

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CONSEJO ELABORADOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA (CENCYA)

## **Resolución Técnica N° 59**

### **NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD.**

- Aclaraciones previas a la implementación de la Resolución Técnica N° 54.

o transacciones con los propietarios en su carácter de tales que, de acuerdo con esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, no se reconocen en los **resultados diferidos**.

30. **Resultados diferidos** son resultados que, de acuerdo con lo exigido o permitido por esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, no se reconocen dentro del resultado del período. Los **resultados diferidos** se mantendrán como tales hasta que esta Resolución Técnica u **otras normas contables** permitan o exijan su reclasificación a resultados o su transferencia a resultados no asignados.
31. Para describir su **evolución financiera**, una entidad deberá informar sobre las entradas y salidas del efectivo y sus equivalentes, clasificándolas en función de las actividades que les dan origen:
- a) actividades operativas;
  - b) actividades de inversión; y
  - c) actividades de financiación.
- 31A. Una entidad podría tener que presentar otras causas por separado de las tres actividades referidas, según lo establezca la presente Resolución Técnica u **otras normas contables**.

## CONJUNTO COMPLETO DE ESTADOS CONTABLES

### Componentes de un conjunto completo de estados contables correspondientes a una entidad individual

32. Un conjunto completo de **estados contables** comprende:
- a) el estado de situación patrimonial o balance general;
  - b) el estado de resultados (estado de recursos y gastos, en las entidades sin fines de lucro);
  - c) el estado de evolución del patrimonio neto;
  - d) el estado de flujos de efectivo; y
  - e) las notas, con un resumen de las **políticas contables** significativas y cualquier otra información explicativa que permita al conjunto completo satisfacer los **requisitos de la información contenida en los estados contables**.

### Estados contables consolidados

33. Una entidad presentará **estados contables consolidados**, además de sus **estados contables separados**, de acuerdo con lo establecido en la sección "Preparación de estados contables consolidados" de esta Resolución Técnica [ver los párrafos 764 a 806].

## PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES: OPERACIONES FUNDAMENTALES

34. Las operaciones fundamentales que rigen la preparación de un conjunto completo de **estados contables** son las siguientes:

## Revelación en notas

763. Una entidad revelará en notas:

- a) La forma mediante la cual identificó la moneda de los **estados contables** que fueron objeto de conversión.
- b) Los tipos cambio utilizados para la conversión.
- c) Las diferencias de conversión reconocidas como **resultados diferidos** y presentadas dentro de los **resultados diferidos** acumulados.
- d) Las diferencias de conversión transferidas desde **resultados diferidos** a resultados del período, como consecuencia de la venta de la **entidad del exterior** o el reembolso total o parcial del capital.
- e) La partida en la cual se presentan las diferencias de conversión transferidas desde **resultados diferidos**, indicadas en el párrafo anterior.
- f) Cualquier **entidad del exterior** que emplee la moneda de un país en un contexto de inflación.
- g) Si existieran restricciones para el acceso al mercado oficial de cambios, y ciertos activos o pasivos en **moneda extranjera** tuvieran que liquidarse o cancelarse utilizando mercados alternativos válidos para tal fin, pero a valores sustancialmente distintos a los importes informados en los **estados contables**, o esto efectivamente haya ocurrido después de la **fecha de los estados contables** y antes de la aprobación de los **estados contables**, una entidad revelará tales circunstancias en las notas a los **estados contables**.

## PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS

### Objetivo

764. De acuerdo con el párrafo 33 de esta Resolución Técnica, una entidad presentará **estados contables consolidados** cuando controle a una o más entidades. El objetivo de esta sección consiste en:

- a) prescribir las normas sobre la presentación de **estados contables consolidados** y la evaluación de control (sobre otra entidad);
- b) describir el concepto y contenido mínimo de los **estados contables consolidados**; y
- c) establecer el procedimiento de consolidación.

### Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)

Los requerimientos de esta sección se basan en el “enfoque de la entidad”, según el cual:

- a) Los **estados contables consolidados** presentan la información del grupo desde su propia perspectiva, y no desde la perspectiva de los propietarios de la entidad controladora;
- b) El **patrimonio neto** consolidado es la diferencia entre el activo total, y el pasivo total del grupo económico.

- c) Tanto el **patrimonio neto** como el resultado del período deben informar, de manera desagregada, las porciones atribuibles a:
- (i) los propietarios de la controladora; y
  - (ii) los titulares de las participaciones no controladoras en subsidiarias.

Por el contrario, la RT 21, adoptaba el “enfoque del propietario” (RT 21, apartado 2.2.). De acuerdo con este enfoque:

- a) Los **estados contables consolidados** presentan el **patrimonio neto** sobre al que tienen derecho los propietarios de la controladora.
- b) Las participaciones no controladoras en subsidiarias se presentan en el estado de situación patrimonial en un capítulo separado entre el **pasivo total** y el **patrimonio neto**.
- c) En el estado de resultados, se muestra como una partida separada la porción que le corresponde a las participaciones no controladoras del resultado del período, a fin de arribar al resultado atribuible a los propietarios de la controladora.

## Definiciones

765. A los fines en esta sección, una entidad considerará las siguientes definiciones:

Actividades relevantes: Actividades de la participada que afectan de forma significativa sus rendimientos. Ejemplos de actividades que, dependiendo de las circunstancias, pueden ser relevantes, incluyen, pero no se limitan, a:

- a) Venta y compra de bienes o servicios.
- b) Gestión de activos financieros durante su vida (incluyendo cuando haya incumplimiento).
- c) Selección, adquisición o disposición de activos.
- d) Investigación y desarrollo de nuevos productos o procesos.
- e) Determinación de una estructura de financiación u obtención de financiación.

Control (sobre otra entidad): Una entidad tiene control sobre una participada:

- a) cuando detenta el poder para dirigir las actividades relevantes de la segunda; y
- b) utiliza su poder sobre la participada como principal, y no como mandataria de otra parte.

Controlada (subsidiaria): Entidad controlada, directa o indirectamente, por una entidad controladora.

Decisiones sobre actividades relevantes: Incluyen, pero no se limitan, a:

- a) El establecimiento de decisiones de capital y operativas de la participada, incluyendo presupuestos.
- b) El nombramiento y remuneración del personal clave de la **dirección** de la participada o suministradores de servicios de gerenciamiento y rescisión de sus servicios o empleo.

Entidad: Entidad que tiene la obligación de, u opta por, presentar **estados contables**. No es relevante su personalidad jurídica (por ejemplo, un fideicomiso no cuenta con personalidad jurídica, pero se considera entidad para fines contables).

Entidad controladora: **Entidad emisora de estados contables** que controla a otras entidades, de forma directa o indirecta.

Grupo económico: Conjunto de entidades constituido por la entidad controladora y todas sus controladas (subsidiarias).

Participada: Cualquier otra entidad, con o sin personalidad jurídica, con la cual la entidad mantiene un vínculo –basado en derechos de voto o de otro tipo–, y como consecuencia del cual la entidad debe evaluar si tiene control sobre ella.

Participación no controladora: Parte del **patrimonio neto** de una entidad controlada no atribuible, directa o indirectamente, a la entidad controladora.

## **Normas sobre presentación de estados contables consolidados y evaluación de control**

### **Requerimiento de presentación de estados contables consolidados**

766. Excepto por lo permitido o requerido en los párrafos 767 y 769, una entidad controladora presentará **estados contables consolidados** que comprendan a todas sus controladas (subsidiarias), sea que las controle de forma directa o a través de otras controladas (subsidiarias).
767. Una entidad controladora no necesita presentar **estados contables consolidados** si cumple todas las condiciones siguientes:
- a) la controladora es también controlada y ningún accionista manifestó disconformidad respecto de la decisión de no presentar **estados contables consolidados**;
  - b) no hace oferta pública de sus valores negociables ni se encuentra en proceso de hacerlo; y
  - c) su última controladora (o alguna de las controladoras intermedias) elaboran **estados contables consolidados** que cumplan con esta Resolución Técnica, **otras normas contables** o la Resolución Técnica 26.
768. Cuando aplique lo dispuesto en el párrafo anterior, una entidad controladora contabilizará las participaciones que controla de forma directa de acuerdo con lo dispuesto en la sección “Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios” [ver los párrafos 824 a 871].
769. Una entidad controladora no consolidará a una subsidiaria que adquirió y mantiene exclusivamente con la intención de venderla o disponer de ella dentro de un año desde su **fecha de adquisición**. En este caso, una entidad controladora:
- a) Contabilizará esta participación de acuerdo con los requerimientos de la sección “Inversiones Financieras” [ver los párrafos 212 a 235].
  - b) Podrá extender el plazo de un año si existieran circunstancias, fuera de su control, que probablemente demanden mayor tiempo para la venta o disposición (por ejemplo, debido a la existencia de obligaciones contractuales con partes no relacionadas o disposiciones legales o reglamentarias).

### **Definición de control (sobre otra entidad)**

770. Una entidad evaluará si tiene control sobre una participada independientemente de:

- a) la naturaleza del vínculo entre ellas; o
  - b) la naturaleza jurídica de tal participada.
771. Con el fin de aplicar la definición de control incluida en el párrafo 765, se considerará que una entidad controla a una participada si, y solo si:
- a) tiene poder sobre la participada [ver los párrafos 772 a 779];
  - b) está expuesta, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes del vínculo que mantiene con la participada [ver los párrafos 780 a 781]; y
  - c) cuenta con la capacidad de utilizar su poder sobre la participada para incidir sobre sus propios rendimientos (es decir, los rendimientos de la **entidad emisora de estados contables**) [ver los párrafos 782 a 783].

## Aplicación de la definición de control

### Poder

772. Una entidad tiene poder sobre una participada cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la segunda; es decir, las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos de la participada.
773. Al evaluar si tiene poder sobre una participada, una entidad deberá considerar:
- a) las actividades relevantes de la participada;
  - b) la forma en que se toman las decisiones sobre las actividades a las que se refiere el inciso inmediato anterior; y
  - c) los derechos de la entidad y las demás partes sobre la participada.
774. Una entidad considerará que las actividades financieras u operativas relevantes incluyen, entre otras y dependiendo de las circunstancias:
- a) La venta y compra de bienes o servicios.
  - b) La gestión de activos financieros.
  - c) La selección, adquisición o disposición de activos.
  - d) La investigación y desarrollo de nuevos productos o procesos.
  - e) La determinación de una estructura de financiación u obtención de financiación.
775. Una entidad considerará que las decisiones sobre actividades relevantes incluyen, entre otras y dependiendo de las circunstancias:
- a) El establecimiento de decisiones de capital y operativas de la participada, incluyendo presupuestos.
  - b) El nombramiento y remuneración del personal clave de la **dirección** de la participada o de los proveedores de servicios y rescisión de los servicios o empleo.
776. Al evaluar si tiene poder sobre una participada, una entidad también considerará lo siguiente:
- a) Una entidad con capacidad presente para dirigir las actividades relevantes tiene poder incluso si su derecho a dirigir todavía no se ha ejercido. La

evidencia de que una entidad ha estado dirigiendo actividades relevantes puede ayudar a determinar si tiene poder, pero no es, en sí misma, concluyente para determinar si la entidad tiene poder sobre una participada.

- b) Si dos o más entidades ostentan, cada una, derechos existentes que le conceden la capacidad unilateral para dirigir actividades relevantes diferentes, la entidad que tiene la capacidad presente para dirigir las actividades que afectan de forma más significativa a los rendimientos de la participada tiene el poder sobre la participada.
777. Cuando mantenga derechos de voto y tales derechos sean un factor decisivo para determinar quién controla a la participada, una entidad presumirá que tiene poder sobre la participada cuando posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, la mayoría de los derechos de voto en la participada. Otros elementos, tales como derechos contractuales, podrían poner en evidencia que la mayoría de derecho de voto es insuficiente para detentar el poder sobre la participada. Por su parte, algunas participadas son diseñadas de manera que los derechos de voto o similares no son el factor decisivo para decidir quién controla a esa entidad (por ejemplo, los fideicomisos). Esto no impedirá determinar quién detenta el poder sobre ese tipo de participadas, en el caso de que alguien efectivamente lo haga.
778. Una entidad puede tener poder incluso si mantiene menos de una mayoría de los derechos de voto de una participada; por ejemplo, a través de:
- a) un acuerdo contractual entre la entidad y otros titulares de derechos de voto;
  - b) otros acuerdos contractuales;
  - c) derechos de voto potenciales; o
  - d) una combinación de lo referido en los incisos a) a c) del presente párrafo.
779. Al evaluar el control, una entidad considerará sus derechos de voto potenciales, así como los derechos de voto potenciales mantenidos por otras partes, para determinar si tiene poder. Los derechos de voto potenciales son derechos actualmente ejercitables para obtener derechos de voto de una participada, tales como los que surgen de instrumentos u opciones convertibles, incluyendo contratos a término. Esos derechos de voto potenciales se consideran solo si el titular del derecho tiene la capacidad práctica de ejercerlo.

#### **Rendimientos variables de una entidad procedentes de su vínculo con otra entidad**

780. Una entidad está expuesta, o tiene derechos, a rendimientos variables procedentes de su vínculo con otra entidad cuando sus propios rendimientos tienen el potencial de variar como consecuencia de tal vínculo. La variación de los rendimientos de la entidad puede ser positiva, negativa o ambas.
781. Los rendimientos referidos en el párrafo anterior incluyen:
- a) Dividendos, otras distribuciones de beneficios económicos procedentes de la participada (por ejemplo, intereses de títulos de deuda emitidos por la participada) y cambios en el valor de la inversión de la entidad en la participada.
  - b) Remuneración por administrar los activos o pasivos de una participada, comisiones y exposición a pérdidas por proporcionar apoyo de crédito o liquidez, participaciones residuales en los activos y pasivos de la participada

en la liquidación de ésta, beneficios fiscales, y acceso a liquidez futura que una entidad tenga por su vínculo con una participada.

- c) Rendimientos que no están disponibles para otros tenedores de participaciones. Por ejemplo, una entidad puede utilizar sus activos en combinación con los activos de la participada, tales como una combinación de funciones operativas para conseguir economías de escala, ahorro de costos, fuentes de productos escasos, obtener acceso a conocimientos del propietario o limitando algunas operaciones o activos, para mejorar el valor de otros activos de la entidad.

### **Forma en la que una entidad utiliza su poder en una participada**

782. Cuando evalúa si controla a una participada, una entidad determinará si:

- a) es principal (mandante); o
- b) está actuando como una mandataria de otra entidad.

783. Una mandataria es una parte dedicada principalmente a actuar en nombre y a beneficio de otra parte (el principal) y, por lo tanto, no controla a la participada cuando ejerce su autoridad para tomar decisiones. Por ejemplo, en una entidad que es un fideicomiso, un fiduciario puede actuar en carácter de mandataria de un fiduciante que, a través del contrato, le establece las actividades relevantes que debe realizar.

### **Estados contables consolidados: concepto y contenido mínimo**

784. Los **estados contables consolidados** presentan la información contable de un grupo económico como si se tratara de una sola entidad económica.

785. Un conjunto completo de **estados contables consolidados** comprende:

- a) el estado de situación patrimonial consolidado o balance general consolidado;
- b) el estado de resultados consolidado;
- c) el estado de evolución del patrimonio neto consolidado;
- d) el estado de flujos de efectivo consolidado; y
- e) las notas a los **estados contables consolidados**, con un resumen de las **políticas contables** significativas y cualquier otra información explicativa que permita al conjunto completo satisfacer los **requisitos de la información contenida en los estados contables**.

### **Procedimiento de consolidación**

#### **Requerimientos generales para la preparación de estados contables consolidados**

786. Al preparar los **estados contables consolidados**, una entidad:

- a) Combinará los **estados contables** de la entidad controladora y sus controladas, línea por línea, agregando las partidas de activos, pasivos, patrimonio, resultados, **resultados diferidos** y flujos de efectivo de contenido similar desde el punto de vista del grupo económico.



- b) Eliminará el importe en libros de la inversión que la entidad controladora mantiene en cada entidad controlada junto con la porción del **patrimonio neto** perteneciente a la entidad controladora en cada una de las controladas.
- c) Eliminará en su totalidad, según lo establecido en los párrafos 796 a 799:
  - (i) los saldos de activos y pasivos intragrupo; y
  - (ii) las transacciones intragrupo que dan lugar a **ingresos, gastos**, otras variaciones patrimoniales y flujos de efectivo.
- d) Medirá las participaciones no controladoras en los activos netos de las controladas consolidadas por:
  - (i) el importe de esas participaciones no controladoras en la fecha de la combinación inicial, calculado, de corresponder, de acuerdo con el párrafo 977;
  - (ii) la porción de la participación no controladora en los cambios ocurridos en el **patrimonio neto** de la controlada desde la fecha de la combinación; más
  - (iii) los cambios en la participación mantenida por los no controladores que no dan lugar a una pérdida de control.
- e) Presentará las participaciones no controladoras en los activos netos de las controladas consolidadas de acuerdo con lo establecido en el párrafo 805.

787. Una entidad:

- a) determinará las proporciones del resultado y de los cambios en el **patrimonio neto** distribuidos a los propietarios de la entidad controladora y a las participaciones no controladoras sobre la base de las participaciones existentes en la propiedad; y
- b) no reflejará el posible ejercicio o conversión de las opciones o instrumentos convertibles.

#### **Pautas mínimas para la preparación de estados contables consolidados**

788. Los **estados contables** de todas las entidades que integran el grupo económico deben ser preparados a la **fecha de los estados contables** consolidados (es decir, a la fecha de cierre de la entidad controladora) y abarcando igual período, excepto en el ejercicio en el cual comience o cese la consolidación de una subsidiaria. No es necesario que se trate de **estados contables** de cierre de ejercicio, pudiendo prepararse **estados contables** especiales para la consolidación.
789. Una entidad podrá optar por utilizar los **estados contables** de una controlada cuya fecha de cierre difiera de la **fecha de los estados contables** de la controladora cuando:
- a) la diferencia entre ambos cierres no supere los tres meses; y
  - b) la fecha de cierre de los **estados contables** de la entidad controlada sea anterior a la de la entidad controladora.
790. Cuando se proceda de acuerdo con lo establecido en el párrafo anterior, una entidad registrará ajustes para reflejar los efectos de:

- a) las transacciones o eventos significativos para la entidad controladora; y
  - b) las transacciones entre las entidades controladora y controlada, que modificaron el patrimonio neto de la controlada, y tuvieron lugar entre las fechas de los **estados contables** de la entidad controlada y de la controladora.
791. Con el propósito de computar los ajustes mencionados en el párrafo anterior, una entidad controladora podrá basarse en informes económico financieros emitidos por la **dirección** de la controlada para el control de su gestión. En ningún caso podrán realizarse registros basados en cifras presupuestadas o pronosticadas.
792. Una entidad expresará los **estados contables consolidados** en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden (moneda de cierre), de acuerdo con lo establecido en la sección “Expresión de los estados contables en moneda de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].
793. Una entidad convertirá, previamente a la consolidación, los **estados contables** de una controlada (subsidiaria) que sea una **entidad del exterior** de acuerdo con el párrafo 753, a la **moneda argentina** mediante la aplicación de las normas de la sección “Conversión de estados contables” [ver los párrafos 752 al 763].
794. En los **estados contables** de todas las entidades del grupo económico deberán aplicarse las mismas normas contables para:
- a) reconocer y medir los elementos sobre los que se informa en los **estados contables**;
  - b) convertir las mediciones contenidas en los **estados contables**, originalmente expresadas en alguna **moneda extranjera**;
  - c) agrupar y presentar las partidas, de acuerdo con lo establecido en el capítulo 6 “Normas generales sobre presentación de estados contables”.
795. Si las normas contables aplicadas por las controladas (subsidiarias) difieren de las utilizadas por la entidad controladora, ésta realizará los ajustes pertinentes con el fin de uniformarlas con las propias.

### Transacciones y saldos intragrupo

796. Una entidad eliminará:
- a) los saldos de activos y pasivos intragrupo;
  - b) las transacciones intragrupo que dan lugar a **ingresos, gastos**, otras variaciones patrimoniales y flujos de efectivo; y
  - c) las **ganancias y pérdidas** procedentes de transacciones intragrupo que estén reconocidas en activos, tales como bienes de cambio o bienes de uso, excepto cuando los activos que los contengan se encuentren medidos a **valores corrientes** determinados sobre la base de operaciones realizadas con terceros y de acuerdo con las pautas establecidas en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**.
797. Si las pérdidas intragrupo reflejan una desvalorización de los activos, una entidad deberá reconocer dicha desvalorización en los **estados contables consolidados** según lo establecido en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**.

798. Una entidad aplicará la sección "Contabilización del Impuesto a las Ganancias" [ver los párrafos 571 a 600] a las diferencias temporarias que surjan de la eliminación de las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo.
799. La posesión de acciones de una entidad del grupo económico por parte de otra entidad del mismo grupo es, en esencia, equivalente a la tenencia de acciones propias en cartera del grupo, considerado como una única entidad controladora. Por lo tanto, una entidad controladora expondrá el costo de tales acciones como una reducción del patrimonio neto consolidado.

#### Adquisición y disposición de subsidiarias

800. Una entidad controladora incluirá los ingresos y los gastos de una entidad controlada, en los **estados contables consolidados**, desde la fecha de su adquisición hasta la fecha en la que la entidad controladora deje de controlar a la entidad controlada.

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica):

En el párrafo 801, expresiones tales como "la entidad dará de baja en cuenta" o "la entidad reconocerá" hacen referencia a las operaciones descritas en la sección "Preparación de estados contables: operaciones fundamentales" [ver los párrafos 34 a 70]. Las referidas expresiones no establecen la obligación de llevar "registros diarios" o similares y deben ser entendidas bajo un estricto sentido contable.

801. Cuando cese de controlar a otra entidad, una entidad controladora en sus **estados contables consolidados**:
- a) dará de baja en cuentas:
    - (i) a los activos (incluyendo la llave de negocios) y pasivos de la controlada (subsidiaria) por su importe en libros en la fecha en que se perdió el control; y
    - (ii) al importe en libros de todas las participaciones no controladoras en la anterior controlada (subsidiaria) en la fecha en que se pierda el control (incluyendo todos los componentes de **resultados diferidos** atribuibles a las mismas);
  - b) reconocerá:
    - (i) el **valor razonable** de la contraprestación recibida, si la hubiera, por la transacción, suceso o circunstancias que dieran lugar a la pérdida de control;
    - (ii) cuando la transacción, suceso o circunstancia que dé lugar a la pérdida de control conlleve una distribución de acciones de la entidad controlada a los propietarios en su condición de tales, dicha distribución; y
    - (iii) la inversión conservada en la que anteriormente fue una entidad controlada por su **valor razonable** en la fecha en que se pierda el control;
  - c) reclasificará al resultado del periodo o transferirá directamente a ganancias acumuladas si lo requieren esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, los importes reconocidos en **resultados diferidos** en relación con la controlada (subsidiaria); y

- d) reconocerá toda diferencia resultante como **ganancia o pérdida** en el resultado del periodo atribuible a la entidad controladora.
802. Además de lo establecido en el párrafo anterior, cuando deje de consolidar a otra entidad, una entidad controladora:
- contabilizará todos los importes anteriormente reconocidos en **resultados diferidos** en relación con esa entidad controlada sobre la misma base que se habría requerido si la entidad controladora hubiera dispuesto los activos o pasivos relacionados;
  - reclasificará la **ganancia o pérdida** de patrimonio al resultado del periodo (como un ajuste por reclasificación), si una **ganancia o pérdida** anteriormente reconocida en **resultados diferidos** se hubiera reclasificado al resultado del periodo por la disposición de los activos o pasivos relacionados; y
  - transferirá el **saldo por revaluación** directamente a resultados no asignados si un **saldo por revaluación** anteriormente reconocido en **resultados diferidos** se hubiera transferido directamente a resultados no asignados por la disposición del activo.
803. Si deja de ser controladora y continúa manteniendo una inversión en la anterior controlada (subsidiaria), una entidad:
- En la fecha en que deje de ser controladora, considerará el importe en libros de cualquier participación conservada, medida de acuerdo con el párrafo 801, como su **costo atribuido**.
  - Desde la fecha en que deje de ser controladora, contabilizará posteriormente esa participación, según corresponda, como:
    - un **activo financiero**, de acuerdo con la sección "Inversiones Financieras" [ver los párrafos 212 a 235];
    - una asociada, en cuyo caso aplicará la sección "Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios" [ver los párrafos 824 a 871]; o
    - en una entidad controlada de forma conjunta, en cuyo caso aplicará la sección "Negocios conjuntos" [ver los párrafos 808 a 823].

### Cambios en las participaciones no controladoras

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica):

En el párrafo 804, expresiones tales como "la entidad ajustará" o "la entidad reconocerá" hacen referencia a las operaciones descritas en el apartado "Preparación de estados contables: operaciones fundamentales" [ver los párrafos 34 a 70]. Las referidas expresiones no establecen la obligación de realizar "registros diarios" que afecten a la participación no controladora y deben ser entendidas bajo un estricto sentido contable.

804. Cuando cambie la proporción del **patrimonio neto** mantenida por las participaciones no controladoras como consecuencia de una transacción entre los propietarios, una entidad controladora:

- a) ajustará, en sus **estados contables consolidados**, los importes en libros de las participaciones controladoras y no controladoras para reflejar los cambios en sus participaciones relativas en la controlada; y
- b) reconocerá directamente en el **patrimonio neto** consolidado la diferencia entre el importe por el que se ajusten las participaciones no controladoras y el **valor razonable** de la contraprestación pagada o recibida y atribuida a los propietarios de la controladora.

#### **Presentación de las participaciones no controladoras**

805. Una entidad controladora presentará:

- a) El total del **patrimonio neto**, desagregando su importe entre la porción correspondiente a:
  - (i) los propietarios de la controladora; y
  - (ii) las participaciones no controladoras.
- b) El **resultado** del ejercicio, desagregando su importe entre la porción correspondiente a:
  - (i) los propietarios de la controladora; y
  - (ii) las participaciones no controladoras.

#### **Revelación en notas**

806. Una entidad controladora revelará, en sus **estados contables consolidados**, la siguiente información:

- a) los juicios y supuestos significativos realizados (y cambios en esos juicios y supuestos) para determinar si tiene control (o no) sobre otra entidad;
- b) la composición del grupo, incluyendo, de corresponder, la participación mantenida por la entidad controladora en el capital de una controlada (subsidiaria);
- c) la naturaleza y alcance de restricciones significativas sobre su capacidad para acceder o utilizar activos, y liquidar pasivos, del grupo;
- d) la naturaleza de los riesgos asociados con su participación en entidades a la que controla en virtud de derechos distintos de los de voto;
- e) las consecuencias de cambios en su participación en la propiedad de una controlada (subsidiaria) que no dan lugar a una pérdida del control; y
- f) las consecuencias de la pérdida de control de una controlada (subsidiaria) durante el periodo actual.