. La entidad A vende una opción a la entidad D para comprar un tercio de su participación en la entidad C. La opción es ejercitable en cualquier momento, y si se la ejerce, le otorgaría a la entidad D el 30 por ciento de participación y derechos de voto sobre la entidad C.**

La existencia de la opción se tendría en cuenta al momento de determinar el control dado que puede ejercitarse en este momento. En este ejemplo, el efecto de ejercitar la opción reduciría la participación de la entidad A del 90 por ciento al 60 por ciento de la entidad C y, ante falta de evidencia en contrario, la entidad A controla la entidad C.

Las proporciones de resultados y cambios en el patrimonio asignadas a la controladora y a la participación no controladora se determinan en función de las participaciones *existentes* (es decir, el 90 por ciento para la entidad A y el 10 por ciento para la entidad B). La posibilidad de ejercitar o convertir la opción no se refleja en el cálculo de la participación no controladora en la ganancia y los activos netos de la entidad C.

Nota: es importante comprender la diferencia entre determinar el control y atribuir las ganancias. El control se determina en función de los factores descritos en los párrafos 9.5 y 9.6. Un indicador de control se refleja en los derechos de votos que corresponden a la porción de la participación de la entidad. No obstante, el control es el *poder* de dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, y, por lo tanto, poseer una opción, que pueda ejercitarse en el momento, para adquirir más participación se toma en cuenta al momento de determinar el control (párrafo 9.6). Como se analiza anteriormente, la atribución de las ganancias y el cálculo de la participación no controladora en los activos netos se basa únicamente en las participaciones existentes y no en participaciones posibles.

- Ej 34 La entidad A posee el 40 por ciento de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad B. La entidad A también posee una opción que, si se ejerce, le daría a la entidad A otro 20 por ciento de participación en la entidad B. La opción puede ejercitarse en este momento.**

Ante la falta de evidencia en contrario, la entidad A controla la entidad B dado que controla el 60 por ciento (más de la mitad) del poder de voto en la entidad B (participación directa del 40 por ciento y una opción ejercitable en este momento para adquirir otro 20 por ciento). Por lo tanto, la entidad B es una subsidiaria de la entidad A y debe consolidarse.

No obstante, la atribución (entre la controladora y la participación no controladora) de los resultados o de cualquier incremento (o decremento) en los importes en libros de los activos netos identificables reconocidos de la subsidiaria entre la fecha de adquisición y la fecha sobre la que se informa en los estados financieros consolidados se basa en la porción de la participación que se encuentra efectivamente en posesión (es decir, se ignora la opción). Por lo tanto, a la entidad A se le asigna el 40 por ciento de la entidad B con participación no controladora asignada del 60 por ciento.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Transacciones y saldos intragrupo

- 9.15 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 (véase 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 subsidiaria. La controladora registra la venta del inventario y da de baja el inventario. La subsidiaria 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 subsidiaria 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.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Ejemplos: inventario

Ej 35 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)⁽⁸⁾:

	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
<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				
Activo: inventario	1000			
Activo: efectivo		1000		
<i>Para reconocer la compra de inventario a cambio de efectivo de la entidad B.</i>				

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:

	u.m.	u.m.
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias 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>		

⁽⁸⁾ 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 subsidiaria), 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.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

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.

Ej 36 Los hechos son iguales a los del ejemplo 35. No obstante, en este ejemplo no se toma en cuenta el impuesto a las ganancias. Suponga que se aplica una tasa impositiva del 20 por ciento tanto a la entidad A como a la entidad B. Se procesaron los siguientes asientos en el libro diario 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
<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			
Activo: inventario	1000			
Activo: efectivo		1000		
<i>Para reconocer la compra de inventario a cambio de efectivo de la entidad B.</i>				

Al final del año, el 31 de diciembre de 20X1, se realizarían los siguientes asientos en relación con los impuestos:

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

	Registros contables de cada entidad		Registros contables hipotéticos del grupo	
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Entidad B				
Gasto: impuesto a las ganancias: impuesto corriente	40		40	
Ingreso: impuesto a las ganancias: impuestos diferidos				40
Pasivo: impuesto corriente		40		40
Activo: impuesto diferido			40	
Para reconocer el pasivo por impuestos que surge por la venta de inventario.				

Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados son los siguientes:

	u.m.	u.m.
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes	1000	
Gasto: costo de venta		800
Activo: inventario		200
Activo: impuesto diferido	40	
Ingreso: impuesto a las ganancias: impuestos diferidos		40
<i>Para eliminar los efectos de la transacción intragrupo.</i>		

Al momento de la consolidación, es necesario realizar un ajuste de los efectos impositivos, dado que la primera parte del ajuste disminuye el importe en libros del inventario de 1000 u.m. (en los asientos individuales de la entidad A) a 800 u.m. en los estados financieros consolidados (es decir, una reducción de 200 u.m.) sin una disminución correspondiente en la base impositiva del inventario (si suponemos que las autoridades fiscales no realizan el ajuste correspondiente a los fines de determinar el ingreso gravable). La diferencia de 200 u.m. es una diferencia temporaria deducible (véase la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*) que da origen al activo por impuestos diferidos de 40 u.m. (es decir, 20 por ciento \times 200 u.m.) y una disminución correspondiente en el gasto por impuestos a las ganancias. Cuando el grupo vende inventario a un tercero, se revierte esta diferencia temporaria y se reconoce el gasto por impuestos a las ganancias pertinente.

Ej 37

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):

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

	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
<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				
Activo: inventario	1000			
Activo: efectivo		1000		
<i>Para reconocer la adquisición de inventario a cambio de efectivo de la entidad B.</i>				

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	
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
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):

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

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

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

	u.m.	u.m.
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.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Ej 38 La entidad A posee la totalidad del capital en acciones de la entidad B y tiene control sobre ella.

El 1 de noviembre 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. Al final del periodo, la entidad A había vendido la mitad del inventario a un tercero por 750 u.m.

Suponga que se aplica una tasa impositiva del 20 por ciento tanto a la entidad A como a la entidad B.

En 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
<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 a la entidad A.</i>				
Entidad A				
Activo: inventario	1000			
Activo: efectivo		1000		
<i>Para reconocer la adquisición de inventario a cambio de efectivo de la entidad B.</i>				
Activo: efectivo	750		750	
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes		750		750
Gasto: costo de venta	500		400	
Activo: inventario		500		400
<i>Para reconocer la venta de inventario.</i>				

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

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	
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Entidad B				
Gasto: impuesto a las ganancias: impuesto corriente	40		40	
Pasivo: impuesto corriente		40		40
Activo: impuesto diferido			20	
Ingreso: impuesto a las ganancias: impuestos diferidos				20
<i>Para reconocer la obligación de pagar impuestos a las ganancias por la venta de inventario.</i>				
Entidad A				
Gasto: impuesto a las ganancias: impuesto corriente	50		50	
Pasivo: impuesto corriente		50		50
<i>Para reconocer la obligación de pagar impuestos a las ganancias por la venta de inventario.</i>				

Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al final del periodo son los siguientes:

	u.m.	u.m.
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes	1000	
Gasto: costo de venta		900
Activo: inventario		100
Activo: impuesto diferido	20	
Ingreso: impuesto a las ganancias: impuestos diferidos		20
<i>Para eliminar los efectos de la transacción intragrupo.</i>		

El ingreso (ingreso de actividades ordinarias por la venta de bienes) reconocido por la entidad A y la entidad B es de 1750 u.m. (es decir, el ingreso de la entidad A es de 750 u.m. y el ingreso de la entidad B, de 1000 u.m.). No obstante, el ingreso consolidado del grupo proveniente del inventario vendido a terceros es de solamente 750 u.m.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

El costo total de las ventas registrado individualmente por la entidad A y la entidad B es de 1300 u.m. (es decir, el costo de ventas de la entidad A fue de 500 u.m. y el costo de ventas de la entidad B, de 800 u.m.). No obstante, el costo de ventas del grupo es solamente de 400 u.m. (es decir, 50 por ciento del costo de 800 u.m., con el cálculo del costo al momento de la adquisición del inventario por parte del grupo a terceros ajenos al grupo).

El ajuste de 100 u.m. al inventario refleja la porción de la ganancia total sobre la venta del inventario transferido que permanece en el inventario disponible al final del periodo. Dado que el 50 por ciento del inventario transferido aún se encuentra disponible al final del periodo, 50 por ciento de la ganancia total sobre la transferencia intragrupo del inventario (es decir, 50 por ciento \times 200 u.m.) se elimina al final del periodo.

Si bien existe una diferencia de 100 u.m. entre el importe en libros del inventario en los registros individuales de la entidad A (500 u.m.) y en los estados financieros consolidados (400 u.m.), la base impositiva del inventario en los estados financieros consolidados y separados es de 500 u.m. (si se supone que las autoridades fiscales no hacen el ajuste correspondiente a los fines de determinar el ingreso gravable). Por lo tanto, existe una diferencia temporaria deducible de 100 u.m. que da lugar a un activo por impuestos diferidos de 20 u.m. (es decir, 20 por ciento \times 100 u.m.) en el estado consolidado de situación financiera y un efecto correspondiente sobre el patrimonio (es decir, el componente de gasto por impuestos a las ganancias de los resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1).

Ej 39 La entidad A posee la totalidad del capital en acciones de la entidad B y tiene control sobre ella.

Los hechos son los mismos que los del ejemplo 38. Por lo tanto, el primer día del próximo periodo contable, (es decir, el 1 de enero de 20X2), la entidad A posee inventario con un importe en libros de 500 u.m., que le compró a la entidad B en 20X1. El inventario le costó 400 u.m. a la entidad B.

Suponga que se aplica una tasa impositiva del 20 por ciento tanto a la entidad A como a la entidad B y que el inventario que se le compró a la entidad B aún está disponible al 31 de diciembre de 20X2.

Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 20X2 son los siguientes:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Patrimonio: ganancias acumuladas	100	
Activo: inventario		100
Activo: impuesto diferido	20	
Patrimonio: ganancias acumuladas		20

Para eliminar los efectos de la transacción intragrupo que ocurrió en 20X1.

Los inventarios adquiridos a la entidad B en 20X1 permanecen en el estado de situación financiera individual de la entidad A en 500 u.m., lo que incluye la ganancia del grupo de 100 u.m. (dado que el costo original para la entidad B fue de 400 u.m.). Dado que la transferencia se produjo en el periodo anterior, las ganancias se reconocieron en las ganancias acumuladas de la entidad B. Los ajustes de consolidación deben reducir los inventarios por el importe de la ganancia (que permanece sin realizar para el grupo dado que el inventario aún no se ha vendido a la parte ajena al grupo) y reducir las ganancias acumuladas consolidadas por el mismo importe.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

El ajuste de consolidación de 100 u.m. por lo tanto garantiza que el importe en libros en los estados financieros consolidados sea de 400 u.m. (en lugar de 500 u.m. que es el importe en libros en los registros individuales de la entidad A). No obstante, no existe disminución correspondiente en la base impositiva del inventario. Por lo tanto, un activo por impuestos diferidos de 20 u.m. se reconoce en el estado consolidado de situación financiera con un efecto correspondiente sobre el patrimonio (es decir, ganancias acumuladas); aquí también, el ajuste se realiza a las ganancias acumuladas dado que la transferencia se produjo en el año anterior.

Ej 40 La entidad A posee la totalidad del capital en acciones de la entidad B y tiene control sobre ella.

Los hechos son los mismos que los de los ejemplos 38 y 39. Durante 20X3 la entidad A vende el resto del inventario que le compró a la entidad B en 20X1; la entidad A lo vende por 750 u.m. a un tercero.

Suponga que se aplica una tasa impositiva del 20 por ciento tanto a la entidad A como a la entidad B.

En 20X3, se procesaron los siguientes asientos 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	
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Entidad A				
Activo: efectivo	750		750	
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes		750		750
Gasto: costo de venta	500		400	
Activo: inventario		500		400
<i>Para reconocer la venta de inventario.</i>				

Al final del año, el 31 de diciembre de 20X3, se procesaron los siguientes asientos en relación con los impuestos 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):

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

	Registros contables de cada entidad		Registros contables hipotéticos del grupo	
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Entidad A				
Gasto: impuesto a las ganancias: impuesto corriente	50		50	
Pasivo: impuesto corriente		50		50
Gasto: impuesto a las ganancias: impuestos diferidos			20	
Activo: impuesto diferido				20
<i>Para reconocer la obligación de pagar impuestos a las ganancias por la venta de inventario.</i>				

Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 20X3 son los siguientes:

	u.m.	u.m.
Gasto: costo de venta		100
Patrimonio: ganancias acumuladas*	100	
Gasto: impuesto a las ganancias: impuestos diferidos	20	
Patrimonio: ganancias acumuladas*		20
<i>Para eliminar los efectos de la transacción intragrupo.</i>		

*Al comparar los registros contables de la entidad que se mencionan más arriba, tanto individuales como de grupo, pareciera que deben acreditarse 100 u.m. al inventario, no a las ganancias acumuladas. No obstante, los asientos en el libro diario se muestran cronológicamente, mientras que los ajustes de consolidación se establecen para ajustar los estados financieros individuales de la entidad; dado que se eliminaron 100 u.m. de los estados financieros consolidados en 20X1 (véase el ejemplo 38 anterior), el ajuste se realiza a las ganancias acumuladas. Lo mismo se aplica al importe de 20 u.m. de ajuste por impuestos diferidos; al ajustar los estados financieros individuales de la entidad, el ajuste se realiza a las ganancias acumuladas dado que se acredita al estado consolidado de resultados en 20X1.

El ingreso (ingreso de actividades ordinarias) reconocido por la entidad A es de 750 u.m. Puesto que es el mismo que el ingreso consolidado del grupo proveniente del inventario que se vendió a terceros, no es necesario realizar ajuste de consolidación al ingreso.

El costo de ventas del grupo es de 400 u.m. (es decir, 50 por ciento del costo de 800 u.m., con el cálculo del costo al momento de la adquisición del inventario por parte del grupo a terceros ajenos al grupo; véase el ejemplo 38). El costo de ventas registrado de forma individual por la entidad A es de 500 u.m. Por consiguiente, es necesario realizar un ajuste de consolidación por 100 u.m.; esto garantiza que la ganancia reconocida en 20X3 sea de 350 u.m. De este importe, 100 u.m. ya se reconocieron en los estados financieros de la entidad B en 20X1, y, por lo tanto, se incluyen en las ganancias acumuladas de los estados financieros individuales de la entidad B. Por lo tanto, es

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

necesario debitar las ganancias acumuladas para que no se sobrevaloren las reservas acumuladas del grupo al 31 de diciembre de 20X3.

Los impuestos al 20 por ciento de la ganancia de 350 u.m. del grupo son de 70 u.m. De este importe, la entidad A ha reconocido 50 u.m. en sus estados financieros individuales de la entidad en 20X3. Las otras 20 u.m. se reconocen como un activo por impuestos diferidos en un estado consolidado de situación financiera (como resultado del ajuste de consolidación del año anterior). Por lo tanto, el ajuste de consolidación final aumenta el cargo por impuestos en el estado de resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 en 20 u.m. y acredita las ganancias acumuladas; el crédito a las ganancias acumuladas replica el ajuste realizado en 20X1 que había establecido el activo por impuestos diferidos.

Ejemplos: propiedades, planta y equipo

- Ej 41** 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 A le compra a la entidad B una parcela de terreno sobre la cual el grupo tiene previsto construir su edificio de sede central. El importe en libros del terreno en los registros contables individuales de la entidad B fue de 1000 u.m. y el precio de venta es de 1100 u.m.

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: propiedades, planta y equipo	1000		1000	
Activo: efectivo		1000		1000
<i>Para reconocer la compra de tierra por efectivo.</i>				
Activo: efectivo	1100			
Activo: propiedades, planta y equipo		1000		
Ganancia: ganancia por la venta de propiedades, planta y equipo		100		
<i>Para reconocer la venta de tierra por efectivo.</i>				
Entidad A				
Activo: propiedades, planta y equipo	1100			
Activo: efectivo		1100		
<i>Para reconocer la adquisición de tierra a cambio de efectivo de la entidad B.</i>				

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

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:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ganancia: ganancia por la venta de propiedades, planta y equipo	100	
Activo: propiedades, planta y equipo		100
<i>Eliminación de los efectos de la venta intragrupo del terreno.</i>		

Los ajustes de consolidación anteriores "reducen" el importe en libros del terreno de 1100 u.m. en los registros individuales de la entidad A a 1000 u.m. en los estados financieros consolidados (es decir, a su costo para el grupo). Dicho de otro modo, el ajuste de consolidación elimina el efecto de la transacción intragrupo (un "incremento" de 100 u.m. en el importe en libros del terreno y la ganancia [100 u.m.] reconocida en los estados financieros individuales de la entidad B para la disposición del terreno).

Ej 42 La entidad A posee la totalidad del capital en acciones de la entidad B y tiene control sobre ella. El 1 de enero de 20X2, la entidad A le compró a la entidad B un edificio por 1100 u.m., que el grupo tiene previsto utilizar como su nueva oficina de sede central. La entidad le había comprado el edificio a un tercero el 1 de enero de 20X1 por 1025 u.m. En ese momento, se evaluó que la vida útil del edificio era de 21 años y su valor residual, de 500 u.m. El 1 de enero de 20X2, el importe en libros del edificio fue de 1000 u.m. en los registros contables individuales de la entidad B. La vida útil restante estimada del edificio medida a partir del 1 de enero de 20X2 es de 20 años y el valor residual aún se estima en 500 u.m. Se utiliza el método lineal de depreciación.

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):

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

	Registros contables de cada entidad		Registros contables hipotéticos del grupo	
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Entidad B				
1 enero 20X1				
Activo: propiedades, planta y equipo	1025		1025	
Activo: efectivo		1025		1025
<i>Para reconocer la compra del edificio por efectivo.</i>				
31 de diciembre de 20X1				
Gastos: depreciación	25 ^(a)		25	
Activo: propiedades, planta y equipo		25		25
<i>Para reconocer el consumo del potencial de servicio del edificio en 20X1.</i>				
1 de enero de 20X2				
Activo: efectivo	1100			
Activo: propiedades, planta y equipo		1000		
Ganancia: ganancia por la venta de propiedades, planta y equipo		100		
<i>Para reconocer la venta del edificio a cambio de efectivo.</i>				
Entidad A				
1 de enero de 20X2				
Activo: propiedades, planta y equipo	1100			
Activo: efectivo		1100		
<i>Para reconocer la compra del edificio a cambio de efectivo de la entidad B.</i>				
31 de diciembre de 20X2				
Gastos: depreciación	30 ^(b)		25	
Activo: propiedades, planta y equipo			30	25
<i>Para reconocer el consumo del potencial de servicio del edificio en 20X2.</i>				

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

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:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ganancia: ganancia por la venta de propiedades, planta y equipo	100	
Activo: propiedades, planta y equipo		100
Activo: propiedades, planta y equipo	5 ^(c)	
Gastos: depreciación		5
<i>Para eliminar los efectos de la transacción intragrupo.</i>		

Las diferencias entre el importe en libros en los estados financieros consolidados y el importe en libros en los estados financieros individuales de la entidad de la entidad A, del edificio en 20X2 se resumen como sigue:

	Estados financieros consolidados		Estados financieros individuales de cada entidad		Diferencia
			Entidad A	Entidad B	
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	
31 de diciembre de 20X1	1000		1000	–	
Compra/venta al 1 de enero de 20X2	–	1100	(1000)	100	
Depreciación para 20X2	(25)	(30)		(5)	
31 de diciembre de 20X2	975	1070	–	95	

El 1 de enero de 20X2, el importe en libros del grupo para el edificio es de 100 u.m. menos que en los registros individuales de la entidad A. Al utilizar la información financiera de las entidades individuales (entidades A y B) como punto de partida desde donde elaborar los estados financieros consolidados del grupo, los ajustes de consolidación anteriores eliminan los efectos de la transacción intragrupo.

- ^(a) El gasto por depreciación de la entidad B y el grupo es de 25 u.m. por cada año (es decir, el costo para la entidad B y para el grupo de 1025 u.m. menos el valor residual de 500 u.m., dividido por 21 años de vida útil restante estimada).
- ^(b) En sus registros individuales, la entidad A reconoce 30 u.m. de depreciación para 20X2 (es decir, el costo basado en el importe depreciable de 600 u.m. [1100 u.m. menos el valor residual de 500 u.m. dividido por 20 años de vida útil restante estimada]) que incluye la ganancia del grupo.
- ^(c) El importe de 5 u.m. de depreciación reconocido por la entidad A debe eliminarse al preparar los estados financieros consolidados puesto que la entidad A reconoce en sus registros individuales 30 u.m. de depreciación para 20X2^(b) mientras que el gasto por depreciación del grupo para el mismo periodo es de 25 u.m.^(a).

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Ejemplo: arrendamiento intragrupo

Ej 43 La entidad A posee la totalidad del capital en acciones de la entidad B y tiene control sobre ella. Durante 20X2 (el periodo financiero en curso), la entidad A dio en arrendamiento un espacio para oficinas a la entidad B, a cambio de lo cual la entidad B pagó 100 u.m. a la entidad A. Los asientos en el libro diario para el arrendamiento procesado por la entidad A y la entidad B en sus registros contables individuales para 20X2 son los siguientes:

Entidad A	u.m.	u.m.
Activo: efectivo	100	
Ingreso: arrendamiento operativo		100
<i>Para reconocer el ingreso por arrendamiento recibido en efectivo.</i>		

Entidad B	u.m.	u.m.
Gasto: arrendamiento operativo	100	
Activo: efectivo		100
<i>Para reconocer el arrendamiento pagado en efectivo.</i>		

Todas estas transacciones se realizan dentro del grupo y no participan terceros. De acuerdo con lo anterior, los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados son los siguientes:

	u.m.	u.m.
Ingreso: arrendamiento operativo	100	
Gasto: arrendamiento operativo		100
<i>Para eliminar los efectos de la transacción intragrupo.</i>		

Ejemplos: dividendos intragrupo

Ej 44 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	u.m.	u.m.
Activo: efectivo	50	
Ingreso: dividendos		50
<i>Para reconocer los dividendos recibidos en efectivo.</i>		

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

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

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:

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

Para eliminar los efectos de la transacción de dividendos intragrupo.

Nota: el ejemplo 46 ilustra los dividendos intragrupo en el caso de una subsidiaria que no es enteramente participada.

Ej 45 Los hechos son iguales a los del ejemplo 44. No obstante, en este ejemplo, al 31 de diciembre de 20X2, el dividendo no está pagado. Los asientos en el libro diario procesados por las entidades A y B en sus registros contables individuales en relación con esta transacción son los siguientes:

Entidad A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: dividendo por cobrar	50	
Ingreso: dividendos		50

Para reconocer el ingreso por dividendos y la cuenta por cobrar.

Entidad B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Patrimonio: ganancias acumuladas: asignación de dividendos	50	
Pasivo: dividendo por pagar		50

Para reconocer los dividendos declarados y el pasivo por pagar los dividendos.

Desde la perspectiva del grupo, no hay transacción por dividendos. Por lo tanto, 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:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingreso: dividendos	50	
Activo: dividendo por cobrar		50
Pasivo: dividendo por pagar	50	
Patrimonio: ganancias acumuladas: asignación de dividendos		50

Para eliminar los efectos de la transacción de dividendos intragrupo.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Ej 46 La entidad A posee el 80 por ciento del capital en acciones de la entidad B y tiene control sobre ella. En 20X2, la entidad B declaró un dividendo de 1000 u.m. proveniente de las ganancias obtenidas tras la fecha de adquisición. Los asientos en el libro diario procesados por las entidades A y B en sus registros contables individuales en relación con esta transacción son los siguientes:

Entidad A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: dividendo por cobrar	800	
Ingreso: dividendos		800
<i>Para reconocer el ingreso por dividendos y la cuenta por cobrar.</i>		

Entidad B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Patrimonio: ganancias acumuladas: asignación de dividendos	1000	
Pasivo: dividendo por pagar		1000
<i>Para reconocer los dividendos declarados y el pasivo por pagar los dividendos.</i>		

Una declaración de dividendos por una subsidiaria parcialmente participada reduce el importe en libros de los activos netos de la subsidiaria, y a su vez, reduce la porción atribuible de la participación no controladora en el patrimonio de la subsidiaria. 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:

Ingreso: dividendos	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: dividendo por cobrar	800	
Pasivo: dividendo por pagar		800
Patrimonio: participación no controladora	800	
Patrimonio: ganancias acumuladas: asignación de dividendos	200	
		1000
<i>Para eliminar la transacción intragrupo de dividendos.</i>		

Nota: el dividendo por pagar por la subsidiaria a la controladora es interna al grupo, y en consecuencia, se elimina en la consolidación. El grupo tiene una obligación de pagarle a la participación no controladora la porción de los dividendos declarados por la subsidiaria (es decir, el efectivo del grupo disminuirá en 200 u.m. cuando se pague el dividendo a la participación no controladora).

Dicho de otro modo, en este ejemplo, cuando la subsidiaria declaró el dividendo, la porción de las ganancias acumuladas tras la adquisición atribuibles a la participación no controladora se reducen en 200 u.m. y se reconoce un pasivo de 200 u.m. para pagar dividendos a la participación no controladora en el estado consolidado de situación financiera.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Ejemplo: la moneda funcional de una subsidiaria es diferente de la moneda en la que se informa del grupo

Ej 47 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 plusvalía 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 subsidiaria (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. (véase el Módulo 30, Conversión de la Moneda Extranjera, para obtener más orientación al respecto) 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.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

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, en el párrafo 9.21.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

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

	Entidad A	Entidad B	Ajustes de consolidación	Consolidados
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activos				
Activos no corrientes				
Activo: inversión en la entidad B	60 000		(60 000)	
Activo: propiedades, planta y equipo (máquina)		42 000		42 000
	<u>60 000</u>	<u>42 000</u>		<u>42 000</u>
Activos corrientes				
Activo: efectivo	30 100	63 000		93 100
	<u>30 100</u>	<u>63 000</u>		<u>93 100</u>
Activos totales	<u>90 100</u>	<u>105 000</u>		<u>135 100</u>
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)
	<u>90 100</u>	<u>105 000</u>		<u>108 850</u>
Participación no controladora			26 250 ⁽ⁱ⁾	26 250
Patrimonio total	<u>90 100</u>	<u>105 000</u>		<u>135 100</u>

^(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.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Fecha uniforme para la presentación de información

- 9.16 Los estados financieros de la controladora y de sus subsidiarias utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados se prepararán en la misma **fecha sobre la que se informa**, a menos que hacerlo sea **impracticable**.

Notas

La elaboración de los estados financieros consolidados utilizando los estados financieros individuales de la controladora y sus subsidiarias que tengan la misma fecha sobre la que se informa es coherente con el principio de presentación del grupo como si fuera una sola entidad contable en los estados financieros consolidados.

Si el final del periodo sobre el que se informa de una controladora difiere del de su subsidiaria, esta última debe, a los fines de consolidación, elaborar estados financieros adicionales a la misma fecha que la de su controladora, salvo que esto implique un gran obstáculo (NIC 27, párrafo 22)⁽⁹⁾.

Ejemplo

- Ej 48 **Las reglamentaciones en las respectivas jurisdicciones de base de las entidades A y B especifican que el final del año financiero para la entidad A es el 31 de diciembre, y el 31 de marzo para la entidad B. La entidad B es una subsidiaria sin accionistas minoritarios de la entidad A.**

Tal como lo exigen las reglamentaciones, la entidad B elabora sus estados financieros anuales (es decir, sus estados financieros con propósito de información general) con fecha de 31 de marzo como su fin de año. No obstante, la información financiera de la entidad B debe consolidarse con la información financiera de la entidad A para elaborar los estados financieros consolidados anuales del grupo. Los estados financieros consolidados tienen fecha de fin de año el 31 de diciembre dado que la entidad A es la controladora. En consecuencia, la entidad B debe preparar (salvo que sea impracticable⁽¹⁰⁾ hacerlo) la información financiera para el año hasta el 31 de diciembre; esto será adicional a sus estados financieros anuales y puede elaborarse sencillamente, en forma de un paquete de información interna para la entidad A.

⁽⁹⁾ Ante la ausencia de guías explícitas en la *NIIF para las PYMES* una entidad puede (pero no está obligada a hacerlo), según lo establecido en el párrafo 10.6, considerar los requerimientos y las guías en las *NIIF* completas.

⁽¹⁰⁾ La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no puede aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo (véase el *Glosario*)

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Políticas contables uniformes

- 9.17 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 subsidiarias simplificaría el proceso de consolidación. Si la controladora o cualquier subsidiaria 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.

Ejemplo

- Ej 49 La entidad A posee una subsidiaria enteramente participada que es la entidad B. La entidad A utiliza el método de la participación para contabilizar sus inversiones en asociadas. La entidad B utiliza el modo del costo para sus asociadas.**

Suponga que la política contable del grupo para tales inversiones especifica el uso del método de la participación, entonces las inversiones en asociadas de la entidad B deberán medirse con el método de la participación al elaborar los estados financieros consolidados del grupo. Esta diferencia entre la política de la entidad B y la del grupo derivará en ajustes necesarios en la consolidación.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Adquisición y disposición de subsidiarias

- 9.18 Los ingresos y los gastos de una subsidiaria se incluirán en los estados financieros consolidados desde la fecha de adquisición. Los ingresos y los gastos de una subsidiaria se incluirán en los estados financieros consolidados hasta la fecha en la que la controladora deje de controlar a la subsidiaria. La diferencia entre el importe obtenido por la disposición de una subsidiaria y su importe en libros en la fecha de la disposición, excluyendo el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio relacionada con la subsidiaria 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 disposición de la subsidiaria.

Nota: disposición de una subsidiaria

Los activos no corrientes depreciables, incluida la plusvalía, se deprecian (amortizan) hasta la fecha de disposición de la subsidiaria. El importe en libros de la plusvalía en relación con la subsidiaria, a la fecha de disposición, se incluye en el cálculo de los resultados que surgen al momento de la disposición de la subsidiaria; forma parte del "importe en libros" de la subsidiaria. En abril de 2012, el Grupo de Implementación para las PYMES publicó una guía no obligatoria acerca del significado del término "excluir" en el párrafo 9.18

(véase http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/C3E33711-FBC8-4FA9-91F9-C27F3EC7F373/0/IFRSforSMEsFinal_Recyclingofcumulativeexchangedifferencesondisposalofasubsidiary.pdf). La guía aclara que "el término 'excluir' debe interpretarse como 'no tomar en cuenta la diferencia de cambio al momento de medir la ganancia o pérdida derivada de la disposición'". El Grupo de Implementación para las PYMES arribó a la conclusión de que el párrafo FC123 de los Fundamentos para las Conclusiones que se publicara junto con la *NIIF para las PYMES* manifiesta claramente que fue decisión del IASB prohibir que todas las diferencias de cambio acumuladas reconocidas en otro resultado integral se reclasifiquen en los resultados al momento de la disposición de la subsidiaria relacionada.

- Ej 50 **La entidad A posee varias subsidiarias enteramente participadas, entre ellas la subsidiaria B. Al 30 de marzo de 20X1, la entidad A vendió todas las acciones en la entidad B a un tercero independiente por 1500 u.m.**

El estado consolidado de situación financiera de la entidad A y el importe en libros del grupo de los activos y pasivos de la entidad B (es decir, el importe incluido en ese estado consolidado de situación financiera en relación con los activos y pasivos de la entidad B) al 30 de marzo de 20X1 son los siguientes:

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

	Consolidados	Importe en libros de grupo de los activos y pasivos de la entidad B
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activos		
Activos no corrientes		
Plusvalía proveniente de la adquisición de la entidad B	90	90
Edificios	1620	670
	<u>1710</u>	
Activos corrientes		
Inventarios	70	20
Cuentas comerciales por cobrar	850	450
Efectivo	1550	500
	<u>2470</u>	
Activos totales	<u>4180</u>	<u>1730</u>
Patrimonio y pasivos		
Patrimonio		
Capital en acciones	800	
Ganancias acumuladas	2030	
	<u>2830</u>	
Pasivos corrientes		
Pasivos: cuentas comerciales por pagar	1350	450
	<u>1350</u>	
Total pasivos y patrimonio	<u>4180</u>	<u>450</u>

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

El estado consolidado de situación financiera de grupo de la entidad A al 31 de marzo de 20X1 tras la disposición de la subsidiaria:

	<i>u.m.</i>
Activos	
Activos no corrientes	
Edificios	950
	<u>950</u>
Activos corrientes	
Inventarios	50
Cuentas comerciales por cobrar	400
Efectivo	2550 ^(a)
	<u>3000</u>
Activos totales	<u>3950</u>
Patrimonio y pasivos	
Patrimonio	
Capital en acciones	800
Ganancias acumuladas	2250 ^(b)
	<u>3050</u>
Pasivos corrientes	
Pasivos: cuentas comerciales por pagar	900
	<u>900</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>3950</u>

Cálculos:

Al momento de la venta, se eliminó el importe en libros de todos los activos y pasivos atribuibles a la entidad B del estado consolidado de situación financiera.

^(a)Efectivo antes de la disposición de la entidad B, 1550 u.m., menos efectivo de la entidad B de 500 u.m. + importe de 1500 u.m. obtenido de la venta de la entidad B = efectivo de 2550 u.m.

^(b)Importe obtenido de la venta de la entidad B, 1500 u.m., menos 1280 u.m. de activos netos relacionados con la entidad B = 220 u.m. de ganancia por la disposición de la entidad B.

Ganancias acumuladas antes de la disposición de la entidad B de 2030 u.m. + ganancia por la disposición de la entidad B de 220 u.m. = ganancias acumuladas de 2250 u.m.

Extracto del estado consolidado del resultado integral de grupo de la entidad A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1:

	<i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	X
Costo de las ventas	(X)
Ganancia bruta	X
Otros ingresos	X
Gastos de administración	(X)
Gastos de distribución	(X)
Ganancias obtenidas por la disposición de la subsidiaria	220
Ganancia antes de impuestos	X
....	

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Nota: suponga ahora que las ganancias acumuladas consolidadas de 2030 u.m. inmediatamente antes de la disposición de la entidad B se cambiaron del siguiente modo:

Ganancias acumuladas	1850 u.m.
Reserva de conversión de moneda extranjera	180 u.m.

y que la reserva de conversión de moneda extranjera se relaciona solamente con la entidad B.

El cálculo de las ganancias obtenidas por la disposición de la entidad B sería igual al anterior, de modo que las ganancias obtenidas por la disposición incluidas en el estado del resultado integral consolidado serán de 220 u.m. En el estado consolidado de situación financiera al 31 de marzo de 20X1, el balance por ganancias acumuladas y la reserva de conversión de moneda extranjera podrían combinarse para lograr un balance de 2250 u.m.

La Sección 9 exige que las ganancias o pérdidas por la disposición de una subsidiaria que se incluye en el estado del resultado integral consolidado se calculen sin ajuste alguno por la diferencia de cambio acumulada en el patrimonio en relación con la subsidiaria. De este modo, las PYMES ya no necesitan rastrear qué diferencias de cambio se relacionan con qué subsidiaria (dado que esto sería complejo en caso de una entidad con varias subsidiarias) No obstante, si una PYME ha decidido rastrear esta información, o si por ejemplo, existe solo una subsidiaria en el extranjero, el balance en relación con la subsidiaria puede convertirse (aunque no es obligatorio), como una conversión de reservas, de la reserva de conversión de moneda extranjera a ganancias acumuladas por la disposición de la subsidiaria.

9.19 Si una entidad deja de ser una subsidiaria pero el inversor (su anterior controladora) continúa manteniendo una inversión en la anterior subsidiaria, esa inversión deberá contabilizarse como un **activo financiero** de acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* o la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* desde la fecha en que la entidad deja de ser una subsidiaria, siempre que no se convierta en una **asociada** (en cuyo caso se aplica la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*) o en una **entidad controlada de forma conjunta** (en cuyo caso se aplica la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos*). El importe en libros de la inversión en la fecha en que la entidad deje de ser una subsidiaria deberá considerarse como el costo en la medición inicial del activo financiero.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Ej 51 La entidad A poseía varias subsidiarias enteramente participadas; una de ellas era la subsidiaria B. Al 30 de marzo de 20X1, la entidad A vendió el 90 por ciento de las acciones en la entidad B a un tercero por 1350 u.m.

El estado consolidado de situación financiera de grupo de la entidad A y el importe en libros de grupo de los activos y pasivos de la entidad B (es decir, el importe incluido en ese estado consolidado de situación financiera en relación con los activos y pasivos de la entidad B) al 30 de marzo de 20X1 son los siguientes:

	Consolidados	Importe en libros de grupo de los activos y pasivos de la entidad B
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activos		
Activos no corrientes		
Plusvalía proveniente de la adquisición de la entidad B	90	90
Edificios	1620	670
	<u>1710</u>	
Activos corrientes		
Inventarios	70	20
Cuentas comerciales por cobrar	850	450
Efectivo	1550	500
	<u>2470</u>	
Activos totales	<u>4180</u>	<u>1730</u>
Patrimonio y pasivos		
Patrimonio		
Capital en acciones	800	
Ganancias acumuladas	2030	
	<u>2830</u>	
Pasivos corrientes		
Pasivos comerciales	1350	450
	<u>1350</u>	
Total pasivos y patrimonio	<u>4180</u>	<u>450</u>

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

El estado consolidado de situación financiera de la entidad A inmediatamente después de la disposición del 90 por ciento de la participación en la entidad B es el siguiente:

	<i>u.m.</i>
Activos	
Activos no corrientes	
Edificios	950
Activo financiero: inversión en la entidad B	128 ^(a)
	<u>1078</u>
Activos corrientes	
Inventarios	50
Cuentas comerciales por cobrar	400
Efectivo	2400 ^(b)
	<u>2850</u>
Activos totales	<u>3928</u>
Patrimonio y pasivos	
Patrimonio	
Capital en acciones	800
Ganancias acumuladas	2228 ^(c)
	<u>3028</u>
Pasivos corrientes	
Pasivos comerciales	900
	<u>900</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>3928</u>

Cálculos:

Todos los activos y pasivos atribuibles a la subsidiaria (la entidad B) se eliminaron del estado consolidado de situación financiera y se remplazaron por un activo financiero, que se midió inicialmente a 128 u.m. (10 por ciento del importe en libros de grupo de los activos netos de la entidad B a la fecha en que dejó de ser subsidiaria, 1280 u.m.). Esto se considera el costo del activo financiero.

^(a) Activo financiero de 128 u.m. = 10 por ciento x el importe en libros de los activos netos de la entidad B de 1280 u.m. (= 1730 u.m. menos 450 u.m.).

^(b) Importe de 1550 u.m. en efectivo antes de la disposición del 90 por ciento de las acciones menos 500 u.m. en efectivo de la entidad B + importe de 1350 u.m. proveniente de la venta del 90 por ciento de las acciones = 2400 u.m. en efectivo

^(c) La ganancia obtenida por la disposición del 90 por ciento de las acciones, 198 u.m., se calcula como un importe proveniente de la venta del 90 por ciento de las acciones, 1350 u.m., menos el 90 por ciento del importe en libros de grupo de los activos netos de la entidad B, 1152 u.m.

Las ganancias acumuladas antes de la disposición del 90 por ciento de las acciones de 2030 u.m. + ganancia obtenida por la disposición del 90 por ciento de las acciones de 198 u.m. = ganancias acumuladas por 2228 u.m.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Extracto del estado consolidado del resultado integral de grupo de la entidad A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1:

u.m.

Ingresos de actividades ordinarias	X
Costo de las ventas	(X)
Ganancia bruta	X
Otros ingresos	X
Gastos de administración	(X)
Gastos de distribución	(X)
Ganancias obtenidas por la disposición de la subsidiaria	198
Ganancia antes de impuestos	X
....	

Tras la disposición, la inversión financiera se contabiliza como un activo financiero de acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* o la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* a partir de la fecha en que la entidad B deja de ser una subsidiaria.

Ej 52 La entidad A poseía el 60 por ciento de participación en una subsidiaria (la entidad B), junto con otras varias subsidiarias enteramente participadas.

El 30 de marzo de 20X1, la entidad A vendió la mitad de su participación en la entidad B a un tercero por 550 u.m. No se reconoció plusvalía en el estado consolidado de situación financiera a la fecha de la disposición de las acciones, dado que la plusvalía estaba totalmente amortizada. Tras la disposición, la participación restante cumplió con la definición de asociada, conforme la Sección 14.

El estado consolidado de situación financiera de grupo de la entidad A y el importe en libros de grupo de los activos y pasivos de la entidad B (es decir, el importe incluido en ese estado consolidado de situación financiera en relación con los activos y pasivos de la entidad B) al 30 de marzo de 20X1 son los siguientes:

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

	Consolidados	Importe en libros de grupo de los activos y pasivos de la entidad B
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activos		
Activos no corrientes		
Edificios	1620	670
	<u>1620</u>	
Activos corrientes		
Inventarios	70	20
Cuentas comerciales por cobrar	850	450
Efectivo	1550	500
	<u>2470</u>	
Activos totales	<u>4090</u>	<u>1640</u>
Patrimonio y pasivos		
Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora		
Capital en acciones	800	
Ganancias acumuladas	1464	
	<u>2264</u>	
Participación no controladora	<u>476</u>	
Patrimonio total	<u>2740</u>	
Pasivos corrientes		
Pasivos comerciales	1350	450
	<u>1350</u>	
Total pasivos y patrimonio	<u>4090</u>	<u>450</u>

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

El estado consolidado de situación financiera de la entidad A tras la disposición de la mitad de su participación previa en la entidad B es el siguiente:

	<i>u.m.</i>
Activos	
Activos no corrientes	
Edificios	950
Inversiones en asociadas	357 ^(a)
	<hr/> 1307
Activos corrientes	
Inventarios	50
Cuentas comerciales por cobrar	400
Efectivo	1600 ^(b)
	<hr/> 2050
Activos totales	<hr/> 3357
Patrimonio y pasivos	
Patrimonio	
Capital en acciones	800
Ganancias acumuladas	1657 ^(c)
	<hr/> 2457
Pasivos corrientes	
Pasivos comerciales	900
	<hr/> 900
Total pasivos y patrimonio	<hr/> 3357

Cálculos:

Todos los activos y pasivos atribuibles a la subsidiaria (la entidad B) se eliminaron del estado consolidado de situación financiera.

La participación no controladora se eliminó del estado consolidado de situación financiera dado que la entidad A ya no controla la entidad B (y por tanto, no es necesario reconocer tal participación).

Se reconoció un activo nuevo en el estado consolidado de situación financiera de la entidad A: la inversión en asociada.

^(a) La inversión en la asociada de 357 u.m. es el importe en libros del grupo del 30 por ciento de inversión restante en la entidad B. La inversión en la asociada de 357 u.m. = 30 por ciento x activos netos de la entidad de 1190 u.m.

^(b) Importe de 1550 u.m. en efectivo antes de la disposición de la participación del 30 por ciento, menos 500 u.m. en efectivo de la entidad B + importe de 550 u.m. proveniente de la venta del 30 por ciento de las acciones = 1600 u.m. en efectivo.

^(c) La ganancia obtenida por la disposición del 30 por ciento de las acciones, 193 u.m., se calcula como el importe proveniente de la venta del 30 por ciento de la participación, 550 u.m., menos el 30 por ciento de los activos netos de la entidad B, 1190 u.m.

Ganancias acumuladas de 1464 u.m. antes de la disposición del 30 por ciento de las acciones + ganancia obtenida por la disposición del 30 por ciento de las acciones de 193 u.m. = ganancias acumuladas de 1657 u.m.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Extracto del estado consolidado del resultado integral de grupo de la entidad A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1:

	<i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	X
Costo de las ventas	(X)
Ganancia bruta	X
Otros ingresos	X
Gastos de administración	(X)
Gastos de distribución	(X)
Ganancias obtenidas por la disposición de la subsidiaria	193
Ganancia antes de impuestos	X
....	

La inversión en la asociada debe contabilizarse de acuerdo con la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* a partir de la fecha en que la entidad B dejó de ser subsidiaria.

Participaciones no controladoras en subsidiarias

9.20 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, como se requiere en el párrafo 4.2(q).

Notas

Cuando un grupo no posee la totalidad del patrimonio de una subsidiaria, la porción del patrimonio que no le pertenece al grupo constituye la participación no controladora. El párrafo 4.2(q) 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 subsidiaria se presenta como una partida separada en el estado de situación financiera.

Ejemplo

Ej 53 **La entidad A posee el 80 por ciento del capital en acciones de una subsidiaria (la entidad B). La participación no controladora del 20 por ciento se presentaría en el estado consolidado de situación financiera del grupo de la siguiente forma:**

Extracto del estado consolidado de situación financiera de grupo de la entidad A al 31 de diciembre de 20X2:

	20X2	20X1
Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora:		
Capital en acciones	X	X
Ganancias acumuladas	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
Participación no controladora	X	X
	<hr/>	<hr/>
Patrimonio total	X	X

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

- 9.21 Una entidad revelará las participaciones no controladoras en los resultados del grupo por separado del estado del resultado integral, como se requiere en el párrafo 5.6 (o en el estado de resultados, si se presenta, como se requiere en el párrafo 5.7).

Notas

El párrafo 5.6 requiere que, en el estado del resultado, se revele por separado lo siguiente:

- (a) El resultado del periodo atribuible a:
- i. participación no controladora; y
 - ii. propietarios de la controladora.
- (b) El resultado integral total del periodo atribuible a:
- i. participación no controladora; y
 - ii. propietarios de la controladora.

Además del ejemplo que se incluye a continuación, la presentación se ilustra en el ejemplo 47.

Ejemplo

- Ej 54 La entidad A posee una participación del 80 por ciento en una subsidiaria denominada entidad B. El resultado integral total y el resultado atribuibles a la participación no controladora del 20 por ciento podría revelarse en el estado de resultado integral consolidado de la siguiente forma:

Estado del resultado integral consolidado de la entidad A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1:

	20X1 <i>u.m.</i>	20X0 <i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	X	X
Costo de las ventas	(X)	(X)
Ganancia bruta	X	X
Costos de distribución	(X)	(X)
Gastos de administración	(X)	(X)
.....		
Ganancia antes de impuestos	X	X
Gasto por impuestos a las ganancias	(X)	(X)
Ganancia del año	X	X
Otro resultado integral		
Ganancia (pérdida) por la conversión de los estados financieros de negocios en el extranjero	X	(X)
Ganancias (pérdidas) actuariales	(X)	X
Cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura	X	(X)
Otro resultado integral del año, neto de impuestos	X	X
Resultado integral total	X	X
Ganancia atribuible a:		
Propietarios de la controladora	X	X
Participación no controladora	X	X
	X	X
Resultado integral total atribuible a:		
Propietarios de la controladora	X	X
Participación no controladora	X	X
	X	X

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

9.22 El resultado y cada componente de otro resultado integral se atribuirán a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras. El resultado integral total deberá atribuirse a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras aún si esto diera lugar a un saldo deudor de estas últimas.

Notas

La información a revelar que se indica anteriormente suele presentarse en el estado de cambios en el patrimonio neto. El ejemplo 55 ofrece una forma posible de llevar a cabo tal divulgación.

Ejemplo

Ej 55 La entidad A posee una inversión del 80 por ciento en una subsidiaria (es decir, el 20 por ciento pertenece a una participación no controladora). Los resultados, y cada componente de otro resultado integral, como se muestra en el ejemplo 54, pueden atribuirse a los propietarios de la controladora y a la participación no controladora en el estado consolidado de cambios en el patrimonio neto de la siguiente forma:

Estado consolidado de los cambios en el patrimonio de la entidad A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1:

	Atribuible a los tenedores de patrimonio de la controladora						Participación no controladora	Patrimonio total	
	Capital en acciones	Reserva de conversión		Reserva actuarial	Reserva para coberturas	Ganancias acumuladas			Total
		de moneda extranjera	de moneda extranjera						
		u.m.	u.m.						
Saldo al 1 de enero de 20X1	X	X	X	X	X	X	X		
Ganancia del año 20X1					X	X	X		
Dividendo declarado por la entidad A					(X)	(X)	(X)		
Dividendo declarado por la entidad B						(X)	(X)		
Diferencia de conversión de moneda extranjera		X				X	X		
Pérdida actuarial de planes de beneficios definidos			(X)			(X)	(X)		
Ganancia sobre la cobertura sobre la inversión neta en negocios en el extranjero				X		X	X		
Saldo al 31 de diciembre de 20X1	X	X	X	X	X	X	X		

Notas: (i) También se debe presentar la información comparativa.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

(ii) Los importes solo se incluyen en la columna de la participación no controladora en la medida en que tal partida afecta la subsidiaria en la cual la participación no controladora posee participación.

Información a revelar en los estados financieros consolidados

- 9.23 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 subsidiarias, 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 subsidiarias utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados.
 - (d) La naturaleza y el alcance de cualquier restricción significativa, (por ejemplo, como las procedentes de acuerdos de fondos tomados en préstamo o requerimientos de los reguladores) sobre la capacidad de las subsidiarias para transferir fondos a la controladora en forma de dividendos en efectivo o de reembolsos de préstamos.

Ej 56 **La entidad A posee tres subsidiarias (las entidades A, B y C) y elabora estados financieros consolidados de acuerdo con la NIIF para las PYMES. La información requerida por el párrafo 9.23 debe revelarse de la siguiente forma:**

Nota 10 Subsidiarias

Estos estados financieros consolidados incorporan los estados financieros de la entidad A y sus tres subsidiarias (entidades B, C y D). La entidad B es enteramente participada; la compañía controladora posee el 40 por ciento del poder de voto de la entidad C, pero cuenta el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad C en virtud de un acuerdo, y la entidad D es una subsidiaria sin accionistas minoritarios que opera en un país extranjero, con una moneda funcional diferente de la del resto de las entidades del grupo.

La fecha de fin de periodo para las entidades A, B y C es el 31 de diciembre. La entidad D, de acuerdo con la legislación de la jurisdicción en la que opera, tiene como fecha de fin de periodo el 31 de enero.

La entidad D opera en la jurisdicción X. Una reglamentación en la jurisdicción X especifica que el fin del periodo para la entidad D es el 31 de enero. Por lo tanto, al elaborar estos estados financieros consolidados, se realizaron ajustes a la información financiera de la entidad D para así incluir las transacciones de importancia realizadas en el mismo periodo sobre el que se informa que el grupo.

De acuerdo con reglamentaciones de control sobre el cambio de moneda en la jurisdicción X, a la entidad D se le impide enviar más del 10 por ciento de su ganancia después de impuestos fuera de esa jurisdicción.

Nota: la información relacionada con la consolidación se incluiría de forma adicional en la nota de las Bases de elaboración y las políticas contables a los estados financieros.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Estados financieros separados

Presentación de los estados financieros separados

9.24 El párrafo 9.2 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 subsidiarias individuales.

Notas

En junio de 2011, el Grupo de Implementación para las PYMES publicó una guía no obligatoria (Preguntas y Respuestas 2011/01) acerca de la siguiente cuestión relacionada con el uso de la *NIIF para las PYMES* en los estados financieros separados de una controladora (véase http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/D9C51FF5-2A0A-4027-8B0F-FFD9D7F397BF/0/IFRSforSMEsQA2011_01.pdf):

En algunas jurisdicciones, las entidades controladoras tienen la obligación, o la elección, de elaborar estados financieros separados además de los estados financieros consolidados. Los estados financieros separados suelen presentarse junto con los estados financieros consolidados y, en otras ocasiones, como un documento separado. Si a una entidad controladora se le exige presentar estados financieros consolidados de acuerdo con las NIIF completas, entonces ¿la entidad controladora puede presentar sus estados financieros separados de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*?

La guía que se brinda al respecto es la siguiente:

1. Si una entidad controladora por sí misma no tiene obligación pública de rendir cuentas, puede presentar sus estados financieros separados de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* aun cuando presente sus estados financieros consolidados de acuerdo con las NIIF completas.
2. Una entidad cumple con los requerimientos para usar la *NIIF para las PYMES* si no tiene obligación pública de rendir cuentas (véase el párrafo 1.2). Una entidad controladora analiza si reúne las condiciones para utilizar la *NIIF para las PYMES* en sus estados financieros separados en función de su propia obligación pública de rendir cuentas, independientemente de si otras entidades del grupo, o el grupo en su conjunto, tienen tal obligación.
3. Una entidad controladora tiene obligación pública de rendir cuentas en los siguientes casos (véase párrafo 1.3):
 - (a) la entidad controladora ya cotiza su propia deuda o los instrumentos de patrimonio en un mercado público o está en proceso de emitir tales instrumentos para su cotización en un mercado público; o
 - (b) una de las principales actividades de la entidad controladora es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

9.25 Los estados financieros de una entidad que no tenga una subsidiaria no son estados financieros separados. Por tanto, una entidad que no sea una controladora pero sea una inversora en una asociada o tenga una **participación** en un **negocio conjunto** presentará sus estados financieros de conformidad con la Sección 14 o la Sección 15, según proceda. También puede elegir presentar estados financieros separados.

Notas

Los estados financieros separados son los presentados por una controladora, un inversor en una asociada o un partícipe en una entidad controlada de forma conjunta, en los que las inversiones se contabilizan en función de la participación directa en el patrimonio, y no sobre la base de los resultados presentados y de los activos netos poseídos por la entidad en la que se ha invertido (véase el *Glosario*).

Una entidad podrá presentar sus estados financieros separados cuando así lo decida, o cuando así lo exija la legislación local (p. ej. para fines impositivos). La *NIIF para las PYMES* describe cómo deben elaborarse los estados financieros separados, y cierta información a revelar que debe incluirse en tales estados, pero no exige la presentación de los estados financieros separados.

Los estados financieros separados, cuando se presentan,⁽¹¹⁾ suelen presentarse de forma adicional a los estados financieros principales. Para una controladora, un inversor en una asociada o un partícipe en un negocio conjunto, los estados financieros principales son los siguientes:

- estados financieros consolidados; o
- estados financieros de un inversor sin subsidiarias, pero que posee inversiones en asociadas y en negocios conjuntos, se contabilizan utilizando el modelo del costo, el método de la participación o el modelo del valor razonable de acuerdo con las Secciones 14 *Inversiones en Asociadas* y 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos*.

El párrafo 9.26 especifica las políticas que deben seguirse para contabilizar las inversiones cuando una entidad prepara los estados financieros separados de forma voluntaria o porque así se lo exigen las normativas locales.

Elección de política contable

9.26 Cuando una controladora, una inversora 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 las PYMES*, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta NIIF. La entidad adoptará una política de contabilizar sus inversiones en subsidiarias, asociadas 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 (subsidiarias, asociadas o entidades controladas de forma conjunta), pero puede elegir políticas diferentes para las distintas categorías.

⁽¹¹⁾ No obstante, cuando una controladora está exenta de elaborar los estados financieros consolidados, sus estados financieros son, por analogía con el párrafo 11 de la NIC 27(2008), estados financieros separados.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Ejemplos: elección de política contable

Ej 57 La entidad A tiene dos subsidiarias. La entidad A prepara sus estados financieros separados de acuerdo con la *NIF para las PYMES*. A la entidad A le gustaría implementar las siguientes políticas contables para sus inversiones en subsidiarias:

- para la subsidiaria en la jurisdicción X, a la entidad A le gustaría implementar la política de costo menos el deterioro del valor; y
- para la subsidiaria de la jurisdicción Y, le gustaría implementar la política del valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

La entidad A tiene dos subsidiarias (es decir, dos inversiones de la misma clase); no se toma en cuenta si están localizadas en distintas regiones geográficas o si difieren entre sí de algún otro modo. La entidad A debe aplicar la misma política contable para todas sus inversiones en subsidiarias; no puede aplicar políticas distintas a cada subsidiaria. Debe seleccionarse y aplicarse una única política a ambas inversiones.

Ej 58 La entidad A tiene una subsidiaria y una asociada. La entidad A elabora estados financieros separados de acuerdo con la *NIF para las PYMES* y le gustaría implementar las siguientes políticas contables:

- inversión en subsidiaria: al costo menos el deterioro del valor; e
- inversión en asociada: al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

El costo de la inversión en la subsidiaria es de 100 u.m.; su valor razonable al final del periodo sobre el que se informa es de 120 u.m.

El costo de la inversión en la asociada es de 50 u.m.; su valor razonable al final del periodo sobre el que se informa es de 60 u.m.

En sus estados financieros separados, la entidad A puede elegir políticas contables diferentes para las distintas clases de inversiones. Por lo tanto, la elección de política contable que la entidad A querría adoptar es adecuada.

En este ejemplo, la entidad A reconoce la inversión en la subsidiaria al costo (es decir, 100 u.m.) y la inversión en la asociada al valor razonable de 60 u.m. con 10 u.m. de ganancia proveniente del cambio en el valor razonable de la inversión en la asociada que se reconoce en resultados.

Información a revelar en los estados financieros separados

9.27 Cuando una controladora, un inversor 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 subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas,
- e identificará los estados financieros consolidados u otros estados financieros principales con los que se relacionan.

Ejemplo: información a revelar en los estados financieros separados

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Ej 59 La entidad A posee una subsidiaria enteramente participada, denominada entidad B. El grupo elabora estados financieros consolidados de acuerdo con la Sección 9 de la NIIF para las PYMES. Además, la entidad A tiene la obligación legal de presentar estados financieros separados.

Extracto de los estados financieros separados de la entidad A

.....

Nota 1 Políticas contables significativas

Inversión en subsidiaria (entidad B)

La inversión en la entidad B se contabiliza como una inversión medida al valor razonable con los cambios en el valor razonable de la inversión reconocidos en resultados.

Estos estados financieros de la entidad controladora se presentan de forma adicional a los estados financieros consolidados de la entidad A para 20X1.

Estados financieros combinados

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

Notas

Los estados financieros combinados incluyen información acerca de dos o más entidades bajo control común, pero excluyen información acerca del inversor controlador en cuestión. Los estados financieros combinados suelen elaborarse cuando un inversor controlador no elabora estados financieros. Por ejemplo, el inversor controlador podría ser un individuo.

Otro motivo para elaborar estados financieros combinados es distinguir una porción de un grupo del resto del grupo, dado que la información financiera acerca de una porción en particular del grupo puede ser útil para usuarios de estados financieros combinados al momento de tomar decisiones. Por ejemplo, un posible inversor en patrimonio podría contemplar la posibilidad de comprar una división de una entidad (que consta de dos o más entidades), y este posible inversor necesita información financiera acerca de esta determinada parte del grupo.

9.29 Si el inversor prepara estados financieros combinados y los describe como conformes con la NIIF para las PYMES, 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.

Notas

Al elaborar estados financieros combinados, deben aplicarse todos los requerimientos de la NIIF para las PYMES. Los estados financieros combinados deben abarcar todos los elementos de los estados financieros de acuerdo con los párrafos 3.17–3.22. Los estados financieros combinados

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

presentan activos, pasivos, patrimonio, ingreso y gastos de dos o más entidades controladas por un único inversor, pero no el inversor en cuestión, como una única entidad económica.

Como en una consolidación, se eliminan por completo las transacciones internas y los saldos. Los estados financieros combinados que incluyen las entidades bajo el control común de un único inversor, pero no incluyen el inversor controlador en cuestión, generalmente no eliminarán el capital de ninguna de las entidades combinadas salvo que las entidades incluidas en los estados financieros combinados tengan participación unas en otras.

Ejemplo

Ej 60 El señor X posee la totalidad del capital en acciones de ambas entidades, A y B, localizadas en el país Y. La legislación del país Y exige la presentación de los estados financieros combinados. Tanto la entidad A como la entidad B se establecieron el 31 de diciembre de 20X0. En el periodo financiero 20X1, no se produjeron transacciones entre las entidades A y B.

Los estados de situación financiera de la entidad A y la entidad B al 31 de diciembre de 20X1:

	Entidad A		Entidad B	
	20X1	20X0	20X1	20X0
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Activos				
Propiedades, planta y equipo	-	-	500	-
Inventarios	350	-	200	-
Cuentas comerciales por cobrar	280	-	-	-
Efectivo	400	100	680	300
Activos totales	1030	100	1380	300
Pasivos				
Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	300	-	700	-
Patrimonio				
Capital en acciones	100	100	300	300
Ganancias acumuladas	630	-	380	-
Total pasivos y patrimonio	1030	100	1380	300

Los estados del resultado integral y las ganancias acumuladas de las entidades A y B para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 son los siguientes:

	Entidad A	Entidad B
	u.m.	u.m.
Ingresos de actividades ordinarias	3990	3150
Costo de las ventas	(2660)	(2320)
Ganancia bruta	1330	830
Depreciación		(100)
Otros gastos	(700)	(350)
Ganancia del año	630	380
Ganancias acumuladas al comienzo del año	-	-
Ganancias acumuladas al final del año	630	380

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Los estados de flujo de efectivo de las entidades A y B para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 son los siguientes:

	Entidad A	Entidad B
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
<i>Flujos de efectivo por actividades de operación</i>		
Ganancia del año	630	380
Ajuste para los gastos que no requirieron uso de efectivo:		
Depreciación de propiedades, planta y equipo		100
Cambios en activos y pasivos de operación:		
Aumento en las cuentas por cobrar	(280)	
Aumento en inventarios	(350)	(200)
Aumento en las cuentas por pagar	300	100
Efectivo neto proveniente de actividades de operación	300	380
Efectivo y equivalentes al efectivo al comienzo del año	100	300
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del año	400	680

Nota: propiedades, planta y equipo en la entidad B (600 u.m.) se adquirieron mediante un crédito a corto plazo. Este importe estaba pendiente al 31 de diciembre de 20X1.

El incremento en las cuentas por pagar para la entidad B refleja el aumento en las cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar de 700 u.m. menos el incremento de 600 u.m. en concepto de propiedades, planta y equipo.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Estado combinado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1

	Entidad A	Entidad B	Combinado
	<i>Nota: los cálculos que se presentan en estas columnas no se presentarían en los estados financieros combinados.</i>		
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activos			
Propiedades, planta y equipo		500	500
Inventarios	350	200	550
Cuentas comerciales por cobrar	280		280
Efectivo	400	680	1080
Activos totales	1030	1380	2410
Pasivos			
Acreedores comerciales	300	700	1000
Patrimonio			
Capital en acciones	100	300	400
Ganancias acumuladas	630	380	1010
Total pasivos y patrimonio	1030	1380	2410

Estado combinado del resultado integral y ganancias acumuladas para el año que termina el 31 de diciembre de 20X1

	Entidad A	Entidad B	Combinado
	<i>Nota: los cálculos que se presentan en estas columnas no se presentarían en los estados financieros combinados.</i>		
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	3990	3150	7140
Costo de las ventas	(2660)	(2320)	(4980)
Ganancia bruta	1330	830	2160
Depreciación		(100)	(100)
Otros gastos	(700)	(350)	(1050)
Ganancia del año	630	380	1010
Ganancias acumuladas al comienzo del año	–	–	–
Ganancias acumuladas al final del año	630	380	1010

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Estado combinado de flujos de efectivo de las entidades A y B para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1

	Entidad A	Entidad B	Combinado
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Flujos de efectivo por actividades de operación			
Ganancia del año	630	380	1010
Ajuste para los gastos que no requirieron uso de efectivo:			
Depreciación de propiedades, planta y equipo		100	100
Cambios en activos y pasivos de operación:			
Aumento en las cuentas por cobrar	(280)		(280)
Aumento en inventarios	(350)	(200)	(550)
Aumento en las cuentas por pagar	300	100	400
Efectivo neto proveniente de actividades de operación	300	380	680
Efectivo y equivalentes al efectivo al comienzo del año	100	300	400
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del año	400	680	1080

Nota: propiedades, planta y equipo en la entidad B (600 u.m.) se adquirieron mediante un crédito a corto plazo. Este importe estaba pendiente al 31 de diciembre de 20X1.

Ej 61 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 60, a excepción de las siguientes transacciones realizadas entre la entidad A y la entidad B:

- La entidad B le compró inventario a la entidad A por 1000 u.m. durante 20X1. El inventario había tenido un costo de 800 u.m. para la entidad A. Al final del periodo, la entidad B había vendido todo el inventario a un tercero por 1500 u.m.
- La entidad B arrendó un espacio para oficinas durante 20X1 a la entidad B, y a cambio la entidad A le pagó 100 u.m. a la entidad B.

Suponga que el ingreso de actividades ordinarias de la entidad B fue de 100 u.m. inferior al del ejemplo 60 (es decir, ahora es de 3050 u.m. en lugar de 3150 u.m.) por lo que, tras reflejar el arrendamiento recibido por parte de la entidad A, su ganancia para el año es igual a la del ejemplo 60.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Los asientos procesados por las entidades A y B en sus registros contables son los siguientes:

Entidad A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</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 a la entidad B a cambio de efectivo.</i>		

Entidad B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: inventario	1000	
Activo: efectivo		1000
<i>Para reconocer la compra de inventario de la entidad A a cambio de efectivo.</i>		

Activo: efectivo	1500	
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes		1500
Gasto: costo de venta	1000	
Activo: inventario		1000
<i>Para reconocer la venta de inventario por efectivo.</i>		

Entidad A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Gastos: arrendamiento	100	
Activo: efectivo		100
<i>Para reconocer el arrendamiento pagado en efectivo a la entidad B.</i>		

Entidad B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: efectivo	100	
Ingreso: arrendamiento		100
<i>Para reconocer el ingreso proveniente del arrendamiento recibido en efectivo de la entidad A.</i>		

Los ajustes, en relación con la compra de inventario, para la elaboración de los estados financieros combinados 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>Para eliminar los efectos de la transacción entre la entidad A y la entidad B, mediante la cual la entidad A vendió inventario a la entidad B.</i>		

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

La entidad A registra una ganancia de 200 u.m. (es decir, ingreso de actividades ordinarias por la venta de bienes de 1000 u.m. menos el costo de ventas de 800 u.m.). La entidad B registra una ganancia de 500 u.m. (es decir, ingreso de actividades ordinarias por la venta de bienes de 1500 u.m. menos el costo de ventas de 1000 u.m.). La ganancia total registrada es de 700 u.m. Dicho de otro modo, la ganancia a reconocer en los estados financieros combinados es de 700 u.m. (es decir, el precio de venta a terceros de 1500 u.m. menos el costo para el grupo de 800 u.m.). Por lo tanto, no es necesario realizar ajustes a la ganancia o al inventario.

Los ajustes, en relación con el arrendamiento intragrupo, para la elaboración de los estados financieros combinados al 31 de diciembre de 20X1 son los siguientes:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingreso: arrendamiento	100	
Gastos: arrendamiento		100
<i>Para eliminar los efectos de la transacción entre la entidad A y la entidad B, mediante la cual la entidad A tomó en arrendamiento espacio para oficinas de la entidad B.</i>		

Los estados financieros combinados se verán de este modo:

Estado combinado del resultado integral y ganancias acumuladas para el año que termina el 31 de diciembre de 20X1

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
	Entidad A	Entidad B	Ajustes	Combinado
<i>Nota: los cálculos que se presentan en estas columnas no se presentarían en los estados financieros combinados.</i>				
Ingresos de actividades ordinarias	3990	3050	(1000)	6040
Costo de las ventas	(2660)	(2320)	1000	(3980)
Ganancia bruta	1330	730		2060
Otro ingreso (arrendamiento por cobrar)		100	(100)	
Depreciación		(100)		(100)
Otros gastos	(700)	(350)	100	(950)
Ganancia del año	630	380		1010
Ganancias acumuladas al comienzo del año	–	–		–
Ganancias acumuladas al final del año	630	380		1010

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Estado combinado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1

	Entidad A	Entidad B	Combinado
	<i>Nota: los cálculos que se presentan en estas columnas no se presentarían en los estados financieros combinados.</i>		
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activos			
Propiedades, planta y equipo		500	500
Inventarios	350	200	550
Cuentas comerciales por cobrar	280		280
Efectivo	400	680	1080
Activos totales	1030	1380	2410
Pasivos			
Acreedores comerciales	300	700	1000
Patrimonio			
Capital en acciones	100	300	400
Ganancias acumuladas	630	380	1010
Total pasivos y patrimonio	1030	1380	2410

Estado combinado de flujos de efectivo de las entidades A y B para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1

	Entidad A	Entidad B	Combinado
	<i>Nota: los cálculos que se presentan en estas columnas no se presentarían en los estados financieros combinados.</i>		
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Flujos de efectivo por actividades de operación			
Ganancia del año	630	380	1,010
Ajuste para los gastos que no requirieron uso de efectivo:			
Depreciación de propiedades, planta y equipo		100	100
Cambios en activos y pasivos de operación:			
Aumento en las cuentas por cobrar	(280)		(280)
Aumento en inventarios	(350)	(200)	(550)
Aumento en las cuentas por pagar	300	100	400
Efectivo neto proveniente de actividades de operación	300	380	680
Efectivo y equivalentes al efectivo al comienzo del año	100	300	400
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del año	400	680	1080

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Nota: propiedades, planta y equipo en la entidad B (600 u.m.) se adquirieron mediante un crédito a corto plazo. Este importe estaba pendiente al 31 de diciembre de 20X1.

Información a revelar en los estados financieros combinados

- 9.30 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*.

Ejemplo

- Ej 62 **Los hechos son iguales a los del ejemplo 61. No obstante, en este ejemplo la entidad B le compró inventario y dio en arrendamiento espacio para oficinas al señor X (en lugar de realizar estas transacciones con la entidad A). La información a revelar en los estados financieros combinados podría presentarse de la siguiente forma:**

Notas a los estados financieros combinados

El señor X es el único propietario tanto de la entidad A como de la entidad B. La legislación del país X, donde están localizadas la entidad A y la entidad B, exige la presentación de estados financieros combinados.

El señor X no controla ninguna otra entidad; estos estados financieros combinados incluyen todas las entidades controladas por el señor X.

Estos estados financieros son estados financieros combinados y representan, como si fueran una única entidad, la combinación de dos entidades legales separadas, la entidad A y la entidad B, bajo propiedad y control exclusivo del señor X. Los estados financieros combinados se han elaborado utilizando estados financieros de la entidad A y la entidad B, los cuales se prepararon a la misma fecha de presentación. Se combinaron todos los activos, pasivos, patrimonio, ingreso, gastos y cuentas de patrimonio, tanto de la entidad A como de la B. Los estados financieros combinados se han elaborado utilizando las políticas contables establecidas en la nota 2 más abajo.

....

Información a revelar sobre partes relacionadas (extracto)

El señor X posee la propiedad exclusiva y el control tanto de la entidad A como de la entidad B. Sin embargo, el señor X no elabora estados financieros disponibles para uso público.

En 20X1, se realizaron las siguientes transacciones entre el señor X y las entidades A y B.

- El señor X vendió inventario a la entidad B por 1000 u.m. Al 31 de diciembre de 20X1, ya se había vendido todo este inventario a terceros independientes.
- El señor X tomó en arrendamiento un espacio para oficinas de la entidad B por 100 u.m.

No quedan importes pendientes al 31 de diciembre de 20X1 en relación con esas transacciones.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

Aplicar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* 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, de acuerdo con el párrafo 8.6, 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 importes reconocidos en los estados financieros. Además, de acuerdo con el párrafo 8.7, 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 PYMES*, 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 subsidiarias, 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.

La guía de aplicación provista en el párrafo 9.5 es útil para aclarar cuándo una entidad posee la mitad o menos del poder de voto de una entidad pero igual tiene 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 de la plusvalía

La entidad controladora deberá realizar un juicio profesional respecto de si puede estimar de forma confiable la vida útil de la plusvalía. Si la entidad controladora no puede hacer una estimación fiable de la vida útil de la plusvalía, 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 importes que se consideran importantes a los fines de agregación. Esto es necesario dado que el monto que se considera importante a nivel de una subsidiaria 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 subsidiarias 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 subsidiaria). Por ejemplo, una entidad (la entidad controladora) puede tomar en arrendamiento un edificio de otra entidad (una subsidiaria 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.

Otras secciones de la *NIIF para las PYMES*

Para obtener más información sobre los juicios profesionales y las estimaciones en la contabilización de las combinaciones de negocios, véase el Módulo 19 *Combinaciones de negocios*.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS

Las NIIF completas (véase la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* y NIC 27 *Estados financieros separados*) y la NIIF para las PYMES (véase la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*) comparten principios similares para los estados financieros separados y consolidados⁽¹²⁾. En términos generales, la NIIF para las PYMES está redactada en un lenguaje simple e incluye bastante menos orientación sobre cómo aplicar los principios.

Las diferencias delineadas a continuación se elaboran sobre la base de las NIIF completas y la NIIF para las PYMES (pero no es necesariamente obligatorio) tal como se las publicara al 1 de enero de 2012:

Control: qué debe consolidarse

Tanto las NIIF completas como la NIIF para las PYMES utilizan el "control" para determinar qué se consolida. No obstante, la definición de control difiere en cada norma. En la NIIF para las PYMES, control de una entidad implica "el poder de dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad a fin de beneficiarse de esas actividades". Según la NIIF 10, publicada en 2011, el control de una entidad significa que "un inversor controla una entidad participada cuando el inversor tiene la posibilidad o el derecho de recibir rendimiento variable por su implicación en la entidad participada y tiene la facultad de tomar decisiones respecto de ese rendimiento a través de su poder sobre la entidad participada". Dicho de otro modo, la definición incluida en la NIIF 10 consta de tres elementos: poder, posibilidad de recibir rendimiento y la facultad de un inversor de utilizar su poder para tomar decisiones sobre el importe del rendimiento variable. Además, el enfoque de la NIIF 10 respecto de cómo los derechos de voto potenciales afectan el control difiere levemente a lo establecido en la NIIF para las PYMES.

Plusvalía

Tanto las NIIF completas como la NIIF para las PYMES reconocen la plusvalía en la contabilización de las combinaciones de negocios. No obstante, existen diferencias significativas entre el importe de la plusvalía reconocida y la medición posterior de la plusvalía.

El importe de la plusvalía que se reconoce en la contabilización inicial de una combinación de negocios puede diferir dados los contrastes entre los requerimientos para la contabilización inicial de las combinaciones de negocios especificados en la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* y la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (véase el Módulo 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*). Por ejemplo, cualquier costo directamente atribuible a la adquisición forma parte de la plusvalía de acuerdo con la NIIF para las PYMES, pero conforme las NIIF completas, esos costos se reconocen como un gasto del periodo en el que se incurren.

De acuerdo con la NIIF para las PYMES, tras el reconocimiento inicial, la plusvalía se mide al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas. La plusvalía se amortiza durante su vida útil. Si una entidad no puede estimar de forma fiable la vida útil de la plusvalía, se supondrá que es de diez años. De acuerdo con las NIIF completas, la plusvalía es un activo intangible de vida indefinida y, por lo tanto, no se amortiza. De forma similar, la NIIF para las PYMES considera que la plusvalía está sujeta a comprobación del deterioro del valor. No obstante, los motivos para realizar la comprobación del deterioro del valor son distintos.

⁽¹²⁾ En 2011 el IASB publicó la NIIF 10. Con fecha de entrada en vigencia a partir del 1 de enero de 2013, la NIIF 10 sustituye a la NIC 27 en relación con los estados financieros consolidados. Los requerimientos para los estados financieros consolidados permanecen como los estipulara la NIC 27.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Participación no controladora

De acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, la participación no controladora se mide en función de su parte proporcional de los importes en libros de grupo de los activos netos identificables de la subsidiaria (lo que suele denominarse método de la parte proporcional). Mediante este método, la plusvalía no se incluye en el balance de la participación no controladora.

De acuerdo con la NIIF 3, la participación no controladora se mide usando el método del valor razonable o el método de la parte proporcional. La diferencia entre estos dos métodos es que, con el método del valor razonable, al calcular la plusvalía a la fecha de adquisición, el interés en la participación no controladora en la entidad se mide al valor razonable, lo cual se combina con lo que pagó la controladora para adquirir su interés en la subsidiaria a fin de calcular la plusvalía proveniente del 100 por ciento de la subsidiaria. La parte de la plusvalía atribuible a las acciones que pertenecen a la participación no controlada se incluye en la medición de la participación no controladora.

Disposición de negocio en el extranjero que fuera una subsidiaria

La *NIIF para las PYMES* prohíbe que el importe acumulado de diferencias de cambio por negocios en el extranjero, que fueran previamente reconocidos en otro resultado integral, se reclasifique de patrimonio a resultados (a modo de ajuste de reclasificación) cuando se reconoce una ganancia o pérdida proveniente de una disposición. La NIC 21 sí exige este tratamiento.

Inversiones en instrumentos de patrimonio en estados financieros separados

Si se elaboran los estados financieros separados de una controladora de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, la entidad adopta una política de contabilización para su inversión en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta ya sea al costo menos deterioro del valor con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

De acuerdo con las NIIF completas, existe otra posibilidad en circunstancias limitadas: una entidad puede elegir presentar cambios en el valor razonable de una inversión en patrimonio que no se mantiene para negociar en otro resultado integral (en lugar de hacerlo en resultados).

Estados financieros combinados

La *NIIF para las PYMES* define los estados financieros combinados como un conjunto único de estados financieros de dos o más entidades controladas por un único inversor. Las NIIF completas no contemplan los estados financieros combinados.

Periodo sobre el que se informa

De acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, los estados financieros consolidados deben elaborarse mediante los estados financieros de la controladora y sus subsidiarias preparados a la misma fecha sobre la que se informa, salvo que sea impracticable hacerlo. La NIIF 10 tiene requerimientos similares; además, especifica la diferencia máxima de los periodos sobre los que se informa (tres meses) y el requerimiento de realizar ajustes para las transacciones de importancia que se produzcan en el intervalo entre periodos.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO

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 PYMES*.

Una vez que haya completado la prueba, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba.

Suponga que todos los importes son reales.

Marque la casilla que se encuentre junto al enunciado más correcto.

Pregunta 1

Una subsidiaria es:

- (a) una entidad sobre la que el inversor 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 inversor tiene control conjunto.
- (d) una entidad que posee una o más asociadas.

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 PYMES*. ¿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).

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

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 inversor y la subsidiaria 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 subsidiaria 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 PYMES*.
- (b) La controladora no tiene subsidiarias 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 subsidiaria, 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 asociadas.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

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 subsidiaria, 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 subsidiaria, 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 subsidiarias 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).

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Pregunta 13

Para responder esta pregunta se debe conocer el contenido del párrafo 19.22 (de la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*). El 1 de enero de 20X1, la entidad P adquirió el 100 por ciento de la participación con votos de la entidad S por 100 000 u.m. En la fecha de adquisición, la entidad S tenía activos identificables a un valor razonable de 250 000 u.m., pasivos a un valor razonable de 120 000 u.m. y pasivos contingentes a un valor razonable de 50 000 u.m. Al 1 de enero de 20X1, la entidad P debe registrar un importe de plusvalía en sus estados financieros consolidados de:

- (a) 30 000 u.m.
- (b) 20 000 u.m.
- (c) 30 000 u.m.; es decir, ganancia por una compra en términos muy ventajosos
- (d) 80 000 u.m.; es decir, ganancia por una compra en términos muy ventajosos

Pregunta 14

Para responder esta pregunta se debe conocer el contenido del párrafo 19.22. El 1 de enero de 20X1, la entidad R adquirió el 80 por ciento de la participación con votos de la entidad T por 280 000 u.m. En la fecha de adquisición, la entidad T tenía activos identificables a un valor razonable de 500 000 u.m., pasivos a un valor razonable de 150 000 u.m. y pasivos contingentes a un valor razonable de 100 000 u.m. Al 1 de enero de 20X1, la entidad R debe registrar un importe de plusvalía en sus estados financieros consolidados de:

- (a) 30 000 u.m.
- (b) 30 000 u.m.; es decir, ganancia por una compra en términos muy ventajosos
- (c) 80 000 u.m.
- (d) 20 000 u.m.; es decir, ganancia por una compra en términos muy ventajosos.

Pregunta 15

La presentación de los estados financieros separados:

- (a) es un requerimiento de la *NIIF para las PYMES* para con la controladora.
- (b) es un requerimiento de la *NIIF para las PYMES* para con la subsidiaria individual.
- (c) no es un requerimiento de la *NIIF para las PYMES* hacia la entidad controladora ni las subsidiarias individuales.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Respuestas

- P1 (b) Véanse el párrafo 9.4 y el *Glosario*.
- P2 (a) Véase el párrafo 9.6. La entidad Z es subsidiaria de la entidad A.
- P3 (c) Véase el párrafo 9.26.
- P4 (c) Véase el párrafo 9.8. No se excluirá de la consolidación a una subsidiaria 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) Véase el párrafo 9.3. 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 PYMES*; no se aplica si se elaboran en función de PCGA nacionales.
- P6 (a) Véase el párrafo 9.7. Una subsidiaria no se excluirá de la consolidación por el mero hecho de que el inversor 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) Véase el párrafo 9.15. 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) Véase el párrafo 9.26.
- P13 (b) La plusvalía es de 20 000 u.m. Cálculo: 100 000 u.m. (costo de la combinación) menos 80 000 u.m. (valor razonable de los activos netos de la adquirida). El valor razonable de los activos netos es de 250 000 u.m. en activos identificables menos 120 000 u.m. en pasivos menos 50 000 en pasivos contingentes.
- P14 (c) La plusvalía es de 80 000 u.m. Cálculo: 280 000 u.m. (costo de la combinación) menos el 80 por ciento de 250 000 u.m. (valor razonable de los activos netos de la adquirida). El valor razonable de los activos netos es de 500 000 u.m. en activos identificables menos 150 000 u.m. en pasivos menos 100 000 en pasivos contingentes.
- P15 (c) Véase el párrafo 9.24.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento acerca de los requerimientos para la elaboración de los estados financieros consolidados y separados de acuerdo con *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado los casos prácticos, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba.

Caso práctico 1

El 1 de enero de 20X1, la PYME A le compró a la PYME B todas las acciones ordinarias, que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas, por 900 u.m. en efectivo, y obtuvo así control sobre la PYME B a partir de esa fecha. En la fecha de adquisición, los estados de situación financiera de las PYMES A y B son los siguientes:

Estados de situación financiera al 1 de enero de 20X1:

	PYME A <i>Importe en libros u.m.</i>
Activos	
Activos no corrientes	
Edificios	1000
Inversión en PYME B	900
	<hr/>
	1900
Activos corrientes	
Inventarios	200
Cuentas comerciales por cobrar	400
Efectivo	500
	<hr/>
	1100
Activos totales	<hr/> 3000
Patrimonio y pasivos	
Patrimonio	
Capital en acciones	800
Ganancias acumuladas	1400
	<hr/>
	2200
Pasivos corrientes	
Acreedores comerciales	800
	<hr/>
	800
Total pasivos y patrimonio	<hr/> 3000

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

En este caso práctico, los valores razonables de los activos y pasivos de la PYME B al 1 de enero de 20X1 coinciden, por casualidad, con su respectivo importe en libros:

	PYME B Importe en libros <i>u.m.</i>
Activos	
Activos no corrientes	
Edificios	700
	<hr/>
	700
Activos corrientes	
Inventarios	100
Cuentas comerciales por cobrar	300
Efectivo	150
	<hr/>
	550
Activos totales	1250
	<hr/> <hr/>
Patrimonio y pasivos	
Patrimonio	
Capital en acciones	600
Ganancias acumuladas	200
	<hr/>
	800
Pasivos corrientes	
Pasivos comerciales	450
	<hr/>
	450
Total pasivos y patrimonio	1250
	<hr/> <hr/>

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Al final del periodo sobre el que se informa, los estados de situación financiera y los estados del resultado integral de las PYMES A y B fueron los siguientes:

Estados de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1:

	PYME A <i>Importe en libros</i> <i>u.m.</i>	PYME B <i>Importe en libros</i> <i>u.m.</i>
Activos		
Activos no corrientes		
Edificios	950	670
Inversión en B	900	
	1850	670
Activos corrientes		
Inventarios	150	120
Cuentas comerciales por cobrar	300	350
Efectivo	1050	500
	1500	970
Activos totales	3350	1640
Patrimonio y pasivos		
Patrimonio		
Capital en acciones	800	600
Ganancias acumuladas	1650	590
	2450	1190
Pasivos corrientes		
Pasivos comerciales	900	450
	900	450
Total pasivos y patrimonio	3350	1640

Estados de resultado integral para 20X1:

	PYME A <i>u.m.</i>	PYME B <i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	650	750
Costo de las ventas	(300)	(380)
Ganancia bruta	350	370
Otros ingresos	50	100
Gastos de administración	(100)	(50)
Gastos de distribución	(50)	(30)
Ganancia antes de impuestos	250	390

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Se requiere:

- A. Elabore el estado consolidado de situación financiera a la fecha de adquisición y calcule la plusvalía (si corresponde) por reconocer.
- B. Elabore el estado consolidado de situación financiera y el estado consolidado del resultado integral al 31 de diciembre de 20X1.

Nota: si surge plusvalía, suponga que la PYME A no puede realizar de forma fiable una estimación sobre su vida útil y, por lo tanto, de acuerdo con el párrafo 19.23(a), se presume que la vida útil es de diez años y que la PYME A utiliza el método de amortización lineal para la plusvalía.

Por razones de simplicidad, en este caso práctico se ha ignorado el impuesto a las ganancias.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Respuesta al caso práctico 1

PARTE A

Estado consolidado de situación financiera al 1 de enero de 20X1

	PYME A <i>Importe en libros</i> <i>u.m.</i>	PYME B <i>Valor razonable</i> <i>u.m.</i>	<i>Ajustes de consolidación</i> <i>u.m.</i>	Consolidados <i>u.m.</i>
Activos				
Activos no corrientes				
Plusvalía			100(a)	100
Edificios	1000	700		1700
Inversión en la PYME B	900		(900)	-
	<u>1900</u>	<u>700</u>		<u>1800</u>
Activos corrientes				
Inventarios	200	100		300
Cuentas comerciales por cobrar	400	300		700
Efectivo	500	150		650
	<u>1100</u>	<u>550</u>		<u>1650</u>
Activos totales	<u>3000</u>	<u>1250</u>	(800)	<u>3450</u>
Patrimonio y pasivos				
Patrimonio				
Capital en acciones	800	600	(600)	800
Ganancias acumuladas	1400	200	(200)	1400
	<u>2200</u>	<u>800</u>		<u>2200</u>
Pasivos corrientes				
Pasivos comerciales	800	450		1250
	<u>800</u>	<u>450</u>		<u>1250</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>3000</u>	<u>1250</u>	(800)	<u>3450</u>

(a) Cálculo para la plusvalía:

Plusvalía de 100 u.m. = contraprestación pagada, 900 u.m., menos activos netos adquiridos en la PYME B, 800 u.m.

Activos netos adquiridos en la entidad B por 800 u.m. = activos adquiridos al valor razonable, 1250 u.m., menos pasivos comerciales al valor razonable, 450 u.m.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

PARTE B

Estado consolidado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1

	PYME A <i>Importe en libros</i> <i>u.m.</i>	PYME B <i>Importe en libros</i> <i>u.m.</i>	Ajustes de consolidación <i>u.m.</i>	Consolidados <i>u.m.</i>
Activos				
Activos no corrientes				
Plusvalía			90(a)	90
Edificios	950	670		1620
Inversión en la PYME B	900		(900)	-
	<u>1850</u>	<u>670</u>		<u>1710</u>
Activos corrientes				
Inventarios	150	120		270
Cuentas comerciales por cobrar	300	350		650
Efectivo	1050	500		1550
	<u>1500</u>	<u>970</u>		<u>2470</u>
Activos totales	3350	1640	(810)	4180
Patrimonio y pasivos				
Patrimonio				
Capital en acciones	800	600	(600)	800
Ganancias acumuladas	1650	590	(210)(b)	2030
	<u>2450</u>	<u>1190</u>		<u>2830</u>
Pasivos corrientes				
Pasivos comerciales	900	450		1350
	<u>900</u>	<u>450</u>		<u>1350</u>
Total pasivos y patrimonio	3350	1640	(810)	4180

(a) Cálculo para la plusvalía:

Plusvalía de 90 u.m. = plusvalía a la fecha de adquisición, 100 u.m., menos amortización acumulada de 10 u.m. (es decir, 100 u.m. ÷ 10 años).

(b) Ajuste por ganancias acumuladas:

210 u.m. = 200 u.m. por ajuste en la fecha de adquisición más 10 u.m. por amortización de la plusvalía.

Estado consolidado del resultado integral para 20X1:

	PYME A <i>u.m.</i>	PYME B <i>u.m.</i>	Amortización de la plusvalía <i>u.m.</i>	Consolidados <i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	650	750		1,400
Costo de las ventas	(300)	(380)		(680)
Ganancia bruta	350	370		720
Otros ingresos	50	100		150
Gastos de administración	(100)	(50)	(10)	(160)
Gastos de distribución	(50)	(30)		(80)
Ganancia antes de impuestos	250	390	(10)	630

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Caso práctico 2

La PYME A posee la totalidad del capital en acciones, y controla, la PYME B. Durante 20X1, se produjeron las siguientes transacciones intragrupo:

1. En 20X1, la PYME B vendió inventario por 10 000 u.m. en efectivo a la PYME A. La PYME B registró ganancias antes de impuesto por 2000 u.m. sobre estas transacciones. Al 31 de diciembre de 20X1, la PYME A no había vendido nada de este inventario a terceros.

Durante 20X1, la PYME A y la PYME B procesan los siguientes asientos en el libro diario para contabilizar la transacción:

PYME A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: inventario	10 000	
Activo: efectivo		10 000
PYME B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: efectivo	10 000	
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes		10 000
Gasto: costo de venta	8000	
Activo: inventario		8000
Gasto: impuesto a las ganancias	400	
Pasivo: impuesto corriente		400

2. El 1 de enero de 20X1, la PYME A vendió inventario a la PYME B por 2000 u.m. (venta en efectivo). El importe en libros del inventario en los registros de la PYME A fue de 1600 u.m. Al 31 de diciembre de 20X1, la PYME B había vendido la mitad de este inventario a terceros por 1200 u.m. en efectivo.

Durante 20X1, la PYME A y la PYME B procesan los siguientes asientos en el libro diario para contabilizar las transacciones:

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

PYME A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
1 enero 20X1		
Activo: efectivo	2000	
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes		2000
Gasto: costo de venta	1600	
Activo: inventario		1600
Gasto: impuesto a las ganancias	80	
Pasivo: impuesto corriente		80
PYME B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
1 enero 20X1		
Activo: inventario	2000	
Activo: efectivo		2000
<i>Durante 20X1</i>		
Activo: efectivo	1200	
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes		1200
Gasto: costo de venta	1000	
Activo: inventario		1000
Gasto: impuesto a las ganancias	40	
Pasivo: impuesto corriente		40
3. El 1 de enero de 20X1, la PYME B vendió un edificio a la PYME A en efectivo por 100 000 u.m. El importe en libros del edificio fue de 80 000 u.m. La PYME A deprecia el edificio a una tasa anual del 5 por ciento de forma lineal. Al 1 de enero de 20X1, el valor residual del edificio se estimó en cero.		
Durante 20X1, la PYME A y la PYME B procesan los siguientes asientos en el libro diario para contabilizar la transacción:		
PYME A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
1 enero 20X1		
Activo: propiedades, planta y equipo	100 000	
Activo: efectivo		100 000
31 de diciembre de 20X2		
Gastos: depreciación	5000	
Activo: propiedades, planta y equipo		5000
Activo: cuenta por cobrar de impuesto a las ganancias	1000	
Ingreso: impuesto		1000
PYME B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
1 enero 20X1		
Activo: efectivo	100 000	
Activo: propiedades, planta y equipo		80 000
Ganancia: ganancia por la venta de propiedades, planta y equipo		20 000
Gasto: impuesto a las ganancias	4000	
Pasivo: impuesto corriente		4000

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

4. En 20X1, la PYME A cedió en arrendamiento un espacio para oficinas a la PYME B. La PYME A facturó 5000 u.m. a la PYME B por todo el año de arrendamiento. Al 31 de diciembre de 20X1, la PYME B no había pagado el importe adeudado y detallado la factura.

Durante 20X1, la PYME A y la PYME B procesan los siguientes asientos en el libro diario para contabilizar la transacción:

PYME A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: cuentas comerciales por cobrar	5000	
Ingreso: arrendamiento operativo		5000
Gasto: impuesto a las ganancias	1000	
Pasivo: impuesto corriente		1000

PYME B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Gasto: arrendamiento operativo	5000	
Pasivo: cuentas comerciales por pagar		5000
Ingreso: impuesto a las ganancias		1000
Activo: cuenta por cobrar de impuesto a las ganancias	1000	

5. En diciembre de 20X1, la PYME B declaró y pagó un dividendo de 50 000 u.m. proveniente de sus ganancias tras la adquisición.

Durante diciembre de 20X1, la PYME A y la PYME B procesan los siguientes asientos en el libro diario para contabilizar la transacción:

PYME A	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Activo: efectivo	50 000	
Ingreso: dividendos		50 000

PYME B	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Patrimonio: ganancias acumuladas	50 000	
Activo: efectivo		50 000

Se requiere:

En relación con las transacciones interempresas detalladas anteriormente, elabore los ajustes de consolidación necesarios para preparar los estados financieros consolidados del grupo al 31 de diciembre de 20X1 y explique los motivos para esos ajustes.

Suponga que la tasa aplicable de impuesto a las ganancias es del 20 por ciento, que todo el ingreso obtenido por la venta de activos es imponible y que todos los gastos en los que se ha incurrido, incluidos los gastos por depreciación anual (pero no la compra de capital inicial), son deducibles a los fines impositivos. Por razones de simplicidad, se ignora el impuesto a las ganancias sobre los dividendos.

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

Respuesta al caso práctico 2

1. Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al final del periodo son los siguientes:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes	10 000	
Gasto: costo de venta		8000
Activo: inventario		2000
Activo: impuesto diferido	400	
Gasto: impuesto a las ganancias		400
<i>Para eliminar la venta de bienes intragrupo y el efecto impositivo relacionado.</i>		

Los ajustes anteriores eliminan el efecto de la venta intragrupo de inventario. Desde la perspectiva del grupo, ningún tercero participó en la transacción, por lo que no puede presentarse venta alguna en los estados financieros consolidados.

La diferencia de 2000 u.m. entre el importe del inventario reconocido por la PYME A en sus propios registros (10 000 u.m.) y el importe reconocido en los estados financieros consolidados (8000 u.m.) constituye diferencia temporaria deducible (véase la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*) y origina un activo por impuestos diferidos de 400 u.m. (es decir, 20 por ciento \times 2000 u.m.) y un decremento correspondiente en el gasto por impuesto a las ganancias. Cuando el grupo venda el inventario a un tercero en el futuro, esta diferencia temporaria se revertirá y se reconocerá, finalmente, el gasto impositivo relacionado. En ese momento, también se reconocerá la ganancia de 2000 u.m.

2. Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al final del periodo son los siguientes:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingreso: ingreso de actividades ordinarias proveniente de la venta de bienes	2000	
Gasto: costo de venta		1800
Activo: inventario		200
Activo: impuesto diferido	40	
Gasto: impuesto a las ganancias		40
<i>Para eliminar la venta de bienes intragrupo y el efecto impositivo relacionado.</i>		

El total de ventas registradas por la PYME A y la PYME B en sus registros contables individuales en relación con este inventario es de 3200 u.m. (es decir, el ingreso de actividades ordinarias de A es de 2000 u.m. y el de B es de 1200 u.m.). El total de las ventas de los inventarios por parte del grupo a terceros asciende a 1200 u.m.

El costo total de las ventas registrado por la PYME A y la PYME B en sus registros contables individuales en relación con este inventario es de 2600 u.m. (es decir, el costo de las ventas de la

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

PYME A es de 1600 u.m. y el de la B, de 1000 u.m.). El costo de las ventas del grupo es de 800 u.m. (es decir, el 50 por ciento de 1600 u.m., que es el costo real de adquisición de los inventarios).

El ajuste de 200 u.m. al inventario refleja que la porción de la ganancia total sobre la venta del inventario transferido que queda en el inventario del grupo al final del periodo (es decir, la ganancia interempresa no realizada sobre el inventario no se ha vendido a un tercero).

El importe en libros del inventario se reduce en 200 u.m. Por lo tanto, debe registrarse un activo por impuestos diferidos de 40 u.m. en la consolidación con su correspondiente efecto en los gastos por impuestos a las ganancias. El total de gastos por impuestos que contabilizan la PYME A y la PYME B en sus registros contables en relación con este inventario es de 120 u.m. (es decir, 80 u.m. + 40 u.m.). La ganancia en los estados financieros del grupo en relación con el inventario es de 400 u.m. (es decir, 1200 u.m. menos 800 u.m.). El impuesto al 20 por ciento de esta ganancia es de 80 u.m., que es el impuesto reconocido en el estado del resultado integral consolidado del grupo en relación con este inventario tras este ajuste de consolidación.

- Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al final del periodo son los siguientes:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ganancia: ganancia por la venta de propiedades, planta y equipo	20 000	
Activo: propiedades, planta y equipo		20 000
Activo: propiedades, planta y equipo	1000	
Gastos: depreciación		1000
Activo: impuesto diferido	4000	
Gasto: impuesto a las ganancias		4000
Ingreso: impuesto	200	
Activo: impuesto diferido		200

Para eliminar la ganancia intragrupo sobre la venta de propiedades, planta y equipo, y el gasto adicional por depreciación que se reconoce y los efectos impositivos relacionados.

Los ajustes eliminan el incremento en el importe en libros del edificio proveniente del precio de las ventas intragrupo (100 000 u.m.), que es superior al importe en libros original del edificio en la PYME B (80 000 u.m.) y la ganancia reconocida en la PYME B para la disposición del edificio. Puesto que la eliminación de la ganancia interempresa en la transferencia del edificio reduce su importe en libros, debe ajustarse también el gasto por depreciación. La PYME A reconoció 5000 u.m. como gasto por depreciación en función del importe en libros de 100 000 u.m., incluida la ganancia interempresa. El gasto por depreciación del grupo es de 4000 u.m. para el periodo financiero 20X1, que consta de 12 meses (es decir, el importe en libros original de 80 000 u.m. multiplicado por el 5 por ciento). De esta forma, deben eliminarse 1000 u.m. (depreciación reconocida por la PYME A de 5000 u.m. menos depreciación del grupo por 4000 u.m.) de los estados financieros consolidados.

Debe registrarse un activo por impuestos diferidos de 4000 u.m. en la consolidación con el correspondiente efecto sobre los gastos por impuestos a las ganancias como resultado del decremento por 20 000 u.m. en el importe en libros del edificio.

La reducción en el gasto por depreciación (1000 u.m.) y el correspondiente incremento en el importe en libros del grupo (como resultado de un decremento en el gasto por depreciación del

Módulo 9: Estados Financieros Consolidados y Separados

grupo) del edificio origina una diferencia tributaria temporaria de 200 u.m. (es decir, 1000 u.m. \times 20 por ciento). De esta forma, se reduce el gasto por impuestos en los estados financieros consolidados del grupo y se reconoce un crédito fiscal diferido; esto se reconoce como una reducción en un activo por impuestos diferidos dado que es una reversión parcial del activo por impuestos diferidos de 4000 u.m. incorporado en estos ajustes de consolidación. El importe de 4000 u.m. se revertirá a lo largo de 20 años, 200 u.m. por año.

4. Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al final del periodo son los siguientes:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Pasivo: cuentas comerciales por pagar	5000	
Activo: cuentas comerciales por cobrar		5000
Ingreso: arrendamiento operativo	5000	
Gasto: arrendamiento operativo		5000

Para eliminar el arrendamiento operativo intragrupo.

Los ajustes de consolidación eliminan todos los asientos en el libro diario que se relacionen con el arrendamiento operativo y que hayan sido procesados por la PYME A y la PYME B, dado que no se proveyó de "servicio" alguno a un tercero. El grupo no posee cuentas comerciales externas por cobrar ni por pagar; tampoco posee ingresos ni gastos externos. No es necesario realizar ajustes por impuestos, dado que ambas entidades operan en la misma jurisdicción y se rigen por la misma tasa impositiva. Los asientos ingresados en los registros contables individuales de ambas entidades se compensarán entre sí en los estados financieros consolidados.

5. Los ajustes de consolidación requeridos para la elaboración de los estados financieros consolidados al final del periodo son los siguientes:

	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingreso: dividendos	50 000	
Patrimonio: ganancias acumuladas		50 000

Desde la perspectiva del grupo, no se han pagado dividendos ni se han obtenido ingresos por dividendos.