



132
2 Gen.

Universidad Nacional Autónoma
de México

Facultad de Contaduría y Administración

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE EN OPCION AL GRADO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

RUMEL HERNANDEZ AVENDAÑO

DIRECTOR DEL SEMINARIO

C. P. Y LIC. DARIO GONZALEZ GARCIA MORENO

MEXICO, D. F.

1985



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

CONTENIDO

Paq.

INTRODUCCION

ANTECEDENTES

CAPITULO 1.- LOS ESTADOS FINANCIEROS

1.- Definición y Conceptos Generales	2
2.- Balance General	6
2.1.- Definición	6
2.2.- Objetivo	9
2.3.- Elementos	9
2.4.- Presentación	14
2.5.- Periodicidad	16
3.- Estado de Resultados	20
3.1.- Definición	20
3.2.- Objetivos	22
3.3.- Elementos	22
3.4.- Formas de presentación	24
3.5.- Periodicidad	28
4.- Estado de Costos de Producción y Ventas	32
4.1.- Definición	32
4.2.- Objetivos	33
4.3.- Elementos	33
4.4.- Presentación	35
4.5.- Periodicidad	39

5.- Estado de Cambios en la Posición Financiera	40
5.1.- Definición	40
5.2.- Objetivo	42
5.3.- Elementos	42
5.4.- Procedimiento para su elaboración	43
5.5.- Periodicidad	46
CAPITULO II.- ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS	
1.- Definición y Conceptos Generales	49
2.- Razones para su uso	57
3.- Conceptos sujetos a consolidación	60
4.- Procedimiento de consolidación	63
4.1.- Consideraciones previas	63
4.2.- Proceso contable	64
4.3.- Hoja de Trabajo de Consolidación	65
4.4.- Eliminación de operaciones entre compañías	67
5.- Casos de consolidación	73
5.1.- Casos de consolidación de cuentas de balance más frecuentes	73
5.2.- Casos de consolidación de cuentas de resultados más frecuentes	103
CONCLUSIONES	107
BIBLIOGRAFIA	109

LA REALIZACION DE ESTE TRABAJO PRETENDE REAFIRMAR MIS CONOCIMIENTOS EN LA MECANICA PARA ELABORAR INFORMACION FINANCIERA CONSOLIDADA, -- QUE CONTENGA DATOS Y CIFRAS DE VARIAS EMPRESAS LEGALMENTE ESTABLECIDAS EN FORMA INDEPENDIENTE.

I N T R O D U C C I O N

La realización de este trabajo de investigación contable con el Tema - "La Consolidación de Estados Financieros" pone de manifiesto dos aspectos fundamentales; primero, cumplir con un ordenamiento que marca la - Universidad Nacional Autónoma de México a través de la Facultad de Contaduría y Administración para obtener un grado académico y después en la medida que se va desarrollando el tema, reafirmar los conocimientos adquiridos en las aulas sobre los conceptos que a diario se manejan y también en base al estudio y a la investigación, solucionar problemas que se presentan en la vida activa del profesional de la Contaduría Pública.

Esencial para el profesional es realizar en forma permanente trabajos de investigación y actualización, este trabajo es el inicio de otros esfuerzos futuros que por obligación se deberán hacer.

ANTECEDENTES

La vida actual de los negocios, la dificultad que tienen para subsistir y - cumplir con su función económica y social, hacen que cada día que pasa, los hombres que invierten, que dirigen, que son responsables de una entidad económica unan sus capitales para formar los Consorcios.

Estos consorcios que se forman responden a una vida cambiante y como tal - requieren que la información producto del registro contable, contengan cifras que no distorcionen la realidad económica que viven.

Así, en un consorcio se elabora la información financiera y ésta no debe - incluir operaciones realizadas entre ellos tales como:

Ventas entre las empresas del grupo,
Inversiones en capitales sociales,
Financiamientos.

ya que de otra forma las cifras acumulativas estarían distorsionadas; lo - anterior significa que dicha información financiera sólo debe incluir operaciones realizadas con entidades ajenas al consorcio.

Con el objeto de ir identificando la problemática que plantea el Tema se - hace necesario que en forma general se anoten definiciones y conceptos --

generales de aquellos que son comunes en la información financiera como son el Balance General, el Estado de Resultados, el Estado de Costos de Producción y Ventas, y el Estado de Cambios en la Posición Financiera, para después entrar en materia, y al final se anotarán las conclusiones.

CAPITULO I

LOS ESTADOS FINANCIEROS: 1.- Definición y Conceptos Generales 2.- Balance General 3.- Estado de Resultados 4.- Estado de Costos de Producción y Ventas 5.- Estado de Cambios en la Posición Financiera

LOS ESTADOS FINANCIEROS

1.- Definición y Conceptos Generales

El resultado del proceso contable da origen a documentos que presentan cifras acumuladas de una entidad económica, denominados estados financieros.

Los estados financieros están constituidos generalmente por el Balance General y el Estado de Resultados; sin embargo dentro de estos, deben considerarse el Estado de Costos de Producción y el Estado de Cambios en la Situación Financiera.

Estos documentos se elaboran respetando los principios de contabilidad generalmente aceptados. Además la información que contengan debe ser uniforme, congruente y oportuna.

Los estados financieros se elaboran con la periodicidad que sea necesaria- mensual, bimestral, trimestral, semestral, anual, para lo cual se requiere definir el ó los periodos de presentación de la información a las personas interesadas en los resultados de las operaciones de la entidad económica.

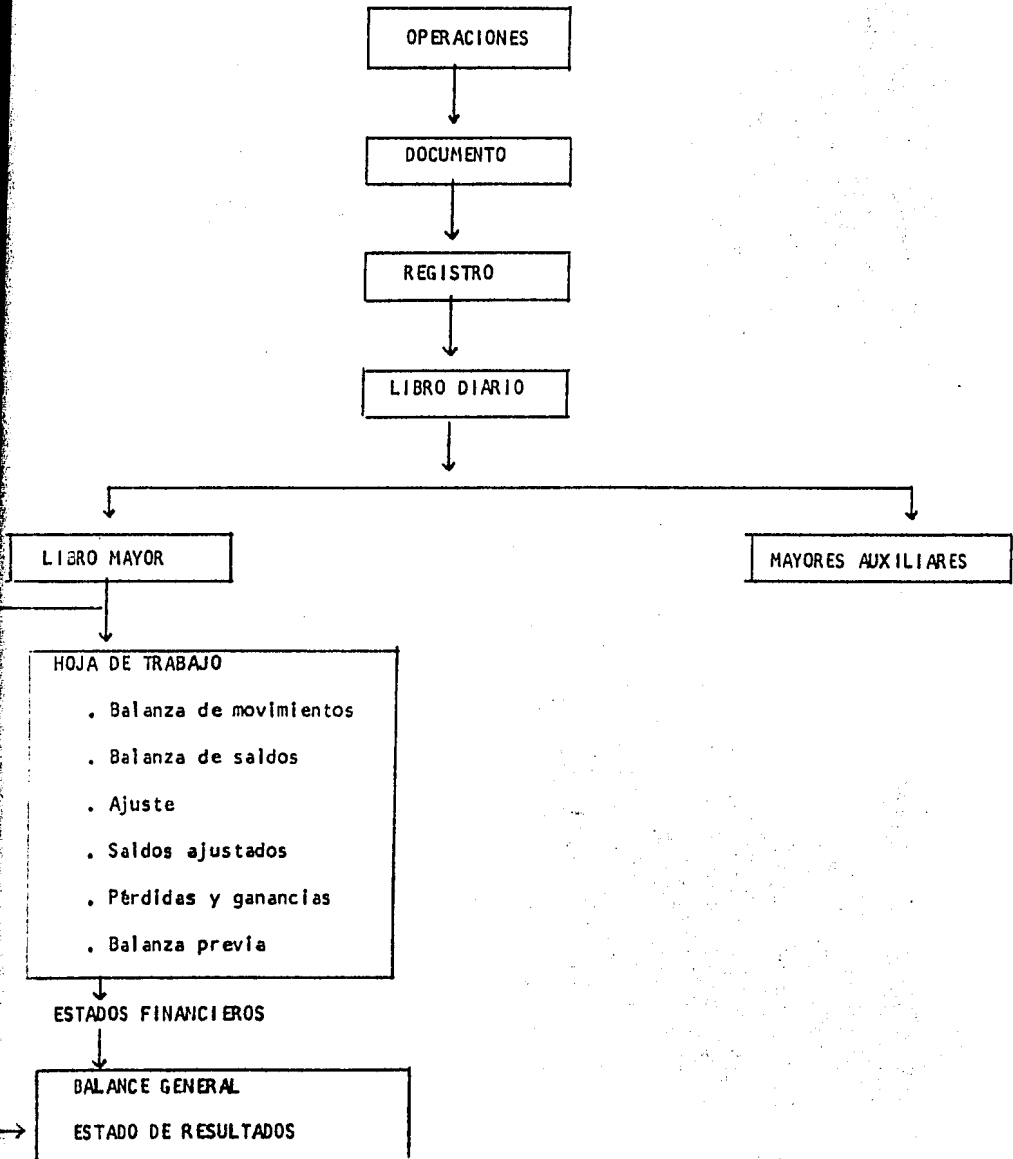
Los estados financieros son importantes y de interés para propietarios, socios ó accionistas, acreedores, instituciones de crédito y gobierno.

Cada uno de los interesados los utiliza para verificar la solvencia económica y la aplicación correcta de sus recursos, para garantizar las operaciones que se realizan. Al gobierno le interesa para verificar y confirmar que los impuestos han sido determinados correctamente y enterados oportunamente.

Para obtener el resultado final del proceso contable que son los estados financieros, se necesita llevar a cabo una serie de actividades previas, cada una de ellas relacionadas entre sí.

El resultado final origina la elaboración de documentos, base para la interpretación y análisis de las operaciones de una entidad económica.

DIAGRAMA DE FLUJO DE LAS OPERACIONES EN LA CONTABILIDAD



En este diagrama se observan todos los trabajos previos a realizar para obtener los estados financieros principales, el Balance General y el Estado de Resultados.

El estado de costos de producción y ventas y el estado de cambios en la situación financiera son documentos que se elaboran el primero previo a la elaboración del estado de resultados y el segundo una vez concluidos el balance general y el estado de resultados.

2.- BALANCE GENERAL

2.1- Definición:

Para comprender que es el Balance General, de qué trata y para qué sirve, se requiere conocer las diferentes definiciones que especialistas en la materia dan sobre este estado financiero. A continuación se transcriben algunas de ellas:

"El Balance General, es el estado que muestra lo que el negocio vale en función de los bienes que posee, las obligaciones que debe y la inversión de su dueño ó dueños en la empresa. Intenta presentar la situación financiera de un negocio en una fecha particular." 1)

"El Balance General tiene como objeto describir la situación financiera de la empresa (es decir, de sus recursos evaluados en unidades monetarias) en un momento determinado. Consiste en la lista de sus activos, sus pasivos y el capital contable." 2)

"El Balance General es una fotografía de la situación financiera de una empresa en un instante del tiempo. Tiene dos secciones que se contrabalancean, el activo y el patrimonio. El activo representa recursos económicos que se espera sean benéficos para las actividades futuras; el patrimonio la fuente del activo." 3)

1) - Niven, William y Anka Ohman.- Procedimientos Básicos de Contabilidad.- México: Uteha, 1966.- Pag. 41

2)- Myron J., Gordon y Gordon Shillinglaw.- Contabilidad: Un enfoque Administrativo.- México: Editorial Diana, 1979.- Pag. 59

3).- Horngren T. Charles.- Contabilidad y Control Administrativo.- México Editorial Diana 1979.- Pag. 48

"El Balance General presenta la situación financiera de una empresa en determinada fecha. Su objetivo es presentar una imagen de la entidad como si todo en ella se hubiera detenido momentáneamente." 4)

"El Balance General tiene por objeto reflejar la posición financiera de una empresa. Deberá reflejar el activo, pasivo y capital líquido, pero sólo podrá considerarse de eficacia bastante, aquel que además de exponer el importe total de cada uno de dichos grupos, especifique y relacione también las partidas de que se compongan, para así poder formar un juicio de cada una." 5)

"Es un estado de posición financiera que muestra activo total = pasivo total + patrimonio." 6)

"Es un documento contable que presenta la situación financiera de un negocio en una fecha determinada. Muestra clara y detalladamente el valor de cada una de las propiedades y obligaciones, así como el importe del capital." 7)

"Es el informe contable fundamental, en el sentido de que toda transacción se registra con vistas a su efecto sobre el mismo. El Balance General muestra el estado que guarda la negociación a una fecha determinada, con las limitaciones inherentes a las cifras que se usan." 8)

- 4).- Mc Cullers D., Levis y Reimond P. Van Daniker.- Introducción a la Contabilidad Financiera.- México: Editorial Limusa 1980.- Pag. 48
- 5).- Kester, B Roy.- Contabilidad Teoría y Práctica.- México Editorial Labor, - S.A. 1975.-Tomo 1.- Pag. 64
- 6).- Davidson, Sidney, James S. Schindler y Román L. Weil.- Contabilidad.- México: Editorial Interamericana, 1977.- Pag. 31
- 7).- Lara Flores Elías.- Primer Curso de Contabilidad.- México Editorial Trillas 1982.- Pag. 42
- 8).- Anthony N. Robert.- La Contabilidad en la Administración de Empresas.- México Uteha 1980.- Pag. 69

"El Balance General muestra las fuentes de las cuales se han obtenido los fondos que se usan en las operaciones del negocio (pasivos y participaciones de los propietarios), así como las clases de bienes en que están invertidos dichos fondos- (los activos)." ⁹⁾

"Es el estado que sirve para mostrar la verdadera situación económica de un comerciante ó sociedad mercantil en una determinada fecha." ¹⁰⁾

"El Balance General es un estado de contabilidad que debe preparar toda empresa a la finalización de cada ejercicio, para conocer su situación patrimonial y sus resultados económicos." ¹¹⁾

El Instituto Americano de Contadores define al Balance General como: "Una lista de saldos de las cuentas de activo, pasivo y capital contable."

De lo anterior se desprende que cada autor con sus propias palabras define que es el Balance General; sin embargo, lo sustantivo no se pierde puesto que las definiciones establecen: Primero, que el Balance General es un estado financiero - que muestra la situación económica y financiera de una empresa y por último, que esa situación financiera es a una fecha determinada.

En términos contables el significado del Balance va adquiriendo mayor importancia cuando se avanza en el conocimiento de la técnica contable.

9).- Fischer Paul, William Taylor y J. Arthur Leer.- Advanced Accounting.- Estados Unidos: South-Western. 1978.- Pag.19

10).- Sastrías Freudenberg Marcos.- Contabilidad Primer Curso.- México: Editorial.- Esfinge, S.A. 1978.- Pag.27

11).- Cholvis, Francisco.- Tratado de Organización, Costos y Balances.- Tomo IV.- Argentina Editorial Partenón, 1968.- Pag. 120

Al Balance General se le conoce también con el nombre de "Estado de Posición - Financiera" ó "Estado de Situación Financiera"

2.2.- Objetivo

La elaboración de este documento financiero implica un objetivo que es:

Proporcionar información relativa a los bienes que posee una entidad económica, sus obligaciones con terceros, la inversión inicial del dueño ó dueños y los resultados obtenidos a la fecha de elaboración.

Las cifras que se presentan en este documento financiero permiten que todos y - cada uno de los que se interesan por el negocio puedan valorar la situación económica que guarda una empresa a una fecha determinada.

El Balance General, se hace necesario para identificar las posibilidades actuales y futuras de la empresa; por eso es un documento que utilizan los accionistas, los responsables de la empresa, las instituciones de crédito, el Gobierno y los acreedores. Con él se definen posiciones y se toman decisiones.

2.3.- Elementos

Los elementos que constituyen el Balance General son:

- Activo
- Pasivo
- Capital

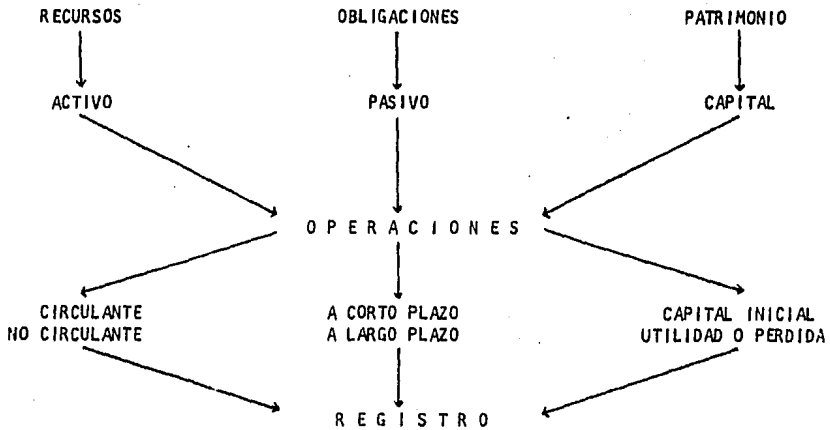
Cada uno de estos elementos concentran a su vez diversos conceptos que permiten - identificar los bienes y las obligaciones que tiene la empresa, así como los recursos iniciales que aportaron el inversionista ó inversionistas para constituir-la.

Los bienes estan constituidos por: efectivo, derechos, mercancías, inmuebles, -- equipos, inversiones, pagos anticipados, etc.

Las obligaciones generalmente se refieren a deudas a corto ó largo plazo.

El Capital esta constituido por las aportaciones iniciales que hizo el dueño y - las ganancias obtenidas por el producto de las operaciones de uno ó más periodos.

ELEMENTOS DEL BALANCE



PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

LA ENTIDAD
LA REALIZACION

VALOR HISTORICO ORIGINAL
NEGOCIO EN MARCHA
DUALIDAD ECONOMICA

REVELACION SUFICIENTE

IMPORTANCIA RELATIVA
CONSISTENCIA

IDENTIFICAN Y DELIMITAN AL ENTE ECONOMICO Y SUS ASPECTOS FINANCIEROS;

ESTABLECEN LA BASE PARA CUANTIFICAR LAS OPERACIONES DEL ENTE ECONOMICO Y SU PRESENTACION

SE REFIERE A LA INFORMACION

REQUISITOS GENERALES DEL NEGOCIO.

BALANCE GENERAL

Clasificación del Activo:

El activo se clasifica en razón de su disponibilidad, su función, su destino dentro de la empresa. Esto debido a que no todos los bienes y derechos que forman el activo de una entidad son de la misma naturaleza ni tienen los mismos fines.

En virtud de esta circunstancia el activo se clasifica en:

- Activo Circulante
- Activo Fijo
- Activo Diferido

El activo circulante se integra y representa los recursos que están destinados a generar utilidades. Están en movimiento o rotación constante en cada ciclo contable. Efectivo, mercancías, valores, etc.

El activo fijo lo constituyen los bienes que sirven a la empresa para ser utilizados en la realización de sus objetivos, inmuebles, equipos, maquinaria, etc.

El activo diferido son los gastos por anticipado que hace la empresa que se aplican en más de un período contable.

Clasificación del Pasivo:

Dado que el pasivo se constituye por las obligaciones que tiene la empresa, su clasificación se determina en razón de la exigibilidad de esas obligaciones.

Así, el pasivo se clasifica en:

- Pasivo Circulante
- Pasivo Fijo
- Pasivo Diferido

El pasivo circulante es aquel que se integra por las obligaciones a corto plazo (menor de un año ó menor al ciclo financiero de la entidad).

El pasivo fijo, es el que se refiere a obligaciones mayores de un año.

El pasivo diferido, son los cobros anticipados por lo que se tiene obligación de cumplir con un compromiso.

Clasificación del Capital:

El capital, se clasifica en los conceptos siguientes:

- Capital Social

- Superávit ó Déficit del ejercicio ó de ejercicios anteriores.

El capital social es la aportación inicial que hace el dueño ó dueños a la empresa para iniciar operaciones.

Superávit ó déficit son los resultados de las operaciones del negocio.

2.4.- Presentación del balance

Independientemente de los criterios de algunos autores, generalmente el balance general se puede presentar en dos formas diferentes:

- En forma de cuenta
- En forma de reporte

En el primer caso el activo y todos sus conceptos se presentan del lado izquierdo, el pasivo y el capital se presentan del lado derecho. Fig. 1 y Fig. 2

El balance general en forma de reporte, presenta los conceptos en forma de lista; los activos en primer lugar (parte superior) y a continuación el pasivo y por último el capital (parte inferior) Fig. 3

La presentación adecuada del Balance General, dará oportunidad de apreciar con claridad los conceptos y cifras que en él se contienen. Para lograr esto se debe observar la siguiente secuencia en la elaboración:

Primero, se iniciará con el encabezado, se continuará con el cuerpo y se concluirá con el pie.

En el encabezado se anotarán:

- El nombre del negocio
- Nombre del estado financiero
- Fecha

En el cuerpo se indicarán:

- Los activos
- Los pasivos y el
- Capital contable

En el pie se anotarán los siguientes conceptos:

- Notas a los estados financieros
- Rubros y cifras de cuentas de orden
- Nombres y firmas de quienes elaboraron
- el estado financiero

2.5.- Periodicidad

El balance general se elabora con la periodicidad que requiere la persona ó -
personas interesadas en el negocio. Comunmente se elabora en forma mensual -
y anual.

LHURESA _____

BALANCE GENERAL N. _____

ACTIVO		PASIVO	
ACTIVO CIRCULANTE		PASIVO CIRCULANTE	
Caja	\$ _____	Proveedores	\$ _____
Bancos	_____	Acreedores	_____
Clientes	_____	Documentos por pagar	_____
Mercancías	_____		
Documentos por cobrar	_____	Total del Pasivo Circulante	\$ _____
Deudores diversos	_____		
Total del Activo Circulante	\$ _____	PASIVO FIJO	
ACTIVO FIJO		Documentos por pagar a largo - plazo	\$ _____
Terranos	\$ _____	Hipoteca por pagar	_____
Edificios	\$ _____	Total Pasivo Fijo	_____
Depreciación acumulada	_____	PASIVO DIFERIDO	
Mobiliario y equipo	_____	Rentas cobradas por anticipo	\$ _____
Depreciación acumulada	_____	Intereses cobrados por antici- pado	_____
Gastos de instalación	_____	Total Pasivo Diferido	_____
Amortización acumulada	_____	TOTAL PASIVO	\$ _____
Total del Activo Fijo	_____	CAPITAL	
ACTIVO DIFERIDO		Capital Social	\$ _____
Primas de seguros	\$ _____	Resultados del Ejercicio	_____
Rentas pagadas por anticipo	_____	TOTAL DEL CAPITAL	\$ _____
Gastos preoperatorios	_____	TOTAL PASIVO Y CAPITAL	\$ _____
Total del Activo Diferido	_____		
TOTAL DEL ACTIVO	\$ _____		

Fig.- 3 Balance General en Forma de Cuenta

EMPRESA _____
 BALANCE GENERAL AL _____

ACTIVO

ACTIVO CIRCULANTE

Caja	\$ _____
Bancos	_____
Cuentas	_____
Merchancías	_____
Documentos por cobrar	_____
Deudores diversos	_____

Total del Activo Circulante \$ _____

ACTIVO FIJO

Terrénos	\$ _____	\$ _____
Edificios	_____	_____
Depreciación acumulada	_____	_____
Mobiliario y equipo	_____	_____
Depreciación acumulada	_____	_____
Gastos de instalación	_____	_____
Amortización acumulada	_____	_____

Total del Activo Fijo _____

ACTIVO DIFERIDO

Primas de seguros	\$ _____
Rentas pagadas por anticipado	_____
Gastos preparatorios	_____

Total del Activo Diferido _____

TOTAL DEL ACTIVO \$ _____

PASIVO Y CAPITAL

PASIVO CIRCULANTE

Proveedores	\$ _____
Acreedores	_____
Documentos por pagar	_____

Total Pasivo Circulante \$ _____

PASIVO FIJO

Documentos por pagar a largo plazo	\$ _____
Hipotecas por pagar	_____

Total Pasivo Fijo _____

PASIVO DIFERIDO

Rentas cobradas por anticipado	\$ _____
Intereses cobrados por anticipado	_____

Total Pasivo Diferido _____

TOTAL DEL PASIVO _____

CAPITAL SOCIAL

Resultados del Ejercicio	\$ _____
--------------------------	----------

TOTAL DEL CAPITAL _____

TOTAL DEL PASIVO Y CAPITAL \$ _____

Fig. 3.- Balance General en forma de reporte

3.- Estado de Resultados

3.1.- Definición:

De los estados financieros, los más importantes son el Balance General y el Estado de Resultados. Estos documentos contienen la información fundamental de una empresa, misma que es indispensable para que los hombres de negocios comprendan mejor la situación financiera.

Para dar una idea de la función tan importante que tiene el estado de resultados en la empresa, a continuación se anotan algunas definiciones de autores especialistas en materia contable.

"Es un estado financiero que muestra el resultado económico de una empresa en un ejercicio contable. Se formula con las cuentas de resultados, es decir de gastos e ingresos, incluyéndose, cuando se trata del sistema analítico, el inventario inicial y final de mercancías." 12)

"El estado de resultados muestra el importe de las ventas de mercancías ó servicios que el negocio ha realizado durante un periodo específico y el importe de los gastos en que se incurrió al hacer estas ventas." 13)

"Es el estado financiero cuya finalidad es proporcionar información con respecto a la costeabilidad ó incosteabilidad de la entidad durante un

12).- Myron J., Gordon y Gordon Shillinglaw.- Contabilidad: Un enfoque Administrativo.- México: Editorial Diana 1984.- Pag. 70

13).- Horgren T. Charles.- Contabilidad y Control Administrativo.- México: Editorial Diana 1979. Pag. 61

período." 14)

"El estado de resultados refleja los orígenes de cualquier variación que se acuse en el capital líquido como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo, y aparte los que puedan proceder de ampliaciones o reducciones del capital invertido." 15)

"El estado de resultados es el resumen de ingresos y gastos de período que termina con la utilidad neta del período. Las utilidades por acción suelen mostrarse en el estado de pérdidas y ganancias; también pueden mostrarse la conciliación de los saldos inicial y final de utilidades retenidas." 16)

"Es el documento contable que muestra detallada y ordenadamente la forma en que se ha obtenido la utilidad ó pérdida del ejercicio." 17)

"Es el informe contable que compendia todos los renglones de ingresos y gastos y la diferencia entre ambos (utilidad ó pérdida neta) durante un período contable." 18)

"Es el estado financiero que sirve para determinar los resultados netos (utilidades ó pérdidas) de un comerciante, en determinado período del tiempo." 19)

14).- Niven William y Anka Ohman.- Procedimientos Básicos de Contabilidad.- México: Uteha 1966.- Pag. 63

15).- Mc Cullers D., Levis - Introducción a la Contabilidad Financiera - México Editorial Limusa 1980.- Pag. 82

16).- Kester B Roy.- Contabilidad, Teoría y Práctica.- México: Editorial Labor, S.A. 1975 - Tomo I.- Pag. 79

17).- Davidson, Sidney, James S. Schindler y Román L Weil - Contabilidad.- México: Editorial Interamericana 1977 - Pag. 121

18).- Lara Flores Elías.- Primer Curso de Contabilidad.- México.- Editorial - Trillas 1982.- Pag. 53

19).- Sastrias Freunberg Marcos.- Contabilidad Primer Curso.- México: Editorial Esfinge, S.A 1978 Pag. 43

3.2.- Objetivos

De las anteriores definiciones se desprende que el estado de resultados tiene por objetivos:

- a).- Conocer los montos de las operaciones realizadas
- b).- Conocer la utilidad o pérdida que obtuvo la empresa en un periodo determinado.

El estado de resultados es el resumen de las operaciones de una empresa en un periodo. Es también el resumen de las cuentas o registros transitorios de patrimonio, que se llevan con el objeto de ir anotando día a día las variaciones que se van produciendo en el patrimonio o capital de la empresa.

Por medio de este documento se identifica el origen de muchos de los cambios que sufren los activos y los pasivos de la empresa.

3.3- Elementos

En este estado financiero se identifican dos elementos básicamente:

- El ingreso
- El gasto

El ingreso se refiere al valor monetario del servicio que presta la empresa; es la diferencia entre la cantidad que los propietarios invierten en el negocio y la que obtuvieron del mismo.

Los Ingresos son los aumentos del capital originados por el resultado de las operaciones realizadas, en términos más sencillos son las ventas obtenidas en las operaciones normales de la empresa.

Los gastos son los costos en que se incurren para obtener los ingresos y por consecuencia las utilidades; son las disminuciones de capital como resultado de las operaciones normales del negocio.

También el gasto es un costo obtenido en los movimientos de mercancías o servicios.

Estos dos elementos con sus movimientos afectan al capital, pueden aumentarlo o disminuirlo dependiendo de si el ingreso fue mayor que el gasto ó viceversa.

En la técnica contable para acumular el ingreso y el gasto se llevan cuentas de resultados identificadas precisamente con estos dos conceptos.

Para la elaboración del estado de resultados se deben considerar conceptos al detalle denominados "cuentas" que agrupan operaciones, las más comunes son:

Costo de ventas

Compras

Gastos de compra

Devoluciones y rebajas sobre ventas

Gastos de venta

Gastos de administración

Gastos financieros

Otros gastos

Gastos generales

En estas cuentas, los gastos o aumentos se registran en el lado izquierdo - (debe); y las disminuciones se registran en el lado derecho (haber).

Los conceptos de ingresos y productos son:

Ventas

Productos financieros

Devoluciones y rebajas sobre compras

Otros productos

En estas cuentas los aumentos o ingresos obtenidos se registran en el lado derecho (haber); y las disminuciones se registran en el lado izquierdo (debe).

3.4.- Formas de presentación:

El estado de resultado se puede presentar de diferentes formas según el tipo de empresa y el sistema que se maneje.

Así, si el sistema contable que se lleva en una empresa es el "Sistema Analítico" las cuentas de resultados más comunes son las siguientes:

a).- Cuentas de resultados de naturaleza acreedora (Ingresos)

Ventas

Otros Ingresos

Productos financieros

Descuentos y bonificaciones sobre compras

Devoluciones sobre compras

Utilidad en venta de activos

b).- Cuentas de resultados de naturaleza deudora (gastos)

Compras

Gastos de compras

Descuentos y bonificaciones sobre ventas

Devoluciones sobre ventas

Gastos de venta

Gastos de administración

Gastos financieros

Pérdidas por cuentas incobrables

Pérdidas en venta de activos

c).- Cuentas temporales:

IVA acreditado - IVA pagado

IVA trasladado - IVA cobrado

Pérdidas y ganancias

Por otra parte si la contabilidad se maneja bajo el sistema contable denominado "sistema perpetuo" las cuentas de resultados que se manejan regularmente son:

a).- Cuentas de resultados de naturaleza acreedora (ingresos)

Ventas

Otros ingresos

Productos financieros

Utilidad o venta de activos

b).- Cuentas de resultados de naturaleza deudora (gastos)

Costo de ventas

Gastos de venta

Gastos de administración

Gastos financieros

Pérdida por cuentas incobrables

Pérdida en venta de activos

c).- Cuentas temporales:

IVA acreditado - IVA pagado

IVA instalado - IVA cobrado

Pérdidas y ganancias

En ambos casos las cuentas de naturaleza acreedora, registran sus aumentos del lado derecho (haber) y sus disminuciones del lado izquierdo (debe); -- por el contrario las cuentas de naturaleza deudora, sus aumentos se regis-

tran del lado izquierdo (debe) y sus disminuciones del lado derecho (haber)

Para ser objetivos en las diferentes formas de presentación del estado de - resultados en las figuras 4,5 y 6 se muestran las siguientes:

a).- Estado de resultados de una empresa de servicio

La característica fundamentalmente de este estado de resultados, es - que solo se manejan conceptos de ingresos y gastos.

b).- Estado de resultados de una empresa bajo el sistema analítico

c).- Estado de resultados de una empresa bajo el sistema perpetuo

Las características de estos dos sistemas contables son las siguientes:

Sistema analítico:

- Es el conveniente para empresas chicas y medianas

- Maneja una cuenta para cada una de sus operaciones de compra-venta:

Compras

Ventas

Dev. s/c

Dev. s/v

Desc. y bonif. s/c

Desc. y bonif. s/v

- Maneja el inventario inicial y final

- Para conocer el inventario a determinada fecha hay que hacer un conteo - y costearlo

Sistema perpetuo:

- Es el conveniente para empresas grandes.
- En su forma pura maneja 3 cuentas: Almacén, costo de ventas y ventas
- Maneja la tarjeta de almacén
- Se pueden elaborar estados financieros en cualquier momento
- El inventario se conoce en forma directa de la tarjeta de almacén

3.5.- Periodicidad

El estado de resultados se elabora generalmente cada mes ó al final de - - un ejercicio contable, no obstante se puede elaborar cuando lo requieran el interesado o interesados del negocio.

EMPRESA _____

ESTADO DE RESULTADOS DEL _____ AL _____

INGRESOS:

Ingresos por servicios	\$ _____	
Otros Ingresos	_____	
Total Ingresos		\$ _____

GASTOS:

Renta	\$ _____	
Energía eléctrica	_____	
Depreciación acumulada	_____	
Sueldos	_____	
Suministros	_____	
Seguros	_____	
Mantenimiento	_____	
Transportación	_____	
Servicios bancarios	_____	
Flates	_____	
Servicio telefónico	_____	
Impuestos sobre nómina	_____	
Publicidad y propaganda	_____	
Impuestos sobre la propiedad	_____	
Otros gastos	_____	
Total gastos		_____
Utilidad o Pérdida Neta		\$ _____

Fig. 4.- Ejemplo de Estado de Resultados para una Empresa de Servicios

UNIDAD _____
ESTADO DE RESULTADOS DEL _____

Ventas		\$ _____
Devoluciones sobre ventas	\$ _____	
Descuentos y bonificaciones sobre ventas	_____	
Ventas netas		\$ _____
COSTO DE VENTAS:		
Inventario inicial		\$ _____
Compras	\$ _____	
Gastos de compra	\$ _____	
Devoluciones sobre compra	_____	
Descuentos y bonificaciones sobre compra	_____	
Costo de la mercancía disponible para su venta		_____
Inventario final		_____
Utilidad en ventas		\$ _____
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN:		
Alquiler oficinas	\$ _____	
Energía eléctrica	_____	
Depreciación equipo de oficina	_____	
Salarios personal administrativo	_____	
Sueldos oficina	_____	
Seguros	_____	
Servicio telefónico	_____	
Total gastos de administración		\$ _____
GASTOS DE VENTA:		
Alquiler almacén	\$ _____	
Energía eléctrica	_____	
Depreciación equipo de reparto	_____	
Fletes	_____	
Puntualizaciones	_____	
Almacenaje	_____	
Promoción	_____	
Teléfono almacén	_____	
Salarios personal de ventas	_____	
Seguros	_____	
Total gastos de venta		_____
Utilidad en operación		\$ _____
GASTOS FINANCIEROS:		
Comisiones bancarias		\$ _____
Intereses		_____
Otros gastos		_____
Total gastos financieros		_____
Utilidad antes de impuestos		\$ _____

Fig. 5 - Ejemplo de Estado de Resultados en un sistema contable analítico

EMPRESA _____

ESTADO DE RESULTADOS DEL _____ AL _____

de las fechas		\$ _____	
Costo de ventas		_____	
Utilidad en ventas			\$ _____
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN:			
Renta oficinas	\$ _____		
Energía eléctrica	_____		
Depreciación equipo de oficina	_____		
Salarios personal administrativo	_____		
Suministros oficina	_____		
Servicios	_____		
Servicio telefónico	_____		
Total Gastos de Administración		\$ _____	
GASTOS DE VENTA:			
Renta almacén	\$ _____		
Energía eléctrica	_____		
Depreciación equipo de reparo	_____		
Fletes	_____		
Mantenimiento	_____		
Almacénaje	_____		
Producción	_____		
Transporte almacén	_____		
Salario personal de ventas	_____		
Servicios	_____		
Total Gastos de ventas		_____	
Utilidad de operación			\$ _____
GASTOS FINANCIEROS:			
Comisiones bancarias		\$ _____	
Intereses		_____	
Otros gastos		_____	
Total Gastos Financieros			_____
Utilidad antes de impuestos			\$ _____

Fig. 6.- Ejemplo del Estado de Resultados de un sistema contable perpetuo

4.- Estado de Costos de Producción y Ventas

4.1.- Definición:

Este es otro documento que forma parte de la información financiera de una empresa, los datos que contiene permiten saber cuánto costo el ingreso motivo del negocio.

De hecho, se deberá hablar de dos documentos, uno denominado "Estado de costo de Producción" y otro "Estado de Costo de Ventas" sin embargo, para fines prácticos se hablará en este caso de uno solo.

El estado de costo de producción y ventas es el documento financiero que concentra todos los gastos que hace la empresa para lograr la producción de un artículo ó de los gastos que se hacen para lograr su venta (cuando se trata de una empresa comercial)

Este informe financiero permite apreciar en forma general los costos de la actividad industrial y comercial.

Está vinculado estrechamente con el estado de resultados, inclusive se puede decir que forma parte de él; aunque se hace necesaria su elaboración en forma individual para identificar los conceptos que lo forman.

Es el estado financiero por medio del cual el empresario se entera de cuánto costaron los esfuerzos y recursos aplicados para obtener un bien.

El estado de costo de producción y ventas presenta el costo de producción y este a su vez sirve para valorizar los productos vendidos y las existencias que quedan en el almacén ó en proceso de transformación. Los productos vendidos aparecen en el estado de resultados y las existencias y los artículos en proceso de transformación aparecen en el balance general dentro del rubro de inventarios.

4.2.- Objetivos

La elaboración de este documento tiene como objetivo fundamental presentar cifras que indiquen cuánto cuesta a la empresa la fabricación ó venta de un artículo en un ejercicio determinado.

4.3.- Elementos

En el estado de costos de producción y ventas se identifican claramente tres elementos:

- a).- Materia prima
- b).- Mano de obra
- c).- Gastos indirectos o gastos de fabricación

La materia prima, representa el punto de partida de la actividad manufacturera; - constituye los bienes sujetos a transformación; son los bienes no usados con los que se elabora otro producto.

La mano de obra, representa el recurso humano que interviene directamente en el proceso de transformación; sin la intervención de este recurso sería imposible la existencia de la actividad manufacturera, industrial ó comercial.

Los gastos indirectos ó gastos de fabricación:

Son aquellas erogaciones que se hacen para lograr la transformación de los bienes. Se aplican directamente al costo de los artículos producidos, tales como: espacio, equipo, herramientas, fuerza motriz, etc.

Factores del costo:

En el estado de costo de producción y ventas se identifican dos factores: Los cargos directos y los cargos indirectos.

Los cargos directos, son aquellos en que se pueden identificar plenamente por cada unidad producida la materia prima y la mano de obra ya sea en su aspecto físico o de valor.

Los cargos indirectos, son aquellos que no se pueden localizar en forma precisa en la unidad producida; se absorben a base de prorrateo. Estos a su vez se cla-

sifican en: materiales indirectos, mano de obra indirecta y gastos de fabricación indirecta.

4.4.- Presentación

Igual que otros estados financieros este se puede presentar en forma de cuenta, en forma de reporte y en forma mixta, para efectos de este trabajo se presenta a continuación un formato que es de uso común, Fig. 7

EMPRESA _____

ESTADO DE COSTOS DE PRODUCCION Y VENTAS DEL _____ AL _____

Inv. inic. de materia prima	\$ _____
Compras	_____
Más.- Gastos de compra	_____
Compras totales	_____
Materia prima disponible	_____
Menos.- Inv. Fin. de materia prima	_____
Materia prima consumida	_____
Mano de obra	_____
Gastos indirec. de producción	_____
Costo de producción	_____
Más.- Inv. inic. de produc. en proceso	_____
Menos.- Inv. Fin. de produc. en proceso	_____
Costo de produc. en proceso	_____
Más.- Inv. inic. de produc. terminada	_____
Menos.- Inv. fin. de produc. terminada	_____
Costo de Producción y Ventas	\$ _____

Fig. 7.-

Con el propósito de identificar el significado de cada concepto que lo forma, - se enuncia cada uno.

Inventario inicial de materia prima, es la cantidad de materia prima que existe al inicio de un periodo.

Compras, en este renglón se presentan las adquisiciones de materia prima en el periodo.

Gastos de compra, son los gastos incurridos en las adquisiciones de materia - prima.

Materia prima disponible, es el resultado de la suma del inventario de materia- prima inicial, compras y gastos de compra.

Inventario final de materia prima, son las existencias de materia prima dispo- nibles al final de un periodo.

Materia prima consumida, es la diferencia entre materia prima disponible y el- inventario final de materia prima; es lo que se utilizó para la producción de- artículos en un periodo.

Mano de obra, se refiere a lo que se gasta por el pago al personal que intervie

ne en el proceso de transformación.

Gastos indirectos de producción, es el importe de gastos realizados en el proceso de producción.

Costo de producción, es lo que se gastó en el período para producir un bien, es el conjunto de esfuerzos y recursos que se invierten para obtener un bien.

Inventario inicial de producción en proceso, son las existencias iniciales del período de artículos que aún no han sido terminados totalmente. Este inventario tiene cargados tanto costo de materia prima, de mano de obra y de gastos indirectos.

Inventario final de producción en proceso, son las existencias finales de un período de artículos no terminados al 100%

Costo de producción en proceso, representa el costo de producción que aún no se termina.

Inventario inicial de producción terminada, representa las existencias de artículos terminados al inicio de un período

Inventario final de producción terminada, es la cifra que representa las existencias de producto terminado que no lograron venderse en el período.

Costo de producción y ventas, es el resultado de todo proceso, representa la cifra definitiva que indica cuánto costo la fabricación y la venta de lo que produce la empresa.

4.5.- Periodicidad

Este estado financiero se elabora para un periodo predeterminado, puede ser mensual ó anual y en general cada vez que se elabore el estado de resultados.

5.- Estado de cambios en la posición financiera

5.1.- Definición:

El interesado o los interesados del negocio conocen mediante el análisis del balance general y del estado de resultados la situación financiera de la empresa y los resultados obtenidos en un periodo determinado, sin embargo, es importante que estas personas conozcan con más detalle esa situación financiera del negocio; para esto se hace necesario e indispensable la elaboración de otro estado financiero para determinar de dónde provinieron los fondos y en qué se aplicaron, a este documento se le denomina Estado de Cambios en la Posición Financiera.

A este estado financiero se le conoce también con los siguientes nombres:

- Estado de origen y aplicación de recursos
- Estado de origen y aplicación de capital de trabajo
- Estado de cambios en la situación financiera

A continuación se presentan algunas definiciones del estado de cambios en la situación financiera:

"Es el estado financiero que nos muestra las variaciones que ha sufrido el capital de trabajo de una empresa así como las causas que han originado tales variaciones en un periodo ó ejercicio pasado, presente o futuro." 20)

20) .- Niven William y Anka Ohman.- Procedimientos Básicos de Contabilidad.- - México: Uteha, 1966 - Pag. 121

"Es un estado financiero que nos muestra los orígenes de los recursos y la aplicación de los mismos, de una empresa en un periodo determinado." 21)

"El objetivo del estado de cambios en la posición financiera es indicar el progreso del negocio en la administración de sus finanzas, debiendo indicar, por lo tanto, las fuentes de los nuevos fondos empleados en el negocio y el destino que a dichos fondos se haya dado." 22)

"El estado de fondos resume todas las inversiones y actividades financieras de una compañía ." 23)

"Es un estado que explica los cambios en el capital de trabajo ocurridos durante un periodo mostrando fuentes y usos de capital de trabajo y los cambios en las cuentas mismas de capital de trabajo." 24)

"El estado de cambios en la posición financiera es el resumen de las repercusiones de las operaciones realizadas durante un periodo determinado que explica el cambio operado en la posición de los recursos durante el mismo periodo." 25)

"El estado de cambios en la situación financiera proporciona, en forma condensada, la información acerca de cómo han sido financiadas las actividades de la entidad y la manera en que se han aplicado los recursos financieros durante el periodo de que se da cuenta." 26)

- 21).- Lara Flores Elías - Primer Curso de Contabilidad.- México:Editorial Trillas, 1982.- Pag. 135
- 22).- Kester, B. Roy.- Contabilidad, Teoría y Práctica.- México:Editorial Labor, S.A. 1975 Tomo I.- Pag 322
- 23) - Sastrías Freudenberg, Marcos - Contabilidad Primer Curso - México:Editorial Esfinge, S A 1978 Pag 125
- 24) - Davidson, Sidney, James S Schindler y Román-L Weil.- Contabilidad- México: Editorial Interamericana 1977- Pag 180
- 25) - Fischer, Paul, William James Taylor y Arthur Leer - Advanced Accounting- Estados Unidos: South-Western, 1978 Pag 155
- 26) - Mc Cuellers D. Lewis y Reimond P. Van. Introducción a la Contabilidad Financiera - México: Editorial Limusa, 1980 Pag. 117

"Es el documento que explica el cambio operado en la posición de los recursos - durante un periodo." 27)

"Es el estado financiero que explica como ha cambiado el capital de trabajo neto." 28)

"Es el estado financiero que muestra las fuentes de las cuales los fondos fueron obtenidos y los usos ó aplicaciones de esos fondos durante un periodo contable." 29)

5.2.- Objetivo

Después de analizar las definiciones anteriores, en las que cada autor define el estado de cambios en la posición financiera, se puede concluir que este estado financiero tiene dos objetivos básicos:

- Indicar las fuentes de los recursos de una empresa
- Indicar en qué se han aplicado dichos recursos

5.3.- Elementos

Los elementos que conforman este documento son el origen de los recursos y la -

- 27) - Myron J , Gordon y Gordon Shillinglaw.- Contabilidad: Un enfoque administrativo.- México: Editorial Diana 1979.- Pag 171
- 28).- Horngren, T. Charles.- Contabilidad y Control Administrativo - México: Editorial Diana, 1979.- Pag. 160
- 29).- Anthony N.Robert - La Contabilidad en la Administración de Empresas - México: Uteha, 1980 - Pag. 127

aplicación de recursos.

Origen de los recursos, son las operaciones que implican la fuente de los recursos para que opere la empresa, como son:

- Operaciones (productos menos los cargos contra los productos que requieran - fondos)
- Venta de activos no circulantes
- Préstamos a largo plazo
- Inversión por parte de los propietarios
- Emisión de acciones de capital
- Afluencias que no afectan al efectivo ni al capital de trabajo

Aplicación de los recursos, son las operaciones que se realizan en la empresa y que implican salida de dinero, tales como:

- Declaración de dividendos
- Compra de activo no circulante
- Pago de préstamos a largo plazo
- Recompra de acciones de capital en circulación
- Salidas que no afectan al efectivo ni al capital de trabajo

5.4.- Procedimiento para su elaboración

Para elaborar el estado de cambios en la posición financiera se requiere como paso inicial elaborar un estado analítico del origen y aplicación de recursos, en este estado analítico se usan hojas de papel de análisis divididas en columnas en

cabezandose éstas con los siguientes títulos:

- Nombre de las cuentas
- Balance de situación del período más reciente (dos columnas, activos y pasivos)
- Ajustes (dos columnas, debe y haber)
- Balance rectificado (una columna)
- Balance de situación del anterior ejercicio (una columna)
- Capital de explotación (dos columnas, aumentos y disminuciones)
- Fondos (dos columnas origen y aplicación)

De este estado analítico se obtienen todos los datos necesarios para formular el estado formal de cambios en la posición financiera. A continuación se indican los pasos a seguir en la elaboración de este estado financiero:

- Preparar los balances generales comparativos para el comienzo y el final del período sobre el cual se va a informar
- En dos columnas a la derecha de los balances generales comparativos calcular el cambio ocurrido en cada partida del balance general durante el año. En una columna se muestran todos los cambios deudores netos y en la otra todos los cambios acreedores netos.
- Compilar cualquier información adicional proporcionada en el enunciado del problema, en el estado de pérdidas y ganancias o en notas a los balances generales
- Preparar un análisis de cambios en el capital de trabajo durante el período. -

Tal cuadro muestra el cambio neto en el capital de trabajo durante el período. Recordar que el capital de trabajo consta de activo corriente menos pasivo corriente.

- Preparar "cuentas doble T" El objeto es mostrar el cambio neto producido durante el período en la partida representada por dicha cuenta.
- Cada cambio en una "cuenta doble T" del balance general ha de ser explicado, y lo será, cuando se hayan hecho asientos en el que produzcan un saldo deudor - (o acreedor) igual al cambio deudor (o acreedor) mostrado. El objeto de estos asientos es reconstruir los originalmente registrados en las cuentas durante el año.
- Por último, se elabora el estado de cambios en la posición financiera, tomando la información de las "cuentas doble T" y usos del capital de trabajo.

La forma en que se debe presentar el estado de cambios en la posición financiera es la siguiente:

En el encabezado se anotarán:

- . Nombre de la empresa
- . Nombre del estado financiero
- . El ejercicio correspondiente

En el cuerpo se anotarán:

- . Origen de los recursos
- . Aplicación de los recursos

En el pie se anotarán:

- . Nombres y firmas de quienes elaboraron el estado financiero

Dentro del cuerpo del estado se debe seguir con el siguiente formato:

- Origen de los recursos que incrementan el capital de trabajo
- + Origen de los recursos que no incrementaron el capital de trabajo
- = Recursos totales disponibles
- Salida del capital de trabajo
- Salidas de recursos financieros que no redujeron el capital de trabajo
- = Cambio en el capital de trabajo

En la figura 8 se muestra un ejemplo de Estado de Cambios en la Posición Financiera con toda la información que generalmente se ocupa en la elaboración del mismo.

5.5.- Periodicidad

Este documento financiero generalmente se elabora al final de un periodo contable, que puede ser mensual o anual, o cada vez que se presente el balance.

Empresa _____

Estado de cambios en la posición financiera al _____

Origen de los Recursos

De las operaciones

Utilidad neta	\$ _____
Más: depreciación	_____
Pérdida en la venta de Acti vo fijo	_____
T o t a l	_____
Menos: ganancia en pago pasivo	_____
Fondos aportados por las opera ciones	_____
De la venta de acciones	_____
De la venta de activo fijo	_____
Total del origen de recursos	=====

Aplicación de Recursos

Para compra de activo fijo	\$ _____
Para pago de dividendos	_____
Para pago de pasivo	_____
Para aumento de capital de tra bajo	_____
Total de aplicación de los re- cursos	=====

Fig.8.-Estado de cambios en la posición financiera

C A P I T U L O I I

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS: 1.- Definición y Conceptos Generales
2.- Razones para su uso 3.- Conceptos sujetos a consolidación 4.- Pro
cedimiento de consolidación 5.- Casos de consolidación

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

1 - Definición y conceptos generales:

"Los estados financieros consolidados son documentos que muestran la situación financiera y los resultados de operación de un grupo de empresas interrelacionadas por la propiedad de sus acciones, y que consideradas desde un punto de vista económico, forman todas una sola organización que opera bajo un control común; - por tanto, este tipo de estados no muestra la posición financiera ni los resultados de operación de una empresa en particular, ni tampoco los de una entidad legal concreta, si no los de un grupo de empresas que integran una unidad económica " 1)

"Los estados financieros consolidados manifiestan los conjuntos de los activos y pasivos, los conjuntos de las capitales contables y las de los resultados operatorios del grupo de empresas unidas. Su propósito es reproducir los resultados que se habrían obtenido si todas las operaciones se hubiesen registrado en un solo juego de cuentas." 2)

"Son estados publicados por compañías legalmente independientes que muestran la posición financiera y la utilidad tal y como aparecerían si las compañías fueran una entidad legal " 3)

- 1)- Escuela Superior de Comercio y Administración- I.P.N.-Estados Financieros- Consolidados y Método de Participación.- México: Editorial Trillas 1983.- Pag. 27
- 2)- Myron J., Gordon y Gordon Shillinglaw - Contabilidad: Un Enfoque Administrativo - México: Editorial Diana, 1984 - Pag 548
- 3)- Davidson, Sidney, James S. Schindler y Román L. Weil.- Contabilidad.- México: Editorial Interamericana 1977 - Pag. 322

"Técnicamente una consolidación se refiere a la combinación de dos o más entidades independientes en una nueva entidad. Cada una de las firmas anteriores es disuelta y reemplazada por una sola, continuando las firmas." 4)

"La consolidación de estados financieros muestra los resultados de todas las operaciones bajo el control de la matriz, incluyendo los resultados de todas las subsidiarias. En estos estados, los activos y los pasivos de todas las compañías afiliadas son combinados en un solo estado de posición financiera; y sus ingresos y gastos son combinados en un solo estado de resultados." 5)

"Es la completa unión de dos ó más empresas, o sea, una fusión por la cual cada compañía pierde su identidad, se disuelve y todos sus derechos, privilegios y obligaciones pasan a la nueva compañía. Las acciones de las antiguas compañías se canjean por las de la nueva entidad en la proporción convenida." 6)

"Es una serie de estados financieros para un grupo de sociedades que se preparan mediante el ajuste y combinación de los estados de las diferentes compañías." 7)

"La expresión Balances Consolidados tiene en la técnica contable un significado bien preciso, y se emplea para definir la refundición de balances pertenecientes a empresas que en conjunto forman un mismo grupo económico, aunque jurídicamente sean entidades autónomas." 8)

- 4).- Fischer, Paul, William James Taylor y J. Arthur Leer.-Advanced Accounting.- Estados Unidos: South Western, 1978.- Pag.357
- 5).- Horngren T. Charles.- Contabilidad y Control Administrativo.- México: Editorial Diana, 1979.- Pag. 147
- 6).- Kester, B. Roy.- Contabilidad, Teoría y Práctica.- México: Editorial Labor, S.A., 1975.- Tomo II.- Pag. 372
- 7).- Anthony, N. Robert.- La Contabilidad en la Administración de Empresas.- México: Uteha, 1980.- Pag. 287
- 8).- Cholvis, Francisco.- Tratado de Organización, Costos y Balances Tomo IV.- - Argentina: Editorial Partenón, 1968.- Pag. 237

Así entonces, los estados financieros consolidados han sido concebidos para declarar la posición financiera y los resultados de dos o más empresas legalmente independientes; también estos documentos reúnen y resumen las operaciones procedentes de varios juegos de registros.

Es necesario elaborar estados financieros consolidados si la inversión en acciones de otra entidad económica es de tal naturaleza que el inversionista ejerza un control mayor al 50% de las acciones.

Los estados financieros consolidados muestran el rendimiento global y su posición en forma más exacta que los individuales.

Se dice, por otra parte, que los estados financieros consolidados representan un avance de información contable, al lograrse con ellos un amplio concepto de la situación financiera que guarda un grupo de empresas consideradas como una sola, objetivo que no es posible lograr de otra manera, al menos con esa amplitud.

De los anteriores conceptos se desprende que los estados financieros consolidados se dan para proporcionar información a empresarios que han formado un consorcio de empresas.

Identificado el "Consortio" en este proceso, para efectos de comprender con -

más amplitud el porqué de los estados financieros consolidados es necesario también identificar los conceptos de "Matriz" y "Subsidiarias"

Se entiende por matriz a la entidad que realiza una inversión en otra empresa, -- ya sea para formarla o para inyectar más capital. Esto regularmente se hace con fines de control, por eso también se le conoce como "Empresa Controladora"

Por subsidiaria se entiende que es la empresa que recibe la inversión y el apoyo para operar o seguir operando.

Anteriormente se mencionaron las diferentes definiciones de estados financieros consolidados, ahora se explicarán los casos en que se requieren estos estados financieros.

En primer lugar, los estados financieros se hacen necesarios cuando existe un grupo de empresas que por voluntad o decisión de sus propietarios están unidos y dependen entre sí. El lazo de unión normalmente es la propiedad de acciones.

El procedimiento legal que generalmente se sigue para las consolidaciones es el siguiente:

- 1.- Convenio entre los consejeros de las distintas compañías en cuanto a las condiciones en que la consolidación ha de efectuarse.
- 2.- Aprobación del convenio por los accionistas de cada compañía

- 3.- Presentación de copias certificadas del convenio aprobado en la misma oficina en que se haya inscrito la constitución de la compañía.
- 4.- Intercambio de acciones de las antiguas compañías por las de la nueva entidad.

También se da el caso de que una empresa tenga varias sucursales o varios giros donde se hacen estados financieros en forma independiente, y para efectos de toma de decisiones y de tener una visión más amplia de las posibilidades del negocio se requieren los estados financieros consolidados en los cuales se depuran las cifras y se eliminan aquellas operaciones que se realizaron entre sí.

Por lo tanto la información contenida en los estados financieros consolidados sirve para mostrar datos correctos de la matriz y de sus subsidiarias, esto se logra eliminando todas las operaciones realizadas entre matriz y subsidiarias, porque de lo contrario solo inflarían el resultado. Entre las partidas más comunes que se tienen que eliminar se encuentran:

- a).- Operaciones financieras entre compañías.- El balance general consolidado debe mostrar dentro de cuentas por cobrar y cuentas por pagar únicamente las sumas a cobrar y a pagar a terceros que se encuentran fuera de la consolidación y, por lo tanto se eliminan las cantidades que las compañías se deben mutuamente
- b).- Utilidades entre compañías.- De acuerdo con el principio de realización, -

la entidad consolidada no obtiene utilidades por ingresos hasta en tanto no se efectuen ventas al exterior, y cualquier utilidad reportada por ventas - intercompañías debe quedar eliminada.

c).- Eliminación de las Inversiones.- La inversión de la principal en el capital de la subsidiaria es una operación estrictamente interfamiliar y por lo tanto debe quedar eliminada.

Criterios de consolidación:

Existen diversidad de criterios para establecer cuando debe hacerse una consolidación, los criterios más generales son:

- Que debe consolidarse cuando la propiedad de las acciones de subsidiarias es - más del 50% ya que de otra forma no se tendría el concenso de los accionistas
- Que debe consolidarse cuando la propiedad de las acciones subsidiarias es del- 100%

Sin embargo, se debe tomar en cuenta que no necesariamente la razón de propiedad de acciones da motivo a la consolidación, también existen empresas que tienen - que elaborar la consolidación debido a que sus centros de operación son varios- y requieren tener la información consolidada que no incluya operaciones entre - ellos.

Por regla general se formulan estados financieros consolidados cuando se tiene el control sobre más del 50% de las acciones en circulación de una empresa, aunque - hay que tomar en cuenta algunas excepciones, tales como:

- Las empresas subsidiarias en las cuales el control solo sea temporal puesto que si se incluye la información de estas empresas se distorcionaría la información de un periodo a otro.
- Las empresas subsidiarias que se encuentren en quiebra
- Las empresas subsidiarias que se encuentren en un periodo de reorganización o inicio de operaciones
- Las empresas subsidiarias que se encuentren en el extranjero, en donde haya - inestabilidad económica
- Las empresas subsidiarias que tengan un giro completamente diferente al de la empresa matriz o principal.

Como se puede apreciar, los estados financieros consolidados no son en particular de la compañía matriz, sino el resultado de la fusión de los estados de las compañías subsidiarias y la matriz. Solamente se debe efectuar la fusión de - estados después de haber tomado en cuenta los diversos elementos financieros -- que el problema abarca. Cuando el dominio que tiene una empresa, aunque sea - parcial sobre otra sea lo suficientemente fuerte para dirigir las actividades - de la subordinada, suele ser mejor elaborar estados financieros consolidados.

El dominio sobre esta compañía se puede adquirir de dos formas:

- Comprar en su totalidad los títulos de capital de la compañía que se pretende dominar
- Comprar en su totalidad o en su mayoría las acciones de la compañía, que a su vez domine a una tercera. Para lograrlo la compañía puede verse en la necesidad de adquirir no solamente las acciones ordinarias, sino también las privilegiadas que disfruten del voto.

2.- Razones para su uso:

Una de las razones fundamentales que se tiene para la elaboración de los estados financieros consolidados es que el inversionista requiere información de cómo están los conjuntos de activos y pasivos, los conjuntos de capitales y de los resultados de operación del grupo de empresas unidas entre sí. Con esto el inversionista adquiere más confianza al saber que su inversión está protegida por un grupo de empresas y no por una sola.

Todo este proceso nos lleva también a identificar que existen conveniencias financieras para la existencia de corporaciones. Estas conveniencias pueden ser:

- Reducir el riesgo financiero.- El grupo de empresas se apoya mutuamente proporcionándose entre sí materias primas, transportes, etc., o sea que guardan para su grupo de empresas ciertas reservas; en caso de caer en quiebra saben muy bien que no les afectará substancialmente
- El ahorro en el impuesto sobre la renta
- Satisfacer más eficazmente las exigencias de una legislación estatal. En ocasiones es más conveniente tener una empresa independiente para obtener estímulos fiscales
- Actuar de acuerdo con los reglamentos oficiales con respecto a una parte de la empresa que lleva a cabo negocios con países extranjeros
- Expansión con un mínimo de capital y lograr el control de otras empresas

- Variar la distribución de la utilidad y la pérdida entre los individuos interesados en las actividades totales del grupo de empresas.

La importancia de los estados financieros consolidados radica en la utilidad de la información que proporcionan a diversos sectores sociales interesados como son:

- a).- Accionistas de la compañía controladora, ya que les permite conocer la seguridad que posee su inversión el rendimiento real de la misma
- b).- Administradores de la compañía controladora, les sirve para observar el grado de eficiencia con que ha sido dirigido el grupo de empresas y mejorar o corregir su actuación
- c).- Posibles inversionistas, les sirve para decidir sobre la conveniencia de hacer una adecuada inversión en la compañía controladora
- d) - Acreedores a largo plazo de la compañía controladora, les interesa para conocer el grado de seguridad en la recuperación de sus créditos o sea la solidez financiera del grupo.
- e).- Acreedores de las compañías subsidiarias, para conocer el respaldo económico que tiene la empresa subsidiaria.

Características que debe tener la información de los estados financieros consolidados:

Para que la información sea uniforme y congruente y produzca los efectos deseados deberá tener las siguientes características:

- Debe prepararse considerando que los datos corresponden a una misma fecha o periodo
- Que los datos correspondan a conceptos iguales

3.- Conceptos sujetos a consolidación:

Cuando se indica que en los estados financieros consolidados deben eliminarse - las transacciones habidas entre el grupo de empresas, se establece la necesidad de identificar plenamente en qué conceptos se ubican cifras que no representan operaciones sustantivas para el grupo de empresas.

Por lo anterior se deduce que los Informes sujetos a consolidación son:

- a).- El Balance General
- b).- El Estado de Resultados

Se ha establecido que los estados financieros consolidados muestran las cifras- acumuladas producto de las operaciones de un grupo de empresas, de aquí se dedu- ce que todos los renglones que forman los estados financieros "deben consolidar- se" para saber a cuánto asciende cada concepto.

Sin embargo para efectos de consolidación se deben tomar en cuenta los siguien- tes aspectos:

- a).- Deberá verificarse que los conceptos que se vayan a consolidar se refieran- a lo mismo
- b).- Deberán eliminarse aquellas transacciones realizadas entre el grupo de em- presas.

El primer aspecto es de vital importancia porque de esto depende que al producirse la información esta sea congruente

El segundo aspecto es una condición para que tenga efectos la consolidación. La eliminación de operaciones realizadas entre empresa controladora y subsidiarias nos dará la seguridad de que las cifras acumulativas son reales y no están infladas.

Como se había expresado anteriormente, las operaciones más comunes que se deben eliminar son:

- Las cuentas por cobrar y por pagar
- Las ventas y compras
- Inversiones en subsidiarias y capital contable de las subsidiarias
- Intereses y dividendos

Se ha establecido también que la consolidación se lleva a cabo entre empresas que tienen actividades similares.

Si se puede efectuar una consolidación de estados financieros entre empresas cuyas actividades no coincidan, pero no tiene caso llevarla a cabo puesto que los resultados no tendrían significado; así un consorcio que maneja aspectos industriales no podría consolidar sus estados financieros con una empresa que maneja seguros.

En caso de que alguna empresa dedicada a un giro obtenga el dominio de otra em
presa cuyo giro es completamente distinto los más convenientes es presentar -
por separado los estados financieros de cada una de ellas.

4.- Procedimiento de Consolidación

4.1.- Consideraciones previas:

Es necesario tener en consideración ciertos aspectos previos a la información de los estados, los más comunes son:

- Elaborar un estudio de las subsidiarias que habrán de consolidarse, con el propósito de conocer la naturaleza de las mismas
- Uniformar los catálogos de cuentas de la empresa controladora y sus subsidiarias para poder agrupar conceptos y facilitar el proceso de consolidación.
- Que los estados financieros individuales se encuentren dictaminados, con el objeto de tener una seguridad sobre las cifras que se están presentando.
- Consolidar las cuentas corrientes entre las diversas empresas del grupo ya que un error u omisión en los libros y registros deberá corregirse previamente en la consolidación
- En forma periódica, ya sea mensual, bimestral, etc. las sucursales deben enviar a la casa matriz, dentro de un plazo fijado, la documentación requerida por ella para llevar a cabo la consolidación de estados
- Los reportes indispensables son:
 - . Balanza de comprobación
 - . Estado de cuenta por las operaciones celebradas con la matriz y otras sucursales

2.- Proceso contable:

Para la obtención de los estados financieros consolidados es necesario seguir un proceso, el cual resume lo siguiente:

- 1.- Obtener los estados financieros de las compañías que integran el grupo que hay que consolidar
- 2.- Elaborar la "hoja de distribución" para uniformar todos los conceptos y así evitar errores y omisiones, teniendo cuidado de clasificar el activo, pasivo, capital y resultados
- 3.- Registrar en la "hoja de trabajo de consolidación" los estados financieros de las diversas compañías
- 4.- Formular los ajustes y las eliminaciones en asientos de diario
- 5.- Registrar los asientos señalados en el punto anterior en las columnas respectivas de la hoja de trabajo
- 6.- Sumar horizontal y verticalmente las columnas de la hoja de trabajo de consolidación
- 7.- Una vez formulada la hoja de trabajo de consolidación, y cuando se trate de fin de ejercicio, la casa matriz debe registrar en sus libros todos los asientos de ajuste o de eliminación; así también deberá saldar las cuentas de "sucursales inversión permanente" y "sucursal cuenta corriente" afectando las cuentas de activo y pasivo que aparecen en las balanzas de comprobación de todas y cada una de las sucursales
- 8.- Preparar los estados financieros consolidados

4.3.- Hoja de trabajo de consolidación:

Las hojas de trabajo de consolidación son formas de trabajo para la preparación de los estados financieros consolidados los cuales presentan el enlace entre los estados financieros de cada una de las compañías que forman el grupo.

Entre los modelos más comunes tenemos:

Hoja de trabajo horizontal y hoja de trabajo vertical, las cuales pueden ser unitarias ó múltiples.

- Se llama hoja de trabajo de consolidación horizontal unitaria porque se utiliza una sola para agrupar los conceptos de balance, de resultados, y de superávit, designando dos columnas para cada una de las empresas a consolidar.
- La hoja de trabajo horizontal múltiple es aquella en que para cada grupo de cuentas existen hojas de trabajo, una para conceptos de balance, otra para resultados, y otra para superávit
- La hoja de trabajo consolidación vertical listará las empresas verticalmente, su empleo es recomendable cuando intervienen varias empresas.

En este grupo también existen unitarias y múltiples, y se definen de la misma manera que la hoja de trabajo horizontal.

Datos que debe llevar la hoja de trabajo de consolidación:

A).- Encabezado.- En este se indicará la fecha de consolidación, así como el ejer-

ciclo contable a que se refiere.

B).- En forma tabular, las siguientes columnas:

- a).- Nombre de la cuenta.- Se indicará claramente el nombre de todas y cada una de las cuentas
- b).- Doble columna para saldos de la casa matriz.- Se anotarán los saldos deudor y/o acreedor de las cuentas que figuren en la balanza de comprobación de la casa matriz o bien en su libro mayor
- c).- Doble columna para los saldos de cada una de las sucursales.- Se anotarán los saldos deudor y/o acreedor de las sucursales, tomados de las balanzas de comprobación enviadas a la matriz.
- d).- Doble columna para suma.- La suma horizontal de todas y cada una de las cantidades que figuran en las cuentas en las columnas "b" y "c"
- e).- Doble columna para sientos de ajuste o eliminación.- Se indicarán los cargos y abonos originados por los asientos de ajuste o eliminación, éstos se pueden asentar uno por uno o bien a base de concentración
- f).- Doble columna para saldos ajustados.- Aquí se asentarán el resultado de aplicar a los saldos que aparecen en las columnas "d" los asientos de ajuste o eliminación
- g).- Doble columna para partidas de balance general.- Se anotará el activo, pasivo y capital que mostrará el balance general consolidado
- h).- Doble columna para partidas del estado de resultados.- Figuran las partidas que aparecerán en el estado de resultados consolidado

4.4.- Eliminación de operaciones entre compañías:

Las eliminaciones más comunes e importantes que suelen presentarse en la consolidación de estados financieros son:

- a).- Cuenta de Inversiones en subsidiarias y capital contable de las subsidiarias
 - b).- Cuentas por cobrar y por pagar
 - c).- Ventas de mercancías
 - d).- Ventas de activo fijo
 - e).- Operaciones originadas por intereses, ingresos por servicios prestados, rentas, etc.
 - f).- Cuenta de inversiones en subsidiarias y capital contable de las subsidiarias, esta eliminación es básica en la consolidación ya que al agrupar cifras y conceptos se presentarían cantidades erróneas tanto en el activo como en el capital contable, las cifras del activo se desvirtúan con la presentación de la cuenta de Inversiones en subsidiarias, estas cantidades se sustituyen por sus activos y pasivos, lo mismo sucede con la cuenta de capital contable. Este tipo de eliminaciones se hacen en el momento de la adquisición de las acciones y en fecha posterior de adquisiciones.
- A).- La eliminación de inversiones en subsidiarias en la fecha de adquisiciones de las acciones tiene tres modalidades :
- Compra de acciones a un precio igual a su valor contable. El valor conta -

ble de una acción es lo que resulta de dividir el capital contable entre - el número de acciones que constituye el capital de una empresa.

- Compra de acciones a un precio superior al valor contable de las acciones
- Compra de acciones a un precio inferior al valor contable de las mismas

Eliminación de inversiones en subsidiarias en fecha posterior a la de su adquisición:

Cuando las subsidiarias obtienen utilidades o sufren pérdidas después de que sus acciones fueron adquiridas se presentan dos situaciones al elaborar estados financieros consolidados: que la compañía controladora maneje las inversiones al precio de costo o mercado ó a través del método de participación.

B).- Eliminación de cuentas por cobrar y por pagar

Las cuentas por cobrar y pagar entre compañías deberán ser eliminadas antes de preparar el balance consolidado; además es necesario que estén debidamente conciliadas con el objeto de facilitar la eliminación.

Las cuentas más comunes que se originan son:

- Cuentas corrientes
- Documentos
- Intereses

Cuentas corrientes.- En este tipo de operaciones se encuentran: compra venta de mercancías, préstamos no documentados, etc.

Documentos.- Esta cuenta es originada por préstamos entre compañías la cual está garantizada por documentos

Intereses.- Representan saldos de cuentas por cobrar y por pagar entre compañías.

C).- Eliminación de ventas de mercancías:

Las operaciones más frecuentes entre las empresas del grupo es la compra venta de mercancías, las cuales deben eliminarse antes de formular los estados financieros consolidados. La eliminación debe realizarse en base a las condiciones en que se hayan realizado las cuales son:

1.- Ventas realizadas al costo.- Cuando las ventas entre compañías hayan sido efectuadas al costo.

2.- Ventas que llevan implícita una utilidad.- En este caso presentan tres situaciones: a).- La mercancía ha sido vendida totalmente fuera del grupo, - - b).- La mercancía aún se encuentra íntegra en los inventarios de la empresa compradora y c).- Sólo una parte de la mercancía ha sido vendida fuera del grupo.

3.- Ventas realizadas a menos del costo.- Al igual que cuando las ventas llevan -
implícita una utilidad se presentan en este caso las mismas situaciones

D).- Eliminación de operaciones por ventas de activo fijo

También existen estas operaciones semejantes a las anteriores, pero con caracte-
rísticas particulares del caso dependiendo de la forma en que se realizaron las-
operaciones, en dichas eliminaciones se tienen las siguientes variantes:

1.- Eliminaciones por ventas de activo fijo realizadas al precio de costo.- Es -
cuando alguna empresa vende activos al precio de costo a otra compañía del -
grupo y dicha venta se considera como una transferencia interdepartamental -
de activo.

2.- Eliminación por ventas de activo fijo que llevan implícita una utilidad.- En
este segundo caso se presenta igual a la de ventas de mercancías, por lo que
la utilidad agregada en la venta de activo fijo debe eliminarse por no haber
sido realizada

3.- Eliminación por ventas de activo fijo a un precio menor del costo.- Las ven-
tas que se hacen con pérdida deben eliminarse, puesto que dicha pérdida no ha
sido eliminada

E).- Eliminación de operaciones originadas por intereses, ingresos por servicios
prestados, ventas, etc.

Es necesario llevar a cabo la eliminación de las mismas debido a que no han -
realizado con empresas ajenas a la entidad antes dicha. Si no se efectuase -
la eliminación de las operaciones las cifras presentarían valores mayores que
los reales lo que al hacer el análisis de estados financieros provocaría infor-
mación errónea.

F).- Eliminación de operaciones por conceptos diversos, por su naturaleza y ca-
racterísticas especiales de estas operaciones se les denomina eliminacio-
nes diversas como son:

- 1.- Descuento de documentos.- Se presenta cuando existen documentos suscritos-
por una de ellas en favor de la otra, la cual ha negociado dicho documento
con terceros ajenos a la entidad.
- 2.- Inversiones recíprocas.- Es cuando en diversas empresas del grupo existe-
una que posea parte o la totalidad de bonos u obligaciones emitidos por -
otra.
- 3.- Pago de dividendos.- Los dividendos que sean decretados por la asamblea --
de accionistas se determinarían con base en los resultados obtenidos por se-
parado en cada empresa; en este caso el estado de resultados de la empresa
que recibe los dividendos presentará en el renglón de ingresos los dividen-
dos recibidos, mientras la empresa que los paga reflejará una disminución-
en sus utilidades acumuladas; para evitar errores es necesario eliminar los

Ingresos percibidos por concepto de dividendos contra las utilidades acumuladas -
de la empresa que hayan pagado los dividendos.

5.- Casos de consolidación

5.1.- Casos de consolidación de cuentas de balance más frecuentes:

Caso A).- Control absoluto de la subsidiaria en el que la inversión se realiza - por el valor del capital y reservas legales constituidas.

Datos:

La empresa A compra el patrimonio de la empresa B en la cantidad de - \$ 85,000.00. El pago lo hace como sigue: En efectivo \$ 10,000.00, Bonos \$ 20,000.00, Mercancías \$ 30,000.00 y Concesión de Documentos a su favor por \$ 25,000.00

1.- Balance General Original

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>
Activo		
Caja	\$ 20,000.00	\$ 10,000.00
Bancos	40,000.00	30,000.00
Mercancías	60,000.00	40,000.00
Documentos por cobrar	40,000.00	30,000.00
Planta y equipo	30,000.00	15,000.00
Total Activo	<u>\$ 190,000.00</u>	<u>\$ 125,000.00</u>

Pasivo

Proveedores	60,000.00	40,000.00
-------------	-----------	-----------

Capital

Capital social	100,000.00	60,000.00
----------------	------------	-----------

Reserva legal	10,000.00	5,000.00
---------------	-----------	----------

Reserva para provisión social	20,000.00	20,000.00
-------------------------------	-----------	-----------

Total Pasivo y Capital	\$ 190,000.00	\$ 125,000.00
------------------------	---------------	---------------

2.- Después de haber concretado la operación de compra los balances generales de la empresa A y B quedan como sigue:

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>
Activo		
Caja	\$ 10,000.00	\$ 10,000.00
Bancos	20,000.00	30,000.00
Mercancías	30,000.00	40,000.00
Documentos por cobrar	45,000.00	30,000.00
Planta y equipo	30,000.00	15,000.00
Inversión Empresa B	85,000.00	- 0 -
Total Activo	\$ <u>190,000.00</u>	\$ <u>125,000.00</u>

Pasivo

Proveedores	60,000.00	40,000.00
-------------	-----------	-----------

Capital

Capital social	100,000.00	60,000.00
----------------	------------	-----------

Reserva legal	10,000.00	5,000.00
---------------	-----------	----------

Reserva para previsi3n social	20,000.00	20,000.00
-------------------------------	-----------	-----------

Total Pasivo y Capital	\$ 190,000.00	\$ 125,000.00
------------------------	---------------	---------------

3.- Balance General Consolidado

Activo

Caja	\$ 20,000.00
------	--------------

Bancos	50,000.00
--------	-----------

Mercancías	70,000.00
------------	-----------

Documentos por cobrar	45,000.00
-----------------------	-----------

Planta y equipo	45,000.00
-----------------	-----------

Total Activo	\$230,000.00
--------------	--------------

Pasivo

Proveedores	\$ 100,000.00
-------------	---------------

Total Pasivo	100,000.00
--------------	------------

Capital

Capital social	100,000.00
----------------	------------

Reserva legal	10,000.00
---------------	-----------

Reserva para previsi3n social	20,000.00
-------------------------------	-----------

Total Capital	\$ 130,000.00
---------------	---------------

Total Pasivo y Capital	230,000.00
------------------------	------------

Los movimientos compensatorios que se hicieron fueron los siguientes:

- a).- Se eliminó del activo de la empresa A la inversión en la B por \$ 85,000.00
- b).- Se eliminaron del capital de la empresa B el capital social por \$ 60,000.00; la reserva legal por \$ 10,000.00, y la reserva para previsión social por \$ 20,000.00

CASO B).- Control de la subsidiaria, en la cual la adquisición de las acciones de ésta se hace por un precio que no coincide con su verdadero valor.

Datos:

La compañía A adquiere las acciones de la subsidiaria por una cantidad mayor a su valor en libros. El total que se pagó fué de \$ 110,000.00- mientras que el valor de las acciones era de \$ 82,000.00

1.- Balance General original

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>
Activo		
Caja	\$ 10,000.00	\$ 8,000.00
Bancos	60,000.00	40,000.00
Mercancías	80,000.00	70,000.00
Deudores diversos	20,000.00	10,000.00
Documentos por cobrar a Empresa A	- o -	30,000.00
Planta y equipo	100,000.00	60,000.00
Acciones Empresa B	110,000.00	- o -
Total Activo	<u>\$ 380,000.00</u>	<u>\$ 218,000.00</u>

Pasivo

Acreedores diversos	\$ 14,000.00	\$ 64,000.00
Documentos por pagar a empresa B	30,000.00	- o -
Otros documentos por pagar	30,000.00	72,000.00
	<hr/>	<hr/>
Total Pasivo	\$ <u>74,000.00</u>	\$ <u>136,000.00</u>

Capital

Capital social	\$ 280,000.00	\$ 60,000.00
Reserva legal	6,000.00	8,000.00
Reserva para previsión social	20,000.00	14,000.00
	<hr/>	<hr/>
Total Capital	\$ 306,000.00	\$ 82,000.00
Total pasivo y capital	<u>380,000.00</u>	<u>218,000.00</u>

2.- Balance General Consolidado

Activo		Pasivo	
Caja	\$ 18,000.00	Acreedores diversos	\$ 78,000.00
Bancos	100,000.00	Otros documentos por pagar	102,000.00
Mercancías	150,000.00		<hr/>
Deudores diversos	30,000.00	Total Pasivo	\$ 180,000.00
Planta y equipo	160,000.00	Capital Social	<u>280,000.00</u>
Fondo de comercio proveniente de la consolidación	28,000.00	Reserva legal	6,000.00
	<hr/>	Reserva para previsión social	20,000.00
Total Activo	\$ <u>486,000.00</u>	Total Capital	\$ 306,000.00
		Total Pasivo y Capital	\$ <u>486,000.00</u>

Los movimientos compensatorios que se hicieron fueron los siguientes:

- a).- Se eliminó del activo de la empresa A la inversión en la B por \$ 110,000.00
- b).- Se eliminaron del activo de la empresa B los documentos por cobrar de la empresa A por \$ 30,000.00
- c).- Se eliminaron del pasivo de la empresa A los documentos por pagar a la empresa B por \$ 30,000.00
- d).- Se eliminaron del capital de la empresa B el capital por \$ 60,000.00, la reserva legal por \$ 8,000.00 y la reserva para previsión social por \$ 14,000.00
- e).- En el activo se abrió la cuenta de fondo de comercio proveniente de la consolidación por \$ 28,000.00

CASO C).- Control parcial en subsidiarias en la que la inversión se realiza por el valor del capital y reservas legales constituidas.

Datos:

La empresa A adquirió el 80% de las acciones de la B por \$ 160,000.00

El valor de la minoría es de \$ 40,000.00

1.- Balance General Original

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>
Activo		

Caja	\$ 10,000.00	\$ 8,000.00
Mercancías	80,000.00	60,000.00
Cuentas por cobrar	60,000.00	100,000.00
Planta y equipo	200,000.00	140,000.00
Bonos empresa B	40,000.00	- o -
Acciones empresa B (80%)	<u>160,000.00</u>	<u>- o -</u>
Total activo	\$ <u>550,000.00</u>	\$ <u>308,000.00</u>
Pasivo		
Proveedores	\$ 150,000.00	\$ 28,000.00
Bonos emitidos	<u>- o -</u>	<u>80,000.00</u>
Total Pasivo	\$ <u>150,000.00</u>	\$ <u>108,000.00</u>
Capital		
Capital social	\$ 300,000.00	\$ 180,000.00
Reserva legal	<u>100,000.00</u>	<u>20,000.00</u>
Total capital	\$ 400,000.00	\$ 200,000.00
Total pasivo y capital	\$ <u>550,000.00</u>	\$ <u>308,000.00</u>

2.- Balance General Consolidado

Activo		Pasivo	
Caja	\$ 18,000.00	Proveedores	\$ 178,000.00
Mercancías	140,000.00	Bonos emitidos	40,000.00
Cuentas por cobrar	160,000.00	Participación minoritaria empresa B	<u>40,000.00</u>
Planta y equipo	<u>340,000.00</u>	Total Pasivo	\$ <u>258,000.00</u>
Total Activo	\$ <u>658,000.00</u>	Capital	
		Capital social	\$ 300,000.00
		Reserva legal	<u>100,000.00</u>

Total capital	\$ 400,000.00
Total Pasivo y capital	\$ <u>658,000.00</u>

Las eliminaciones y movimientos compensatorios fueron los siguientes:

- a).- Se eliminaron del activo de la empresa A las acciones de la empresa B por \$ 160,000.00 y los Bonos de la empresa B por \$ 40,000.00
- b).- Se eliminaron del pasivo \$ 40,000.00 de bonos emitidos como compensación de los bonos eliminados a la empresa A
- c).- Se eliminaron del capital de la empresa B el capital social por \$ 180,000.00 y la reserva legal por \$ 20,000.00
- d).- En el pasivo se abrió la cuenta participación minoritaria por \$ 40,000.00

CASO D).- Control parcial en las subsidiarias en las que la inversión es realizada por una suma mayor al valor en libros del capital de la subsidiaria.

Datos:

La empresa A adquirió el 90% de las acciones de la B. El importe que pagó fué de \$ 64,000.00 mientras que el valor de las acciones era de \$ 54,000.00

1.- Balance General Original

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>
Activo		
Caja	\$ 10,000.00	\$ 7,000.00
Bancos	20,000.00	10,000.00
Mercancías	30,000.00	15,000.00
Documentos por cobrar	20,000.00	28,000.00
Planta y equipo	60,000.00	40,000.00
Acciones empresa B (90%)	64,000.00	- o -
	<hr/>	<hr/>
Total Activo	\$ <u>204,000.00</u>	\$ <u>100,000.00</u>
Pasivo		
Acreedores diversos	\$ 40,000.00	\$ 30,000.00
Documentos por pagar	34,000.00	10,000.00
	<hr/>	<hr/>
Total pasivo	\$ <u>74,000.00</u>	\$ <u>40,000.00</u>
Capital		
Capital social	\$ 100,000.00	\$ 50,000.00
Reserva legal	30,000.00	10,000.00
	<hr/>	<hr/>
Total Capital	\$ <u>130,000.00</u>	\$ <u>60,000.00</u>
Total pasivo y capital	\$ <u>204,000.00</u>	<u>100,000.00</u>

2.- Balance General Consolidado

Activo		Pasivo	
Caja	\$ 17,000.00	Acreedores diversos	\$ 70,000.00
Bancos	30,000.00	Documentos por pagar	44,000.00
Mercancías	45,000.00	Minoría empresa B	6,000.00
Documentos por cobrar	48,000.00	Total pasivo	<u>120,000.00</u>
Planta y equipo	100,000.00	Capital	
Crédito mercantil pro- veniente de la conso- lidación	<u>10,000.00</u>	Capital social	100,000.00
Total activo	\$ <u>250,000.00</u>	Reserva legal	<u>30,000.00</u>
		Total capital	\$ 130,000.00
		Total pasivo y capi- tal	\$ <u>250,000.00</u>

Las eliminaciones y compensaciones fueron las siguientes:

- a).- Se eliminaron del activo de la empresa A las acciones en la empresa B por \$ 64,000.00
- b).- Se eliminaron del capital de la empresa B el capital social por \$ 100,000.00 y la reserva legal por \$ 30,000.00
- c).- En el activo se abrió la cuenta de crédito mercantil proveniente de la consolidación por \$ 10,000.00
- d).- En el pasivo se abrió la cuenta minoría de la empresa B por \$ 6,000.00

Los cuatro casos anteriores son casos de consolidación de balances a la fecha de adquisición de las acciones.

Ahora consideraremos los estados financieros a una fecha posterior.

CASO A).- Control absoluto de las subsidiarias en el que la cuenta inversión en otras empresas es cargada por el costo de las acciones. Se presentan cuatro alternativas:

Alternativa a).- Cuando las utilidades de la empresa subsidiaria no son registradas en la compañía matriz.

Datos:

La empresa A adquirió las acciones de la empresa B por --
\$ 80,000.00 cuando estas acciones tenían un valor de --
\$ 54,000.00 . La empresa B tuvo una utilidad de \$ 30,000.00

1.- Balance General Original:

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>
Activo		
Caja	\$ 10,000.00	\$ 14,000.00
Mercancías	40,000.00	80,000.00
Documentos por cobrar	60,000.00	40,000.00
Acciones empresa B	80,000.00	- o -
	<hr/>	<hr/>
Total Activo	\$ 190,000.00	\$ 134,000.00

Pasivo		
Proveedores	\$ <u>10,000.00</u>	\$ <u>50,000.00</u>
Total pasivo	\$ <u>10,000.00</u>	\$ <u>50,000.00</u>
Capital		
Capital social	\$ 100,000.00	\$ 40,000.00
Reserva legal	20,000.00	14,000.00
Utilidad	<u>60,000.00</u>	<u>30,000.00</u>
Total Capital	\$ 180,000.00	\$ 84,000.00
Total pasivo y capital	\$ <u>190,000.00</u>	\$ <u>134,000.00</u>

2.- Balance General Consolidado

Activo		Pasivo	
Caja	\$ 24,000.00	Proveedores	\$ <u>60,000.00</u>
Mercancías	120,000.00	Total pasivo	\$ <u>60,000.00</u>
Documentos por - cobrar	70,000.00	Capital	
Crédito mercantil proveniente de la consolidación	<u>26,000.00</u>	Capital social	\$ 100,000.00
Total Activo	\$ <u>240,000.00</u>	Reserva legal	20,000.00
		Utilidad	<u>60,000.00</u>
		Total capital	\$ 180,000.00
		Total pasivo y ca pital	\$ <u>240,000.00</u>

Las eliminaciones y compensaciones efectuadas fueron las siguientes:

- a).- Se eliminaron del activo de la empresa A las acciones de la empresa B por \$ 80,000.00 y a la cuenta de documentos por cobrar se le descontaron \$ 30,000.00 de la utilidad de la empresa B
- b).- Se eliminaron del capital de la empresa B el capital social por -- \$ 100,000.00, la reserva legal por \$ 20,000.00 y la utilidad por -- \$ 30,000.00 fue restada a los documentos por cobrar.
- c).- En el activo se creó la cuenta de crédito mercantil proveniente de la - consolidación por \$ 26,000.00

Alternativa b).- Cuando las utilidades de las subsidiarias si son registradas en la matriz

Datos:

La empresa A adquirió el total de las acciones de B por - \$ 80,000.00, mismas que tenían un valor de \$ 54,000.00. La empresa B tuvo una utilidad de \$ 30,000.00

1.- Balance General Original

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>
Activo		
Caja	\$ 10,000.00	\$ 14,000.00
Mercancías	40,000.00	80,000.00
Documentos por cobrar	60,000.00	40,000.00
Acciones empresa B	80,000.00	- 0 -
	<hr/>	<hr/>
Total activo	\$ 190,000.00	\$ 134,000.00

Pasivo		
Proveedores	\$ 10,000.00	\$ 50,000.00
	<u> </u>	<u> </u>
Total pasivo	\$ <u>10,000.00</u>	\$ <u>50,000.00</u>
Capital		
Capital social	\$ 100,000.00	\$ 40,000.00
Reserva legal	20,000.00	14,000.00
Utilidad	<u>60,000.00</u>	<u>30,000.00</u>
Total capital	\$ 180,000.00	\$ 84,000.00
Total pasivo y capital	\$ <u>190,000.00</u>	\$ <u>134,000.00</u>

2.- Balance General Consolidado

Activo		Pasivo	
Caja	\$ 24,000.00	Proveedores	\$ <u>60,000.00</u>
Mercancías	120,000.00	Total pasivo	\$ <u>60,000.00</u>
Documentos por - cobrar	100,000.00	Capital	
Crédito mercantil proveniente de la consolidación	<u>26,000.00</u>	Capital social	\$ 100,000.00
Total activo \$	<u>270,000.00</u>	Reserva legal	20,000.00
		Utilidad	<u>90,000.00</u>
		Total capital	\$ 210,000.00
		Total pasivo y capital	\$ <u>270,000.00</u>

Las eliminaciones y compensaciones fueron las siguientes:

- a).- Se eliminaron del activo de la empresa A las acciones de la empresa B por \$ 80,000.00
- b).- Se eliminaron del capital de la empresa B el capital social por \$ 40,000.00 y la reserva legal por \$ 14,000.00
- c).- Se abrió, en el activo, la cuenta de crédito mercantil proveniente de la consolidación por \$ 26,000.00

Alternativa c).- Cuando las utilidades de las empresas subsidiarias no son repartidas y por lo tanto aumentan el capital efectivo de éstas

Datos:

La empresa adquirió el total de las acciones de B por \$ 80,000.00 cuando el valor real de las acciones era de \$ 95,000.00. La empresa B obtuvo una utilidad de \$ 40,000.00

1.- Balance Original

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>
Activo		
Caja	\$ 10,000.00	\$ 5,000.00
Mercancías	50,000.00	60,000.00
Documentos por cobrar	70,000.00	35,000.00
Planta y equipo	40,000.00	50,000.00
Acciones empresa B	80,000.00	- o -
	<hr/>	<hr/>
Total Activo	\$ <u>250,000.00</u>	\$ <u>150,000.00</u>

Pasivo		
Proveedores	\$ 60,000.00	\$ 15,000.00
Total pasivo	<u>\$ 60,000.00</u>	<u>\$ 15,000.00</u>
Capital		
Capital social	\$ 100,000.00	\$ 90,000.00
Reserva legal	20,000.00	5,000.00
Utilidad	<u>70,000.00</u>	<u>40,000.00</u>
Total Capital	\$ 190,000.00	\$ 135,000.00
Total pasivo y capital	<u>\$ 250,000.00</u>	<u>\$ 150,000.00</u>

2.- Balance General Consolidado

Activo		Pasivo	
Caja	\$ 15,000.00	Proveedores	\$ 75,000.00
Mercancías	110,000.00	Total pasivo	<u>\$ 75,000.00</u>
Documentos por - cobrar	105,000.00	Capital	
Planta y equipo	<u>90,000.00</u>	Capital social	\$ 100,000.00
Total activo	\$ <u>320,000.00</u>	Reserva legal	20,000.00
		Superávit de capital proveniente de la con- solidación	15,000.00
		Utilidad	<u>110,000.00</u>
		Total capital	\$ 245,000.00
		Total pasivo y capital	<u>\$ 320,000.00</u>

Las compensaciones y eliminaciones efectuadas fueron las siguientes:

- a).- Del activo de la empresa A se eliminaron las acciones de la empresa B por \$ 80,000.00
- b).- Se eliminaron del capital de la empresa B el capital social por \$ 90,000.00 y la reserva legal por \$ 5,000.00
- c).- Se creó la cuenta superávit de capital proveniente de la consolidación por \$ 15,000.00

Alternativa d).- Cuando la empresa subsidiaria produce pérdidas que disminuyen su capital efectivo.

Datos:

La empresa A adquirió el total de las acciones de la B por \$ 160,000.00 cuando su valor era de \$ 190,000.00. La empresa B tuvo una pérdida de \$ 60,000.00 y la empresa A tuvo una utilidad de \$ 140,000.00

1.- Balance General Original

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>
Activo		
Caja	\$ 20,000.00	\$ 10,000.00
Mercancías	100,000.00	70,000.00
Documentos por cobrar	140,000.00	60,000.00
Planta y equipo	80,000.00	80,000.00
Acciones en compañía B	160,000.00	- 0 -
	<hr/>	<hr/>
Total activo	\$ 500,000.00	\$ 220,000.00

Pasivo

Proveedores	\$ <u>120,000.00</u>	\$ <u>90,000.00</u>
Total pasivo	\$ <u>120,000.00</u>	\$ <u>90,000.00</u>

Capital

Capital social	\$ 200,000.00	\$ 180,000.00
Reserva legal	40,000.00	10,000.00
Utilidad	140,000.00	- o -
Pérdida	- o -	60,000.00
Total capital	\$ 380,000.00	\$ 130,000.00
Total pasivo y capital	\$ <u>500,000.00</u>	<u>220,000.00</u>

2.- Balance General Consolidado

	Activo	Pasivo
Caja	\$ 30,000.00	Proveedores <u>210,000.00</u>
Mercancías	170,000.00	Total pasivo <u>\$210,000.00</u>
Documentos por cobrar	200,000.00	Capital
Planta y equipo	160,000.00	Capital social \$ 200,000.00
Total activo \$ <u>560,000.00</u>		Reserva legal 40,000.00
		Utilidad <u>110,000.00</u>
		Total capital \$ 350,000.00
		Total pasivo y capital \$ <u>560,000.00</u>

Las eliminaciones y compensaciones efectuadas fueron las siguientes:

- a).- Se eliminaron del activo de la empresa A las acciones en la compañía B por \$ 160,000.00
- b).- Se eliminaron del capital de la empresa B el capital social por \$ 180,000.00 y la reserva legal por \$ 10,000.00
- c).- La utilidad consolidada fue resultado de la siguiente operación:

Utilidad empresa A	\$ 140,000.00
Menos: pérdida empresa B	<u>60,000.00</u>
	\$ 80,000.00
Más: crédito mercantil	<u>30,000.00</u>
	<u>\$ 110,000.00</u>

CASO B).- Control absoluto de las subsidiarias en el que las utilidades o pérdidas de las subsidiarias son registradas en la cuenta inversión en subsidiarias de la compañía matriz. En este caso se deben tomar en cuenta tres alternativas:

- 1.- Utilidades de las subsidiarias aún no repartidas
- 2.- Utilidades de las subsidiarias ya distribuidas
- 3.- Pérdidas de las subsidiarias que permanecen en sus balances

Las tres alternativas se presentan en forma conjunta

Datos:

La empresa A adquirió el total de las acciones de B por \$ 160,000.00 cuando el valor real era de \$ 100,000.00.

La empresa A adquirió el total de las acciones de C por \$ 80,000.00

La empresa A adquirió el total de las acciones de D por \$ 100,000.00 cuando el valor real era de \$ 140,000.00.

La empresa A tuvo una utilidad de \$ 140,000.00

La empresa B tuvo una pérdida de \$ 60,000.00 que todavía no -
son distribuidas

La empresa C tuvo una utilidad de \$ 40,000.00 de las cuales -
\$ 10,000.00 han sido acreditados a sus reservas y \$ 30,000.00-
se han distribuido como dividendos

La empresa D tuvo una pérdida de \$ 40,000.00

1.- Balance General Original

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>	<u>Empresa C</u>	<u>Empresa D</u>
Activo				
Caja	\$ 70,000.00	\$ 50,000.00	\$ 30,000.00	\$ 20,000.00
Mercancías	30,000.00	40,000.00	10,000.00	15,000.00
Documentos por cobrar	100,000.00	110,000.00	90,000.00	100,000.00
Planta y equipo	200,000.00	40,000.00	10,000.00	25,000.00
Acciones empresa B	160,000.00	- 0 -	- 0 -	- 0 -
Acciones empresa C	80,000.00	- 0 -	- 0 -	- 0 -
Acciones empresa D	100,000.00	- 0 -	- 0 -	- 0 -
Total activo	<u>\$ 740,000.00</u>	<u>\$ 240,000.00</u>	<u>\$ 140,000.00</u>	<u>\$ 160,000.00</u>

Pasivo				
Proveedores	\$ 160,000.00	\$ 80,000.00	\$ 60,000.00	\$ 60,000.00
Total pasivo	<u>\$ 160,000.00</u>	<u>\$ 80,000.00</u>	<u>\$ 60,000.00</u>	<u>\$ 60,000.00</u>
Capital				
Capital social	\$ 300,000.00	\$ 60,000.00	\$ 40,000.00	\$ 80,000.00
Reserva legal	140,000.00	40,000.00	40,000.00	60,000.00
Utilidad	140,000.00	60,000.00	- o -	- o -
Pérdida	- o -	- o -	- o -	40,000.00
Total capital	\$ 580,000.00	\$ 160,000.00	\$ 80,000.00	\$ 100,000.00
Total pasivo y capital	<u>\$ 740,000.00</u>	<u>\$ 240,000.00</u>	<u>\$ 140,000.00</u>	<u>\$ 160,000.00</u>

2.- Balance General Consolidado:

Activo		Pasivo	
Caja	\$ 170,000.00	Proveedores	\$ <u>360,000.00</u>
Mercancías	95,000.00	Total pasivo	\$ <u>360,000.00</u>
Documentos por cobrar	400,000.00	Capital	
Planta y equipo	275,000.00	Capital social	\$ 300,000.00
Total activo	<u>\$ 940,000.00</u>	Reserva legal	140,000.00
		Superávit de capital proveniente de la -- consolidación (B y C)	\$ 70,000.00
		Menos: pérdidas de la compañía D	40,000.00 30,000.00
		Utilidad	<u>110,000.00</u>
		Total capital	\$ 580,000.00
		Total pasivo y capital	<u>\$ 940,000.00</u>

Las eliminaciones y compensaciones efectuadas fueron las siguientes:

- a).- Del activo de la empresa A se eliminaron las acciones empresa B por \$ 160,000.00, las acciones empresa C por \$ 80,000.00 y las acciones empresa D por \$ 100,000.00
- b).- Del capital de las empresas B, C, y D se eliminaron su capital social por \$ 60,000.00, \$ 40,000.00 y \$ 80,000.00 respectivamente, y la reserva legal por \$ 40,000.00, \$ 40,000.00 y \$ 60,000.00 respectivamente
- c).- Las utilidades consolidadas en este caso son las siguientes:

Utilidades empresa A	\$ 80,000.00
Más: Dividendos empresa C	<u>30,000.00</u>
	\$110,000.00

CASO C).- Control parcial de las subsidiarias cuando algunas de ellas obtienen utilidad y otras pérdidas, y la cuenta de inversión en subsidiarias es al costo de las acciones

Datos:

La empresa A ha adquirido el patrimonio total de la empresa B por \$ 70,000.00; de la empresa C adquirió el 90% de las acciones con un sobreprecio de \$ 5,000.00; y de la empresa D se adquirió el 80% y se logró una utilidad de \$ 26,000.00

1.- Balance General Original

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>	<u>Empresa C</u>	<u>Empresa D</u>	<u>Compensaciones</u>
Activo					
Caja	\$ 3,000.00	\$ 4,000.00	\$ 5,000.00	\$ 2,000.00	- o -
Mercancías	50,000.00	30,000.00	40,000.00	35,000.00	- o -
Deudores diversos	60,000.00	40,000.00	50,000.00	33,000.00	- o -
Planta y equipo	40,000.00	46,000.00	75,000.00	80,000.00	- o -
Acciones empresa B (100%)	70,000.00	- o -	- o -	- o -	\$ 70,000.00 (a)
Acciones empresa C (90%)	95,000.00	- o -	- o -	- o -	90,000.00 (b)
Acciones empresa D (80%)	70,000.00	- o -	- o -	- o -	96,000.00 (c)
Total Activo	\$ <u>388,000.00</u>	\$ <u>120,000.00</u>	\$ <u>170,000.00</u>	\$ <u>150,000.00</u>	\$ <u>256,000.00</u>
Pasivo					
Acreeedores - diversos	\$ <u>35,000.00</u>	\$ <u>20,000.00</u>	\$ <u>30,000.00</u>	\$ <u>40,000.00</u>	- o -
Total pasivo	\$ <u>35,000.00</u>	\$ <u>20,000.00</u>	\$ <u>30,000.00</u>	\$ <u>40,000.00</u>	- o -
Capital					
Capital social	220,000.00	- o -	- o -	- o -	- o -
Reserva legal	,000.00	- o -	- o -	- o -	- o -

Capital social	- 0 -	\$ 60,000.00	- 0 -	- 0 -	\$ 60,000.00 (a)
Reserva legal	- 0 -	10,000.00	- 0 -	- 0 -	10,000.00 (a)
Capital social	- 0 -	- 0 -	\$ 80,000.00	- 0 -	72,000.00 (b)
Reserva legal	- 0 -	- 0 -	20,000.00	- 0 -	18,000.00 (b)
Capital social	- 0 -	- 0 -	- 0 -	\$ 90,000.00	72,000.00 (c)
Reserva legal	- 0 -	- 0 -	- 0 -	30,000.00	24,000.00 (c)
Utilidades	93,000.00	30,000.00	40,000.00	- 0 -	- 0 -
Pérdidas	<u>- 0 -</u>	<u>- 0 -</u>	<u>- 0 -</u>	<u>10,000.00</u>	<u>- 0 -</u>
Total capital	\$ 353,000.00	\$ 100,000.00	\$ 140,000.00	\$ 110,000.00	- 0 -
Total pasivo y capital	<u>\$ 338,000.00</u>	<u>\$ 120,000.00</u>	<u>\$ 170,000.00</u>	<u>\$ 150,000.00</u>	<u>\$ 256,000.00</u>

2.- Balance General Consolidado

Activo

Caja	\$ 14,000.00
Mercancías	135,000.00
Deudores diversos	183,000.00
Planta y equipo	<u>241,000.00</u>
Total activo	<u>\$ 593,000.00</u>

Pasivo

Acreedores diversos	\$ <u>125,000.00</u>
Total pasivo	\$ <u>125,000.00</u>

Capital

Capital social	\$ 220,000.00
Reserva legal	40,000.00
Minoría empresa C (10%)	10,000.00
Minoría empresa D (20%)	24,000.00

Superávit proveniente de la consolidación:

Superávit consolidación empresa D \$ 26,000.00

Menos:

Pérdidas empresa D \$ 10,000.00

Crédito mercantil originado por la consoli-
dación de la empresa C 5,000.00 15,000.00 11,000.00

Utilidades 163,000.00

Total Capital \$ 468,000.00

Total Pasivo y Capital \$ 593,000.00

Las eliminaciones y compensaciones efectuadas fueron las siguientes:

a).- Se eliminaron del activo de la empresa A las acciones empresa B por \$ 70,000.00, -
las acciones empresa C por \$ 95,000.00 y las acciones empresa D por \$ 70,000.00 -

b).- Se eliminaron del capital de las empresas B, C y D el capital social y la reserva-
legal por \$ 60,000.00 y \$ 10,000.00; \$ 80,000.00 y \$ 20,000.00; \$ 90,000.00 y --
\$ 30,000.00 respectivamente.

c).- En el capital consolidado se crearon las cuentas minorfa empresa C (10%) por --
\$ 10,000.00 y minorfa empresa D (20%) por \$ 24,000.00

d).- En el capital consolidado se creó el superávit proveniente de la consolidación por
\$ 11,000.00

e).- Las utilidades fueron resultado de la suma de todas las utilidades de las empre-
sas.

CASO D).- Control parcial de las subsidiarias cuando las utilidades y pérdidas de las subsidiarias son registradas en la cuenta de inversiones en subsidiarias de la compañía matriz.

Datos:

En la fecha de adquisición de acciones existía un superávit de capital de \$ 18,000.00

Todos los resultados de las empresas B, C, y D han sido registrados en la cuenta inversiones en subsidiarias de la sociedad A.

Las utilidades de la empresa C (\$ 35,000.00) se distribuyeron \$ 20,000.00 a sus reservas y \$ 15,000.00 a sus dividendos.

Las utilidades de la empresa B aún no han sido distribuidas.

1.- Balance General original

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>	<u>Empresa C</u>	<u>Empresa D</u>
Activo				
Caja	\$ 100,000.00	\$ 50,000.00	\$ 100,000.00	\$ 100,000.00
Documentos por cobrar	100,000.00	50,000.00	50,000.00	100,000.00
Planta y equipo	100,000.00	50,000.00	50,000.00	50,000.00
Acciones empresa B	86,000.00	- 0 -	- 0 -	- 0 -
Acciones empresa C	106,000.00	- 0 -	- 0 -	- 0 -
Acciones empresa D	114,000.00	- 0 -	- 0 -	- 0 -
Total activo	<u>\$ 606,000.00</u>	<u>\$ 150,000.00</u>	<u>\$ 200,000.00</u>	<u>\$ 250,000.00</u>

Pasivo				
Proveedores	\$ 156,000.00	\$ 40,000.00	\$ 60,000.00	\$ 100,000.00
Total pasivo	<u>\$ 156,000.00</u>	<u>\$ 40,000.00</u>	<u>\$ 60,000.00</u>	<u>\$ 100,000.00</u>
Capital				
Capital social	\$ 200,000.00	\$ 50,000.00	\$ 100,000.00	\$ 120,000.00
Reserva legal	100,000.00	30,000.00	40,000.00	70,000.00
Utilidades	150,000.00	30,000.00	- 0 -	- 0 -
Pérdidas	<u>- 0 -</u>	<u>- 0 -</u>	<u>- 0 -</u>	<u>40,000.00</u>
Total capital	\$ 450,000.00	\$ 110,000.00	\$ 140,000.00	\$ 150,000.00
Total Pasivo y Capital	<u>\$ 606,000.00</u>	<u>\$ 150,000.00</u>	<u>\$ 200,000.00</u>	<u>\$ 250,000.00</u>

En este caso es necesario considerar el superávit de capital o crédito mercantil a la fecha de adquisición de acciones y a la fecha de la consolidación.

2.- Por lo tanto el balance general consolidado será el siguiente:

Activo	
Caja	\$ 350,000.00
Documentos por cobrar	300,000.00
Planta y equipo	<u>250,000.00</u>
Total activo	<u>\$ 900,000.00</u>
Pasivo	
Proveedores	<u>\$ 356,000.00</u>
Total pasivo	<u>\$ 356,000.00</u>
Capital	
Capital social	\$ 200,000.00
Reserva legal	100,000.00

Interés minoritario:

Empresa B

Capital	\$ 15,000.00		
Reservas	9,000.00		
Utilidad	<u>9,000.00</u>	\$ 33,000.00	

Empresa C

Capital	20,000.00		
Reservas	<u>8,000.00</u>	28,000.00	

Empresa D

Capital	12,000.00		
Reservas	<u>7,000.00</u>		
	19,000.00		

Menos: pérdidas	<u>4,000.00</u>	<u>15,000.00</u>	76,000.00
-----------------	-----------------	------------------	-----------

Superávit de capital:

A la fecha de adquisición	18,000.00		
---------------------------	-----------	--	--

Obtenido posteriormente:

Empresa B	21,000.00		
Empresa C	<u>16,000.00</u>		
	37,000.00		

Menos: Déficit proveniente de consolidación Empresa D	<u>36,000.00</u>	<u>1,000.00</u>	19,000.00
---	------------------	-----------------	-----------

Utilidades consolidadas			<u>149,000.00</u>
-------------------------	--	--	-------------------

Total Capital			\$ 544,000.00
---------------	--	--	---------------

Total pasivo y capital			\$ <u>900,000.00</u>
------------------------	--	--	----------------------

Las eliminaciones y compensaciones efectuadas fueron las siguientes:

- a).- Se eliminaron del activo de la empresa A las acciones de la empresa B por \$ 86,000.00, las acciones de la empresa C por \$ 106,000.00, y las acciones de la empresa D por \$ 114,000.00
- b).- Se eliminaron del capital de las empresas B, C y D el capital social y la reserva

legal por \$ 50,000.00 y \$ 30,000.00; \$ 100,000.00 y \$ 40,000.00; y \$ 120,000.00 -
y \$ 70,000.00 respectivamente

c).- En el capital consolidado se crearon las cuentas de interés minoritario por --
\$ 76,000.00 y superávit de capital por \$ 19,000.00

d).- Las utilidades provienen de Utilidades de la empresa A \$ 137,000.00

Dividendos de la empresa C	<u>12,000.00</u>
	\$ 149,000.00

5.2.- Casos de Consolidación de Cuentas de Resultados más frecuentes.

CASO A).- Caso de Inversión total en compañías subsidiarias. Se presentan dos alternativas:

Alternativa a).- Ajuste de las ventas y existencias de mercancías

Datos:

No existen mercancías que ambas empresas se hayan adquirido recíprocamente - El costo de las mercancías vendidas y compradas por la Compañía B a la Compañía A, es de \$ 72,000.00 y \$ 75,000.00 respectivamente

1.- Estado de resultados original

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>
Ventas al público	\$ 200,000.00	\$ 300,000.00
Ventas empresa A	- o -	120,000.00
Ventas empresa B	<u>150,000.00</u>	<u>- o -</u>
	350,000.00	420,000.00
Costo de ventas	<u>175,000.00</u>	<u>252,000.00</u>
Utilidad bruta	\$ <u>175,000.00</u>	\$ <u>168,000.00</u>

2.- De acuerdo a los datos, se tienen que efectuar los siguientes ajustes:

	<u>Empresa A</u>
Utilidad bruta	\$ 175,000.00
Menos: utilidad bruta proveniente de las ventas a la empresa B	<u>75,000.00</u>
Más: disminución del costo de las compras efectuadas a la empresa B	<u>100,000.00</u> <u>48,000.00</u>
Utilidad bruta ajustada	\$ <u>148,000.00</u>

Empresa B

Utilidad bruta	\$ 168,000.00
Menos: utilidad proveniente de las ventas a la empresa A	<u>48,000.00</u> 120,000.00
Más: disminución del costo de las compras efectuadas a la empresa A	<u>75,000.00</u>
Utilidad bruta ajustada	\$ <u>195,000.00</u>

3.- Por lo tanto, la consolidación arrojará el siguiente resultado:

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>	<u>Total</u>
Ventas al público	\$ 200,000.00	\$ 300,000.00	\$ 500,000.00
Ventas empresa A	- o -	72,000.00	72,000.00
Ventas empresa B	<u>75,000.00</u>	<u>- o -</u>	<u>75,000.00</u>
	\$ 275,000.00	\$ 372,000.00	\$ 647,000.00
Costo de ventas	<u>127,000.00</u>	<u>177,000.00</u>	<u>304,000.00</u>
Utilidad bruta	\$ <u>148,000.00</u>	\$ <u>195,000.00</u>	\$ <u>343,000.00</u>

Como se puede apreciar, el importe total de las utilidades es el mismo, pero con el ajuste se modifica su composición, entendiéndose que éste es un caso en el cual a la fecha del estado de resultados no hay existencias de mercancías adquiridas recíprocamente.

Alternativa b).- Eliminación de utilidades de una empresa subsidiaria registrados en la empresa matriz.

Datos:

La utilidad de la empresa subsidiaria por \$ 70,000.00 ha sido registrada en la compañía matriz.

1.- Estado de resultados original

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>
Ventas	\$ 200,000.00	\$ 300,000.00
Costo de ventas	<u>120,000.00</u>	<u>170,000.00</u>
Utilidad bruta	80,000.00	130,000.00
Gastos generales	<u>30,000.00</u>	<u>60,000.00</u>
Utilidad neta	50,000.00	70,000.00
Más: Dividendos de la empresa B	60,000.00	- o -
Utilidad neta del ejercicio	<u>\$ 110,000.00</u>	<u>\$ 70,000.00</u>

Es evidente que la utilidad consolidada no es de \$ 180,000.00 sino de \$ 120,000.00,- puesto que en la utilidad de la empresa A se hallan incluidos los dividendos de la compañía B por valor de \$ 60,000.00

2.- Así pues, el estado de resultados consolidado mostraría lo siguiente:

	<u>Empresa A</u>	<u>Empresa B</u>	<u>Total</u>
Ventas	\$ 200,000.00	\$ 300,000.00	\$ 500,000.00
Costo de ventas	<u>120,000.00</u>	<u>170,000.00</u>	<u>290,000.00</u>
Utilidad bruta	80,000.00	130,000.00	210,000.00
Gastos generales	<u>30,000.00</u>	<u>60,000.00</u>	<u>90,000.00</u>
Utilidad neta	<u>\$ 50,000.00</u>	<u>\$ 70,000.00</u>	<u>\$ 120,000.00</u>

Las partidas eliminadas fueron las siguientes:

- a).- Se eliminó la partida de dividendos de la empresa B por \$ 60,000.00, puesto que se incluye en la utilidad de la empresa A

CASO B).- Caso de inversión parcial

Cuando la inversión no es absoluta, el resultado total de las empresas asociadas debe distribuirse entre la compañía que invierte y los accionistas - ó socios minoritarios.

Las eliminaciones se realizan como en el caso de la inversión absoluta, por tal motivo supongamos que después de los ajustes se tiene el siguiente estado:

	Utilidad de cada empresa sin ajuste.	Ajustes	Utilidades ajustadas	Minoría	Utilidad minoría
Empresa A	\$ 250,000.00	\$ 50,000.00	\$ 200,000.00	10%	\$ 25,000.00
Empresa B	300,000.00	80,000.00	220,000.00	15%	45,000.00
Empresa C	<u>400,000.00</u>	<u>50,000.00</u>	<u>350,000.00</u>	20%	<u>80,000.00</u>
Total	<u>\$ 950,000.00</u>	<u>\$ 180,000.00</u>	<u>\$ 770,000.00</u>		<u>\$ 150,000.00</u>

A la parte minoritaria le pertenecen \$ 150,000.00, y como la utilidad ajustada es de \$ 770,000.00 quiere decir que la utilidad de la mayoría se reduce a \$ 620,000.00

C O N C L U S I O N E S

- 1.- La existencia de grupos de empresas que dependen de una que ejerce el control - y que las apoya, implica la necesidad de elaborar nuevas formas de información - que permita interpretar correctamente los movimientos financieros que se dan en - los activos, pasivos, capital contable, y resultados de ese grupo de empresas. - Los estados financieros consolidados cubren esa necesidad ampliamente.
- 2.- La elaboración de esos documentos financieros debe basarse en datos individuales de cada empresa incluyendo los de la empresa que controla a las demás.
- 3.- La presentación de los estados financieros consolidados debe tener los mismos -- principios contables: uniformidad, congruencia, y oportunidad. De esta forma - siempre serán instrumentos para la toma de decisiones.
- 4.- Es importante considerar que no necesariamente la posibilidad de elaborar esta - dos financieros consolidados se tiene que dar cuando la empresa controladora - ejerce control a través de la posesión de acciones, sino también son necesarios - en una empresa que por su dimensión tiene operaciones en varios lugares distin - tos.
- 5.- No obstante que en este proceso una empresa controladora ejerce autoridad y de - cisión sobre las subsidiarias, éstas siguen teniendo obligaciones en forma indi - vidual ante terceros y ante el fisco.

6.- Los movimientos de ajuste que se hacen en la consolidación, no afectan los registros contables hechos en forma individual en cada empresa (subsidiarias y controladora). Solo se refieren a la acumulación y a la eliminación de transacciones realizadas entre ellas y se muestran en los papeles de trabajo, mencionándose con notas al pie de cada documento financiero.

7.- Cuando se analiza el grupo de empresas deberá considerarse la omisión de alguna - ó la inclusión de otras para obtener mejor información del consorcio.

B I B L I O G R A F I A

- Anthony, N. Robert.- La Contabilidad en la Administración de Empresas.- México: Uteha, 1980
- Cholvis, Francisco.- Tratado de Organización, Costos y Balances. Tomo IV.- Argentina:- Editorial Partendn, 1968
- Davidson, Sidney, James Schindler y Román L. Weil.- Contabilidad.- México: Editorial - Interamericana, 1977
- Escuela Superior de Comercio y Administración I:P.N.- Estados Financieros Consolidados y Método de Participación .- México: Editorial Trillas, 1983
- Fischer, Paul, William James Taylor y J. Arthur Leer.- Advanced Accounting.- Estados - Unidos: South-Western, 1978
- Horngren T. Charles.- Contabilidad y Control Administrativo.-México: Editorial Diana - 1979
- Kester, B. Roy.- Contabilidad, Teoría y Práctica.- México: Editorial Labor, S.A. 1975- Tomo I
- Kester, B. Roy.- Contabilidad, Teoría y Práctica.- México: Editorial Labor, S.A. 1975 Tomo II
- Lara Flores, Elías.- Primer Curso de Contabilidad.- México: Editorial Trillas, 1982 -
- Mc Cullers D., Levis y Relmond P. Van Daniker- Introducción a la Contabilidad Finan - ciera.- México: Editorial Limusa 1980
- Myron J., Gordon y Gordon Shillinglaw.- Contabilidad: Un Enfoque Administrativo.- Méxi - co: Editorial Diana, 1979
- Niven, William y Anka Ohman.- Procedimientos Básicos de Contabilidad.- México: Uteha,- 1966
- Reyes Pérez, Ernesto.- Contabilidad de Costos (Primer Curso)- México: Editorial del Va - lle de México, S:A: 1983
- Sastrias Freudenberg, Marcos.- Contabilidad Primer Curso.- México: Editorial Esfinge,- S:A. 1978

Waldo Spehrle, Samuel.- Contabilidad Básica de Costos.- México: Editorial Continental,
S.A. de C.V. 1982