



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Contaduría y Administración

**AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS
PARA EFECTOS FISCALES**

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

**Que para obtener el Título de
LICENCIADO EN CONTADURIA**

p r e s e n t a

ROSA IRMA ANGUIANO GARCIA

**Director del Seminario:
C. P. Alfonso Ochoa Pérez Duarte**

México, D. F.

1984



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.

I N D I C E

	<u>Pag.</u>
INTRODUCCION	
I. CONCEPTOS GENERALES	1
1.- AUDITORIA	2
a) Concepto	2
b) Objetivos	6
2.- ESTADOS FINANCIEROS	10
a) Concepto	10
b) Objetivos	12
3.- DICTAMENES	17
a) Concepto	17
b) Objetivos	17
II. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS	28
1.- GENERALIDADES	29
a) Concepto	30
b) Objetivos	33
c) Comentarios de su antigüedad	36
d) Estados financieros combinados	42
e) Compañías Subsidiarias	45
f) Inversiones Permanentes	46

	<u>Pag.</u>
2.- TERMINOLOGIA	55
a) Compañía Controladora	55
b) Compañía Tenedora	59
c) Compañía Subsidiaria, Asociada, Afiliada.	59
d) Compañía Matriz Activa y Matriz Pura.	61
e) Interés Minoritario	67
f) Tipos de Relación	69
3.- FORMULACION	74
a) Casos de Exclusión	75
b) Reglas de Presentación	76
c) Eliminaciones	79
d) Limitaciones	97
III.AUDITORIA A LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.	100
1.- FUNDAMENTOS CONTABLES	101
a) Código de Etica Profesional	101
b) Principios de Contabilidad gene ralmente aceptados.	108
c) Normas de Auditoría	115
2.- FUNDAMENTOS FISCALES	122
a) Código Fiscal de la Federación	122

	<u>Pag.</u>
b) Ley del Impuesto sobre la Renta	153
c) Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	201
3.- REGLAS GENERALES PARA LA FORMULACION Y PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS PARA EFECTOS FISCALES.	206
a) Auditoría a Estados Financieros - Consolidados.	206
b) Requisitos para dictaminar	210
c) Aspectos principales a revelar de los Estados Financieros Consolidados.	211
d) Reexpresión	213
IV. DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES	217
1.- Texto del Informe	218
2.- Informe sobre la revisión de la situación fiscal.	221
3.- Determinación del resultado fiscal consolidado.	223
4.- Utilización de dictámenes de otros auditores.	226
5.- Repercusiones de la revelación de los efectos de la inflación de la información financiera en el dictamen del auditor.	230

	<u>Pag.</u>
V. CASO PRACTICO	235
1.- Antecedentes del caso práctico	237
2.- Determinación de conceptos especiales de consolidación.	243
3.- Determinación del resultado fiscal - consolidado.	250
4.- Resultado fiscal consolidado	251
CONCLUSIONES	253
BIBLIOGRAFIA	256

INTRODUCCION

Aún cuando la Licenciatura en Contaduría es una de las profesiones más jóvenes, en el curso de los últimos cuarenta años, su progreso ha sido espectacular, conservando una marcha acelerada ascendente.

Las funciones del Licenciado en Contaduría se han desarrollado a un ritmo acelerado, extendiéndose hasta exceder el concepto de una auditoría independiente, los nuevos campos para la Contaduría comprenden: clasificación y evaluación integral y electrónica de datos; estudios de investigación, administrativos e industriales con múltiples objetivos; servicios fiscales en situaciones relativas al pago de impuestos; servicios en fusiones y consolidaciones; servicios relacionados con las leyes y disposiciones sobre emisiones de valores bursátiles y muchos otros más.

El presente estudio estará enfocado a consolidaciones, que a raíz de las modificaciones sufridas en la Ley del Impuesto sobre la Renta en 1982, la Auditoría de Estados Financieros Consolidados ha adquirido singular importancia en el campo de acción del Licenciado en Contaduría, por haberse extendido al ámbito fiscal.

Una Auditoría por ser concebida como una actividad profesional y reconocida en la actualidad como un mecanismo de apoyo en el fortalecimiento de las actividades del sector privado y de las autoridades fiscales garantiza las estra

teguas que logran que dichas actividades se realicen en mejores condiciones de eficiencia y eficacia.

El Dictamen de Estados Financieros Consolidados para efectos fiscales, originó, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el reconocimiento de las técnicas de consolidación, para que en forma opcional los grupos organizados a partir de una sociedad controladora y una o más sociedades controladas pudieran optar por presentar una declaración específica de consolidación con la que se pretende establecer un régimen de tributación igualitario y neutral, que no contemple características de estímulos fiscales.

El grado de confianza que le otorgaron las autoridades fiscales, al Licenciado en Contaduría, al permitirle opinar sobre la situación fiscal de un grupo de intereses económicos comunes, obedece a la categoría profesional que ha alcanzado, no por las pretenciones de los profesionales o de sus voceros representantes, sino por el reconocimiento de la aprobación pública.

I. CONCEPTOS GENERALES

1. AUDITORIA

La auditoría de estados financieros, es la actividad profesional que por excelencia el Licenciado en Contaduría independiente, desarrolla en nuestros días, por lo que es conveniente dar un concepto de lo que se conoce por Auditoría.

a) CONCEPTO

Arthur W. Holmes, la define como:

"El examen crítico y sistemático de: 1) la dirección interna, 2) estados, expedientes y operaciones contables preparadas por la Gerencia y 3) los demás documentos y expedientes financieros y jurídicos de una empresa".

Rogelio Casas Alatraste:

"El examen o revisión, a base de pruebas selectivas de los estados financieros, tendientes a determinar si presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la unidad económica a que se hace referencia".

Israel Osorio:

"El examen crítico que realiza el Licenciado en Contaduría independiente, de los libros y registros de una entidad, basado en técnicas específi-

cas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera".

El Instituto Americano de Contadores Públicos:

"Un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de estados financieros preparados por una empresa o por otra entidad para su presentación al público o a otras partes interesadas".

Como es de observarse, la Auditoría no posee un -- concepto universal que la defina, sin embargo, todas las definiciones que puedan tenerse de ella -- contienen características fundamentales, entre las que podemos mencionar:

- ° Esta dada por la realización de un trabajo de investigación, en la que el auditor juzgará, atendiendo las normas que rigen a la profesión, los sistemas y procedimientos de Contabilidad y los controles que se ejercen sobre ellos, las estimaciones, valuaciones y juicios gerenciales con el objeto de determinar su razonabilidad.
- ° Deja ver la responsabilidad que tiene el auditor de ejercer un juicio profesional, esto es, conservando una actitud mental de independencia per

mitiéndole tener objetividad en el desarrollo del trabajo.

- ° La emisión de una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera preparada por la empresa que estuvo sujeta a revisión.

Considerando las características antes enunciadas, en términos generales, podemos definir a la Auditoría como:

"La investigación realizada por el Contador Público independiente, en los registros, libros, bienes y transacciones de una entidad económica, con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad con que los estados financieros preparados por la compañía, presentan la situación financiera y los resultados de sus operaciones, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados consistentemente con el ejercicio anterior".

La Auditoría en una forma esquematizada y apoyándose en la premisa de que una muestra estadística será suficiente para inspirar confianza y lograr la aceptación, comprende los siguientes pasos:

- Un examen de convenios y contratos.
- Examen de control interno.

- Examen de la operación del sistema contable.
- Establecimiento de los derechos de propiedad de todas las partidas y activos que figuran en el balance general.
- Prueba de todas las partidas de activo que figuran de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Prueba de que todas las partidas de pasivo han sido incluidas y de que sus cifras son justas.
- Un análisis a la cuenta de utilidades pendientes de aplicación y otras cuentas de superávit.
- Determinación de las utilidades, tomando como base la prueba de los asientos que afectan ingresos, costos y gastos.
- Un examen de los asientos de ajuste, de cierre y de cualquier asiento extraordinario, necesarios después de la auditoría y antes de la preparación de los estados financieros.
- Revisión de sucesos ocurridos después de la preparación del informe de auditoría.

El detalle de la comprobación de las partidas difieren en cada Auditoría. La extensión de las pruebas que han de aplicarse dependen de: 1) que el sistema de control interno de la contabilidad sea adecuado, 2) del propósito de la Auditoría y, 3) la efectividad de los procedimientos contables.

Un auditor, al apegarse a la forma más simple de esquematización de la auditoría, debe siempre esforzarse en la medida de toda su capacidad profesional para tener la seguridad de que su investigación se ajuste a todos los procedimientos y normas establecidas logrando con ello el objetivo de la Auditoría.

b) OBJETIVO

La práctica de una Auditoría tiene como resultado rendir un dictamen o informe dependiendo del tipo de auditoría a realizar, en el caso de una auditoría financiera, el dictamen será el medio por el cual el auditor se base para expresar su opinión, por lo que:

"El objetivo de un examen de estados financieros, es rendir una opinión profesional independiente - sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y los resultados de operación de una entidad económica de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados".

Este tipo de auditoría se lleva a cabo con la intención de publicar estados financieros que constituyan declaraciones de la gerencia, que presenten con equidad la situación financiera de la en-

tividad a una fecha determinada y los resultados de operación durante el período que termina a la misma fecha, y para lo cual el auditor deberá cerciorarse de la integridad, autenticidad y exactitud de los estados financieros teniendo como herramientas los procedimientos de auditoría con apego a principios de contabilidad.

Una auditoría sólo tiene sentido y puede ser comprendida en forma ordenada si se concibe que su propósito es permitir que el auditor entienda a la empresa o compañía sujeta a revisión, con la profundidad y el detalle necesario para expresar una opinión como experto, ya que el entendimiento adecuado y profesional es la base para que el auditor emita una opinión en la que otros, y él mismo puedan confiar.

Lo que un auditor debe entender y tomar en cuenta al realizar una auditoría, pertenece básicamente a dos áreas:

- 1a. El marco teórico y práctico que abarca los principios de contabilidad generalmente aceptados y,
- 2a. Las características financieras y contables de la empresa cuyos estados financieros va a dictaminar.

El conocimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados, es uno de los requisitos con los que el auditor debe cumplir para llevar a cabo una auditoría. La profesión trata de asegurar que el auditor posea estos conocimientos, al normar para ello su aceptación en la profesión y promulgando amplias reglas a las cuales deban adherirse los profesionales que practican la auditoría.

La integridad y confiabilidad de lo que presentan los estados financieros depende fundamentalmente de dos factores:

- De la efectividad de los sistemas y procedimientos de contabilidad de la empresa y los controles que se ejerzan sobre ellos.
- De la razonabilidad de las estimaciones, valuaciones y juicios gerenciales que se reflejan en los estados financieros.

Por estos factores, es que el auditor debe entender no sólo el sistema de contabilidad de su cliente, sino también sus operaciones, sus políticas de dirección y las circunstancias económicas que lo rodean con el objeto de juzgar la razonabilidad de las estimaciones, valuaciones y otros juicios hechos por la dirección.

Bajo estas circunstancias, la auditoría en sentido óptimo debe ser preventiva más que correctiva, considerando que es un servicio profesional completo y sofisticado que contribuye tanto a la realización económica de las empresas que se examinan, como a la consolidación de la confianza de los inversionistas en la información financiera.

2. ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros surgen de la necesidad de información.

La administración de toda empresa tiene la responsabilidad, entre otras, de informar periódicamente a los diversos interesados en ella, acerca de la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa. La ley establece que esta información debe rendirse anualmente a través de documentos llamados "estados financieros" que se derivan de la contabilidad.

En México, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por la necesidad de dar información resumida y general a la propia gerencia o a terceros interesados en su desarrollo, establece que los estados financieros básicos serán la parte esencial de la información financiera.

a) CONCEPTO

Los estados financieros constituyen el medio por el cual la información acumulada y procesada en la contabilidad financiera se comunica periódicamente a quienes la utilizan. Están diseñados para satisfacer las necesidades de una gran variedad de usuarios, en particular, propietarios

y acreedores.

A través del proceso de la contabilidad financiera los múltiples y complejos efectos de la actividad financiera de una empresa se acumulan, analizan, cuantifican, registran, resumen y se reportan tres tipos básicos de información:

1. La posición financiera, que se refiere a una fecha dada,
2. Los cambios en la posición financiera, que se refiere a un período de tiempo y,
3. Estado de resultados, que se refiere a un período de tiempo.

Las notas a los estados financieros, que pueden explicar encabezados, rubros o importes en los estados o presentar información que no pueda expresarse en términos monetarios, así como la descripción de políticas contables, son parte integrante de los estados.

Los estados financieros básicos reconocidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos son:

- El balance general o estado de posición financiera, que muestra los activos, pasivos y el capital contable a una fecha determinada.

- El estado de resultados, que muestra los ingresos, costos y gastos, y la utilidad o pérdida resultante en el período.
- El estado de variaciones en el capital contable, que muestra los cambios en la inversión de los propietarios durante el período.
- El estado de cambios en la situación financiera que indica como se modificaron los recursos y obligaciones de la empresa en el período.

Los estados financieros, así como los sistemas, procedimientos, políticas y decisiones que apoyan son y deben ser responsabilidad en primer grado de la dirección de la empresa ya que es la única que puede tener control sobre los sistemas y el personal, tomar decisiones y conocer directamente las bases y las consecuencias de éstas, y el auditor deberá concretarse a aconsejar y ayudar a su cliente para que la información financiera sea útil y confiable.

b) OBJETIVOS

Los estados financieros deben cumplir con el objetivo de informar sobre la situación financiera de la empresa a determinada fecha y los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación

ción financiera por el período contable terminado a la misma fecha.

La información que los estados financieros transmitan deberá tener como objetivo servir para:

- Tomar decisiones de operación, inversión y de crédito. Entre los principales interesados encontramos a: accionistas y directores de la entidad, pues serán éstos los que definan las estrategias financieras a seguirse; a futuros accionistas y otros interesados que puedan aportar financiamiento de capital o créditos a la empresa.
- Aquilatar la solvencia y liquidez de la empresa así como la capacidad para generar recursos.
- Evaluar el origen y características de los recursos financieros del negocio así como su rendimiento.
- Formarse un juicio de como se ha administrado la empresa y evaluar la gestión de la administración a través de una evaluación global de la forma en que ésta maneja la operación, financiamiento, aprovechamiento de recursos y capacidad de crecimiento de la empresa.

Para que los estados financieros cumplan con su

propósito de información, deben formularse con -
apego a un conjunto de principios que permitan -
que la información que presentan sea útil y con-
fiable para los interesados en ella. Para que -
sea útil debe ser significativa, relevante, veraz,
comparable y oportuna. Para que sea confiable -
debe ser producto de un sistema de información -
estable, objetivo y verificable y debe haber sido
objeto de dictaminación por un tercero indepen-
diente, que externé su juicio profesional acerca
de la misma.

Algunas de las características y limitaciones que
presentan actualmente los estados financieros son:

- Sirven con propósitos generales, esto es; están
diseñados para satisfacer las necesidades comu
nes de una gran variedad de usuarios.
- Están fundamentalmente interrelacionados.
- Resumen un gran número de operaciones.
- Se expresan en términos de la unidad monetaria
del país, en el cual se emiten, no se reflejan
los cambios en el poder adquisitivo de esas mo
nedas; aunque esta limitación ha sido subsana-
da, mediante lo que la técnica contable ha de-
nominado Reexpresión de estados financieros que
tiene como finalidad establecer lineamientos -

que permitan incrementar el grado de significado de la información contenida en los estados financieros.

- Se preparan de acuerdo con bases conservadoras: los acontecimientos desfavorables (los gastos) se registran cuando se conocen, mientras que - los favorables (los ingresos), hasta que se realizan.
- Muchos términos que se utilizan son palabras - comunes a las que los contadores confieren significados técnicos.
- Son "los de un negocio en marcha", a menos que se indique lo contrario, en consecuencia, las cantidades mostradas en los estados representan aplicaciones de ingresos y gastos entre períodos, no necesariamente valores de liquidación o reposición. No es posible ignorar la posibilidad de dudar de la presunción de negocio en marcha y hay que enfatizar que los contadores acostumbran preparar los estados financieros - sobre dicha presunción.

Este principio conservador se extiende a anti-cipar las pérdidas y no anticipar las utilida-des, y a un escepticismo razonable acerca de - las valuaciones y estimaciones, pero que en nin-gún momento se extiende a crear reservas ocul-

- tas que difieren utilidades a períodos futuros.
- Son primordialmente históricos, no proféticos; los contadores deben estar en guardia, dejando a los usuarios decidir el grado en que los datos históricos constituyan un indicador de realizaciones futuras.
 - La información que reportan se clasifica de acuerdo con las necesidades que se presuponen los usuarios; esto es, resumiendo un gran número de operaciones.
 - Se presupone que los usuarios conocen bien la práctica de los negocios, la terminología contable y la naturaleza de la información que se proporciona; y cuando es necesario, a juicio de la administración o a sugerencia del auditor, se agregan notas explicativas.
 - Son responsabilidad de la administración.

El objetivo de los estados financieros está dado en función a la utilidad que éstos representan, y tendrán una mayor utilidad en la medida que los usuarios reconozcan sus limitaciones, y que están sujetos a cambios en respuesta a necesidades. Cuando cambian las necesidades de un gran número de usuarios, la forma y el contenido de los estados financieros deberán modificarse.

3. DICTAMENES

El resultado de un examen de estados financieros es una opinión que se conoce como Dictamen.

a) CONCEPTO

Dictamen, es el documento que suscribe el Lic. en Contaduría conforme a las normas de la profesión, relativo a la naturaleza, alcance, y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de una entidad.

El Dictamen es el punto focal identificable y específico de un auditor y para todos aquellos que se apoyan en su trabajo; siendo éste el resultado formal de todos sus esfuerzos ya que posee la naturaleza de confiabilidad sobre la rectitud de lo que se ha examinado.

b) OBJETIVO

El propósito del Dictamen del auditor sobre los estados financieros, es darle credibilidad a las declaraciones de la dirección de la empresa.

La esencia de la opinión del Contador Público está concentrada en expresar la aseveración "pre--

sentan razonablemente" lo que significa que las cifras que en los estados financieros se muestran, no presentan una exactitud absoluta; pero si, que estas cifras están bastante cerca de una realidad como para ser consideradas como correctas. El calificativo de "razonablemente", es eliminado en el texto del nuevo dictamen, debido a que se considera innecesario ante la afirmación del contador público de que "en su opinión" se presenta la situación financiera, aunque con esto el auditor que emite la opinión asume aún más responsabilidad frente a terceros que utilicen el resultado de su trabajo.

La base fundamental para que el contador público pueda formarse un juicio general y emitir una opinión acerca de la razonabilidad de la situación financiera de una empresa estriba en el grado de evidencia suficiente y competente durante la revisión, que le de la convicción de:

- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
- Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos.
- Que los estados financieros están de acuerdo -

con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Por la obligación moral y profesional que tiene el auditor de informar veraz e imparcialmente al público que leerá sus informes, está comprometido a rendir su dictamen sin importar las circunstancias; en el caso en que el auditor obtenga la evidencia suficiente y competente así como la certeza moral de que efectivamente, de acuerdo con las pruebas aplicadas, las cifras que aparecen en los estados financieros son razonables, otorgará un dictamen limpio o sin salvedades.

Existen dos formas de expresar un dictamen limpio:

1. El Dictamen tradicional, que consta de dos secciones; a la primera se le conoce como "párrafo de alcance" en la que se declara acerca del examen en general e indica las fechas y el período cubierto, además, indica que el contador posee capacidad profesional y que puede juzgar equitativamente la extensión de las pruebas consideradas necesarias en las circunstancias, indica que se examinaron no sólo los documentos contables, sino que también otras evidencias y que se aplicaron otros procedimientos.

A la segunda sección se le conoce como "párrafo de opinión", esta sección expresa la opi--

nión del contador respecto a los estados financieros, siendo lo más importante del informe; es aquí donde el contador emite su opinión -- acerca de la presentación equitativa, las salvedades o la abstención de opinión de los estados financieros.

Estas dos secciones podrán redactarse en un sólo párrafo, en el cuál la opinión se dará al principio para enfatizar su importancia.

2. El Dictamen Nuevo, que consta de un sólo párrafo y en el que la opinión es a tal grado clara y precisa que no deja lugar a duda respecto a lo que quiere y debe expresar el auditor como resultado de su trabajo, además expresa con claridad la responsabilidad que tiene la administración de la empresa en la preparación de los estados financieros.

El Dictamen de Auditoría, puede ampliarse para incluir comentarios sobre procedimientos, análisis necesarios, y comparaciones de cifras; cuando se adopta esta modalidad deberá redactarse -- cuidadosamente de manera que no sea ambiguo o induzca a errores.

Cuando se amplía un Dictamen, habitualmente se -

divide en tres secciones:

1. Alcance o extensión de la Auditoría.
2. Comentarios.
3. El párrafo de opinión.

En el acostumbrado Dictamen del auditor se asevera que los estados financieros presentan la situación financiera de la entidad, lo que significa que cuando menos deben satisfacerse las siguientes condiciones:

CON RESPECTO AL EXAMEN DE AUDITOR:

1. Es incuestionable su independencia reflejada al practicar su auditoría y afirmada por el carácter de su informe.
2. Ninguna limitación, natural o impuesta por la administración, ha reducido el alcance de su auditoría más abajo del nivel que él considera mínimo.
3. Los datos y otros documentos comprobatorios requeridos por él, se le han proporcionado y los ha examinado.
4. Ha aceptado la responsabilidad por el informe

de otro auditor que se ha combinado o consolidado en los estados financieros que acompañan su informe o ha presentado conjuntamente con él.

5. Las contingencias y otras incertidumbres que - afectan las interpretaciones presentes y futuras de los estados financieros han sido evaluadas por él e informado conforme lo estime necesario
6. La redacción de su dictamen sigue las normas profesionales actuales, en ocasiones modificadas por él, para expresar una opinión con salvedades, negación de opinión u opinión adversa o bien no rinda informe alguno y no asocié su nombre con los estados financieros que ha examinado.
7. En general, ha ejercido una diligencia profesional y criterio en su examen.

CON RESPECTO A LOS CONTROLES INTERNOS DE SU CLIENTE Y DE LOS METODOS CONTABLES:

1. Los controles internos han sido adecuados.
2. Los principios contables han sido observados y las políticas y procedimientos contables --

han sido aplicados.

3. Las políticas contables y sus aplicaciones han sido constantes a través del período contable con respecto al período anterior.
4. Los saldos en libros están de conformidad con los saldos que aparecen en los estados financieros.

CON RESPECTO A LOS ESTADOS FINANCIEROS Y A LAS -
NOTAS ACLARATORIAS:

1. Se utiliza terminología común a los estados - financieros o se presentan notas que aclaran los términos no conocidos.
2. El orden de presentación de las partidas en - los estados financieros es convencional.
3. Los estados financieros son comparables en su forma y contenido con los de organizaciones - similares.
4. La base de valuación de los activos es costo de adquisición por expirar, cualquier otra ba se empleada se describirá y se hará mención - de la cantidad de divergencia del valor de -- costo menos la depreciación acumulada.

5. Se revelarán los métodos de depreciación tanto fiscales como contables y se mencionará la provisión anual y la acumulada.
6. Se explicarán las diferencias relevantes entre la utilidad neta y la contable.
7. Se revelarán transacciones extraordinarias o - situaciones importantes después del cierre.
8. Ningún error en presentación o en contenido reflejado en los estados financieros es del concimiento del auditor.
9. Los hechos y las condiciones son incluidas, - sin las cuales los estados financieros se consideran como erróneos.
10. La información que pudiera contribuir para su mejor entendimiento se preve aún cuando sin - ella los estados financieros no podrán ser considerados técnicamente como erróneos.
11. Los estados financieros y sus notas aclarato- rias son de la administración aún cuando sean preparados por el auditor, cualquier partida omitida en ellos y que en opinión del auditor sea de importancia, deberá incluirla en su informe.

CON RESPECTO A CUALQUIER ALEJAMIENTO U OMISION IM
PORTANTE EN SU NATURALEZA O CANTIDAD:

1. Su informe identificará la partida en los esta
dos financieros que lo acompañan (con notas -
aclaratorias) y proveera la información nece-
saria para una mejor apreciación de su signi-
ficado para un tercero.

Ahora bien, cuando el auditor no esté plenamente
satisfecho respecto de algún punto, o cuando es-
timate que algunas áreas de los estados financieros
o de los resultados en los mismos no presenten -
la situación financiera en la entidad, pero que
dentro de las circunstancias del caso en cuestión
no es suficientemente importante para impedir ex
presar una opinión sobre los estados financieros
en su conjunto puede emitir una opinión con sal-
vedades indicando la naturaleza de éstas.

Hay cuatro razones básicas para expresar la sal-
vedad en la opinión:

- 1a. Desviaciones a los principios de contabilidad
generalmente aceptados.
- 2a. Desviaciones a la aplicación uniforme a los
principios de contabilidad.
- 3a. Limitaciones en el alcance del examen.

- 4a. Incertidumbres no resueltas y que afectan a los estados financieros tomados en su conjunto.

A las tres primeras razones, se les denominará "excepciones" y a la última como "sujeto a". En todos los casos de salvedades se tendrá presente la importancia relativa y el riesgo probable respecto de los estados financieros considerados en su conjunto.

Cuando el auditor encuentra que los estados financieros que pretenden presentar la situación financiera y los resultados de operación de una entidad no están de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o bien -- que no fueron aplicados sobre bases consistentes y que estas desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedad no sería adecuada, deberá expresar una opinión negativa, listando todas las razones que la justifiquen.

En el caso de que en el examen practicado hubieren existido limitaciones o incertidumbres que no pudieran resolverse, de tal manera importantes que el contador público no pueda formarse una opinión sobre los estados financieros en su conjunto, deberá manifestarlo así en su dictamen abste

niéndose de dar su opinión, indicando las causas que lo originaron.

El auditor al rendir un informe se compromete -- profesionalmente tanto con la administración de la empresa como con el fisco y el público en general de las aseveraciones acentadas en su dictamen.

II ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

1. GENERALIDADES

Con el crecimiento en el tamaño de las empresas, generado por la apertura de mercados tanto a nivel nacional como internacional y a la demanda de bienes y servicios, las grandes empresas se dieron cuenta de que podía resultarles más conveniente organizarse a través de entidades más pequeñas que, aunque fueran jurídicamente independientes, se encontrarán ligadas entre sí, teniendo como resultado una mayor versatilidad en las operaciones.

Esta forma de organización, aprovechando las ventajas del tamaño de las entidades, resultó adecuado para hacer frente a los cambios del entorno económico y aprovechar al máximo el poder económico de cada una; esto tuvo como consecuencia directa, la constitución de grupos de empresas o consorcios coordinados por un centro de autoridad encargado de tomar decisiones encaminadas a lograr fines económicos en beneficio de los intereses comunes.

La desintegración de las grandes empresas en unidades más pequeñas y jurídicamente independientes, creó la necesidad de contar con instrumentos que permitieran medir la eficiencia de operación de estos entes, básicamente a través de estados financieros que reflejan adecuadamente los resultados de operación del consorcio; esto fue superado mediante lo

que la técnica contable llama Consolidación de Estados Financieros.

a) CONCEPTO

Para poder dar el concepto de Estados Financieros Consolidados, es necesario definir lo que se entiende por Consolidar:

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española nos dice que Consolidar es:

- Dar firmeza y solidez a una cosa.
- Reunir, volver a juntar lo que antes se había roto.
- Liquidar una deuda flotante para convertirla en fija o perpetua.
- Afianzar más y más una cosa.

Estos conceptos distan mucho de lo que en la técnica contable se pueda definir, ya que por consolidar se entiende:

- Unir en uno sólo, varios elementos.
- Fusionar.

En la técnica contable, el concepto de consoli-

dar se aplica generalmente a la fusión de estados financieros de varias empresas que requieran conocer su posición financiera como grupo, llamando al producto de esta fusión "Estados Financieros Consolidados".

El C.P. Alvaro Gasca Neri, los define como:

"Son los documentos que muestran la situación financiera y los resultados de operación de un grupo de empresas interrelacionadas por la propiedad de las acciones que consideradas desde un punto de vista económico, forman toda una sola organización que opera bajo un control común; por lo tanto, este tipo de estados no muestran la posición financiera ni los resultados de una empresa en particular, ni tampoco los de una entidad legal concreta, sino los de un grupo de empresas que integran una Unidad Económica".

R.D. Kennedy, S.Y. Mc. Mullen:

"Un balance general consolidado es un estado financiero que muestra en forma combinada el activo y el pasivo, con exclusión de las transacciones internas entre las compañías y sus respectivos saldos pertenecientes a un grupo, esto es, la compañía matriz y sus subsidiarias".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos,
A.C.:

"Son aquellos que presentan la situación financiera y resultados de operación de una unidad - integrada por la compañía tenedora y sus subsidiarias (independientemente de sus personalidades jurídicas) y se formulan sustituyendo la inversión en acciones de compañías subsidiarias - de la tenedora con los activos y pasivos de aquellas y eliminando los saldos entre las distintas compañías, así como las utilidades no realizadas por la entidad".

En resumen, los Estados Financieros Consolidados:

"Son aquellos que reportan la situación financiera y los resultados de operación de una entidad consolidada, formada por una compañía matriz y - sus subsidiarias que son operadas bajo un con-trol común como si fuese una sola empresa, haciendo caso omiso a límites legales de las distintas entidades".

La figura de Consolidación con fines de pago de impuesto se ha contemplado desde hace muchos -- años en la legislación fiscal de la mayoría de los países desarrollados y de algunos de los paises llamados en desarrollo; en nuestro país, a partir de 1982 se cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con una nueva forma de gravamen a las sociedades mercantiles a través de la Con

solidación de resultados fiscales para fines de pago de este impuesto, lo que equivale a considerar como sujeto del impuesto al patrimonio -- económico del grupo o consorcio; por esta razón, la consolidación fiscal de un grupo de intereses económicos comunes se establece desde el punto de vista del estado de resultados concediendo -- una importancia radical menor a las transacciones que las compañías del grupo realicen y que afecten cuentas de balance, sobre todo en el caso de que no tengan efecto en la declaración de impuestos de alguna de las empresas.

Es de observarse, que el esquema que muestran -- los estados financieros consolidados como se contempla desde el punto de vista fiscal difiere -- del esquema que la técnica contable maneja. Esta diferencia obedece a los objetivos a los que están encaminados.

b) OBJETIVOS

Mediante el esquema de consolidación para fines contables, el objetivo que se persigue con los -- estados financieros consolidados es, fundamentalmente de información, tanto para el grupo de intereses económicos como para con terceros con ella relacionados, ya que pretenden lograr que se re-

fleje en un solo juego de estados financieros, los resultados, activos, pasivos y capital de todas y cada una de las empresas, eliminándose o reconociéndose por separado los intereses correspondientes a accionistas minoritarios de alguna o algunas de las sociedades, y su importancia estriba en la utilidad que la información proporcione a los diversos sectores sociales interesados en ella, entre los que mencionaremos a:

- Accionistas de la compañía controladora:

Permitiéndoles conocer la solidez y el rendimiento real de su inversión.

- Administradores de la compañía controladora:

Mostrándoles el grado de eficacia con que se ha dirigido al grupo de empresas, dándoles la pauta a seguir para mejorar, corregir o evaluar su actuación.

- Acreedores a largo plazo de la compañía controladora:

Con el objeto de conocer la solidez financiera y el grado de recuperación de sus créditos.

- Acreedores de las compañías subsidiarias:

Con el objeto de reconocer el respaldo econó-

mico que pueda tener alguna o algunas de las compañías subsidiarias del grupo.

Dentro del esquema de consolidación para fines fiscales, el objetivo fundamental de los estados financieros consolidados, es establecer un régimen neutral de gravamen que se aplique al grupo de intereses comunes que decidieron organizarse en sociedades mercantiles jurídicamente independientes entre sí, de forma tal que su organización no tenga efectos favorables ni desfavorables desde el punto de vista de los elementos básicos del impuesto respecto de los grupos organizados a partir de una sola empresa o de una matriz y sus subsidiarias.

Ahora bien, desde el punto de vista contable y dependiendo hacia quien este dirigida la información será necesario que los estados financieros que sirvieron de base para la formulación de los estados financieros consolidados, sean o no auditados por contadores públicos independientes y, para efectos fiscales, es obligatorio que tanto los estados financieros que sirvieron de base para la elaboración de los estados financieros consolidados, como estos es sí, estén dictaminados por contadores públicos independientes: pues con esto proporcionarán al Fisco un grado de certeza de que el causante (compañía matriz y subsidiarias) ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

c) COMENTARIOS DE SU ANTIGUEDAD

Se ha mencionado que la formulación de estados financieros consolidados, tuvo como origen la necesidad de contar con información que permitiera medir la eficiencia de operación de los grupos de empresas o consorcios.

Esta forma de organización fue consecuencia directa del desarrollo comercial que tuvo lugar durante los siglos XVIII y XIX, generando demandas adicionales de bienes y servicios que debían satisfacerse mediante el crecimiento de las empresas encargadas de producir tales bienes y servicios.

Poco a poco las empresas se dieron cuenta de que organizándose a través de asociaciones podrían satisfacer tales requerimientos, por lo que surgieron en diversas partes del mundo, entre otras, las siguientes asociaciones:

- Kártel - (En Alemania), cuyo fin era, a través de convenios voluntarios entre comerciantes, coordinar los precios del mercado y condiciones de venta de ciertos productos.
- Pool - que consiste en la unión de un grupo de productores, con el fin de asegurar a la producción un precio de venta razonable.

- Holding Company (en Estados Unidos), que son empresas constituidas en una unidad económica cuyo objetivo es el control de una rama industrial de un país.

El empleo de los estados financieros consolidados han venido siendo una práctica común a consecuencia de la evolución de este tipo de agrupaciones, teniéndose como antecedente más remoto los estados financieros consolidados de la compañía National Lead Co., que fueron presentados en su informe anual en Diciembre 31 de 1892, y en Marzo 31 de 1902 la compañía U.S. Rubber Co., mostró en sus primeros reportes las cuentas consolidadas y las de la compañía controladora.

En México, aún cuando estaba permitido por nuestra legislación el organizar a un grupo de empresas bajo el régimen de compañía controladora, no fue sino hasta la década de los sesenta cuando cobró cierta fuerza la preparación de estados financieros consolidados, por considerar que el impuesto sobre la renta tendría cierta incidencia desfavorable.

Revisando los antecedentes de nuestra legislación fiscal, nos remontamos al reglamento de la ley del impuesto sobre la renta del 22 de abril de 1925 que indicaba:

"Cuando varias sociedades tengan personalidad jurídica distinta, pero una relación de negocios tal que fusionen su contabilidad, su administración y liquiden unidas sus operaciones, podrán hacer, en cada caso siempre que demuestren previamente ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que reúnen los requisitos anteriores, las declaraciones que exige la Ley y este reglamento, comprendiendo en ellas el total de los ingresos percibidos por dichas sociedades, pero una vez emitida esta forma de declarar no podrán variarla sin previo aviso ante la propia Secretaría".

La misma disposición la encontramos en los reglamentos emitidos en 1935 y 1941.

En esta disposición, es notoria la incidencia - desfavorable que el impuesto sobre la renta, -- ejercía sobre el régimen de la compañía controladora, consistente en una duplicidad en el pago del impuesto (en cuanto a ganancias distribuíbles) ya que las compañías subsidiarias efectuaban el pago y la compañía controladora lo volvía a pagar sobre el mismo ingreso.

La duplicidad en el pago del impuesto se eliminó con la disposición dada a conocer en 1965, estipulando que los causantes no consideraran como ingresos acumulables los dividendos percibidos,

siempre que hubieren sido pagados por sociedades que operaran en el país y mexicanas que operaran en el extranjero.

El antecedente más cercano que se tiene de la consolidación para efectos fiscales, lo encontramos en el régimen de Unidades de Fomento, contenido en el decreto expedido por el Ejecutivo el 20 de junio de 1973, aún cuando se trataba de un auténtico estímulo fiscal.

El carácter de incentivo fiscal que se le atribuye, se basa en la orientación de los requisitos que se señalaban para poder adoptar este régimen, así como a la propia mecánica de operación, que le permitía al grupo de intereses económicos comunes, gozar de ciertos beneficios de manera total.

Para efectos del Decreto, las unidades de fomento eran unidades económicas que fomentaban el desarrollo industrial del país y se formaban por una sociedad de fomento (controladora) y una o más sociedades promovidas (controladas) y para que la unidad económica pudiera utilizar las medidas de estímulo que se establecían en el citado decreto, la sociedad de fomento debería comprobar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que el conjunto de las sociedades que la formaban incrementaban sus ventas y servicios

en un tanto por ciento equivalente al compuesto por la suma del índice de crecimiento de la actividad industrial del país y el veinte por ciento de dicho índice, además que se obtenían incrementos significativos en por lo menos cinco de las siguientes actividades:

- Creación de nuevos empleos.
- Desarrollo tecnológico nacional.
- Industrialización de recursos naturales.
- Aumento en las exportaciones.
- Creación de nuevas empresas industriales y de turismo.
- Ampliación de empresas industriales y de turismo.
- Sustitución de importaciones.
- Inversión en zonas de menos desarrollo económico relativo.
- Colocación de acciones entre el público.
- Mexicanización de sociedades con mayoría de inversión extranjera.

Algunos de los beneficios que brindaba el adoptar este régimen consistían en:

- Se liberaba de retención de impuestos a los dividendos que percibiera de otras sociedades, la sociedad de fomento en su carácter de accionista.

- Se exceptuaba de gravamen la ganancia que por enajenación de acciones tuviera la sociedad de fomento en su carácter de accionista de sociedades anónimas mexicanas, inscritas en la Bolsa de Valores y con participación mayoritaria de mexicanos en su capital social.
- Se permitía determinar el impuesto de la unidad de fomento utilizando la tarifa del impuesto aplicable a las actividades empresariales, a la suma de los ingresos acumulables y de las deducciones autorizadas, declaradas por las sociedades que formaban la unidad.

La figura de las unidades de fomento se contemplaba exclusivamente desde el punto de vista del Impuesto sobre la Renta, pero hay que recordar que en años anteriores a la entrada en vigor del Impuesto al Valor Agregado, el anterior impuesto sobre Ingresos Mercantiles, al causante por cada sociedad que enajenara los bienes o prestara los servicios que caían dentro del objeto de este impuesto, dificultaba el funcionamiento de los grupos o consorcios porque nunca contempló la posibilidad de evitar el efecto del gravamen en transacciones que involucraran a dos o más empresas vinculadas con dicho grupo o consorcio.

La entrada en vigor del impuesto al valor agregado a partir del año de 1980 y el desarrollo -

de las empresas en nuestro país hicieron cada vez más necesario el reconocimiento en la ley del impuesto sobre la renta de las técnicas de consolidación, por que resultaba imposible que este importante ordenamiento pudiera subsistir al margen de la problemática empresarial moderna, dejando de contemplar la figura de la consolidación con el objeto de contar con un gravamen de renta que cumpliera con el requisito constitucional de generalidad, neutralidad y equidad respecto de quienes se encuentran obligados a pagarlo.

En las condiciones actuales en las que se encuentra México, cuenta con muchos grupos o consorcios que aún siendo relativamente pequeños, tienen intereses comunes mayoritarios en más de una sociedad, pudiendo ser de gran aplicación el régimen de sociedades controladoras o de consolidación fiscal que contempla actualmente la Ley del Impuesto sobre la Renta.

d) ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS

Los estados financieros combinados son aquellos que presentan la situación financiera y los resultados de operación de compañías afiliadas como si fueran una entidad independiente de sus personalidades jurídicas, y se formulan sumando

los estados financieros individuales de compañías afiliadas, después de eliminar los saldos y transacciones (e inversiones en su caso) entre las mismas, así como las utilidades no realizadas por la entidad.

Los estados financieros combinados tienen como objetivo primordial presentar la información financiera y resultados de operación de compañías afiliadas. Su preparación es necesaria principalmente en beneficio de los accionistas, pues a través de éstos será posible la identificación del patrimonio de cada accionista, considerando que sólo procede su formulación cuando más del 50% de las acciones ordinarias de las compañías afiliadas, sean propiedad del mismo grupo de accionistas.

Con frecuencia deben presentarse estados financieros combinados en vez de estados financieros separados de compañías afiliadas, cuando el volumen de las transacciones entre las partes son tales que los estados financieros combinados serán más significativos.

Los estados financieros combinados deben prepararse de la misma manera que los estados financieros consolidados, eliminándose las partidas, transacciones y utilidades entre las compañías. Sin embargo, como no existe la relación matriz

a filial, no hay bases para eliminar las cuentas de la participación accionaria en ninguna de las entidades. En sustitución a ésta, los estados financieros combinados deben presentar las cuentas individuales de participación o mostrar los totales combinados exponiéndose en notas los detalles apropiados por compañía.

La diferencia fundamental existente entre los estados combinados y los estados consolidados estriba en el hecho de que los primeros muestran la situación financiera de las compañías afiliadas, consideradas como una unidad independiente, y los estados consolidados aún cuando muestran la situación financiera de las subsidiarias se considerará como una unidad integrada, es decir, comprenderá a la compañía controladora como a las subsidiarias que se incluyeron en el proceso de consolidación.

Dicha diferencia se basa en la carencia de la relación matriz-subsidiaria, debido a que la única relación existente entre las empresas que se incluyen en el proceso de combinación, es la tenencia de accionistas comunes aún cuando se tengan inversiones sin importancia entre ellas, que les permitan a los accionistas participar de una manera directa en las operaciones de cada una de éstas.

e) COMPANIAS SUBSIDIARIAS

Las compañías subsidiarias frecuentemente se forman para obtener una separación completa de las operaciones que realiza un grupo o consorcio de empresas (abastecimiento de materias primas, distribución adecuada de tecnología, complejidad de los procesos productivos y penetración de productos en mercados nacionales e internacionales), y al mismo tiempo mantener control individual de las operaciones de cada una de las empresas que forman el grupo.

Financieramente, esta forma de organización logra una mayor versatilidad de operación, además de permitir aprovechar al máximo las ventajas que le dan el tamaño de la empresa y su poder económico para poder hacer frente a los cambios del entorno económico.

Fiscalmente esta forma de organización no presenta problema alguno, ya que están constituidas en entidades jurídicamente independientes, lo que equivale a que cada empresa será responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales que están a su cargo.

f) INVERSIONES PERMANENTES

Inversión, es un término que con frecuencia utilizan las compañías que tienen valores como parte de su actividad principal, normalmente consisten en valores fácilmente negociables, pero tanto la finalidad que se persigue con ellas como el período usual en el que se mantiene, son a largo plazo.

Las inversiones a largo plazo, inversiones en afiliadas o algunas veces simplemente inversiones, aparecen en los estados financieros de compañías comerciales o industriales, como activos no circulantes; representando inversiones para fines de control, afiliación o financiamiento a empresas relacionadas con las operaciones de la compañía inversionista.

La mayoría de valores (inversiones) que se adquieren se compran y registran al costo, el cual incluye los costos de compra como: comisiones, impuestos de traslado de dominio, honorarios a corredores y otros honorarios.

Dado que la legislación mexicana reconocía a una empresa como una entidad jurídicamente independiente, el valorar las inversiones al costo se ajustaba a la naturaleza legal, sin embargo, la

técnica contable (y con fundamento en un principio de contabilidad generalmente aceptado) se interesa en identificar de una unidad contable el centro de decisión que persiga fines económicos a través de sus bienes, recursos, obligaciones y rendimientos que en conjunto constituyan a esa unidad y cuya posición financiera está desligada de las personas morales y físicas que la forman.

Valuar las inversiones a través del método de costo, es reconocer las utilidades o pérdidas obtenidas por la compañía emisora, hasta que decreten dividendos o se cree una provisión para las pérdidas, esto es, cuando la situación financiera se vea afectada en forma negativa en las utilidades.

Esta forma de valuación de las inversiones no muestra los resultados que obtuvo en el período la compañía emisora, por lo que, adoptarla equivaldría a proporcionar, financieramente hablando, información falsa e incompleta.

Las inversiones permanentes en compañías asociadas y subsidiarias no consolidadas, para que cumplan con principios de contabilidad generalmente aceptados deberán valuarse a través del método de participación.

Este método es un procedimiento que se utiliza -

para valorar las inversiones en acciones emitidas por empresas subsidiarias o asociadas y que consiste en adicionar o deducir del valor contable de la inversión el porcentaje que le correspondía a la compañía tenedora (unidad económica) de las utilidades o pérdidas de dicha subsidiaria o asociada, obtenidas en fecha posterior a la de adquisición de las acciones.

La valuación de una inversión a través de este método implica:

- Registrar la inversión a su costo de adquisición.
- Eliminar la parte proporcional de las utilidades o pérdidas originadas por la realización de operaciones entre las compañías que integran la unidad económica.
- Aplicar a la cuenta de inversión la parte proporcional de los resultados incluidos por las subsidiarias o asociadas en fecha posterior a la de la compra de las acciones que afectan simultáneamente los resultados de la empresa tenedora.

En el primer caso si al registrar la inversión a su costo de adquisición, difiere con el valor contable de las acciones, deberá investigarse la diferencia y tratarse desde dos puntos de vista:

- 1° Cuando el costo de la inversión es superior al valor contable de las acciones:

Si se determina que el exceso del costo tuvo como origen una subvaluación de activos o sobrevaluación en los pasivos de la empresa emisora, se manejará a través de ajustes de la inversión a su valor contable, para representar el sobreprecio de las acciones pagado por la compañía tenedora en relación con el valor contable registrado en los libros de la emisora en la fecha de compra. Si el exceso de costo se debe a la existencia de un crédito mercantil se manejará como tal, estando sujeta a amortización o -- bien el sobreprecio será absorbido por la compañía tenedora, en sus resultados cuando se debe a una pérdida en la adquisición de las acciones.

- 2° Cuando el costo de la inversión es inferior al valor contable de las acciones.

Se manejará como superávit no ganado, si - la diferencia que resulta es utilidad en - la adquisición de las acciones, originada por una compra de oportunidad.

Si se determina que hay una sobrevaluación en las cuentas de activo de la subsidiaria, o bien, se estima la existencia de un pasi

vo contingente se manejará como un ajuste en la inversión a su valor contable, para representar el beneficio obtenido en la compra de las acciones.

Si en la compra de las acciones se paga un sobreprecio y la subsidiaria o asociada de creta dividendos en la fecha de la compra, deberá considerarse como un reembolso al precio pagado de las acciones, lo que disminuirá el costo de inversión.

El reconocimiento de los resultados de la subsidiaria o asociada en los libros de la compañía tenedora, se registrarán a partir de las siguientes situaciones.

- a) Cuando no existan operaciones entre compañías.
- b) Cuando existan operaciones entre compañías.

El reconocimiento de los resultados de las subsidiarias en la tenedora cuando no existan operaciones entre las compañías se hará desde dos puntos de vista:

1. Cuando la subsidiaria obtiene utilidades.

En este caso se hará el registro por inversión en acciones que posee la tenedora de la compañía emisora (subsidiaria) en la fecha de adquisición.

Al finalizar el ejercicio de la subsidiaria y que se determine que obtuvo utilidades, la tenedora, aplicando el mismo porcentaje que posee en acciones, efectuará el reconocimiento de las utilidades, sufriendo un incremento la inversión en acciones que posee, reconociendo de esta manera el ingreso y manejándolo a través de utilidades no distribuidas de la subsidiaria.

Cuando la subsidiaria decreta dividendos, la tenedora, reconocerá la cuenta por cobrar contra la disminución de la inversión en acciones que ésta tenía registrada en libros al momento de conocer la utilidad de la subsidiaria y, simultáneamente acreditará el importe de los dividendos por recibir, a utilidad de ejercicios anteriores contra las utilidades no distribuidas de la subsidiaria. De esta manera, se estará por una parte reconociendo las utilidades que corresponden a la inversión que se tiene en la subsidiaria y por otra, se estará contemplando el dividendo que se recibirá por esas utilidades.

2. Cuando la subsidiaria o asociada tiene pérdidas.

En este caso, la compañía tenedora registrará la adquisición de las acciones.

Al momento de conocer la pérdida obtenida por la compañía subsidiaria, la tenedora aplicará la pérdida de la subsidiaria disminuyendo su inversión, en la misma proporción en la que tiene su inversión.

Las pérdidas de las subsidiarias podrán amortizarse, siempre y cuando la asamblea de accionistas así lo acuerde, contra las utilidades de ejercicios posteriores, por lo que la tenedora al momento de conocer la utilidad obtenida en la subsidiaria, aplicará de las utilidades el mismo porcentaje de acciones que adquirió, amortizando la pérdida sufrida en el ejercicio inmediato anterior, y en caso de existir algún remanente lo acreditará a utilidades no distribuidas por subsidiarias.

En el caso de que existan operaciones entre compañías el reconocimiento de los resultados en la tenedora, se realizará contemplando dos modalidades:

1. Cuando tiene utilidades la subsidiaria.

Si la subsidiaria obtuvo utilidades al final del ejercicio, en los libros de la tenedora, será necesario acreditar a la cuenta que originó utilidades en la subsidiaria, por el importe de la utilidad que le corresponde a la tenedora, siempre y cuando esta utilidad se derive de movimientos entre estas dos compañías, contra utilidades no distribuidas de subsidiarias, ya que hay que considerar que dicha utilidad aún no ha sido realizada.

Después de haberse efectuado el movimiento - antes mencionado, el procedimiento para reconocer la utilidad será el mismo que se describió en el caso de no haber operaciones entre compañías cuando existan utilidades.

2. Cuando se obtiene pérdida.

En este caso, el movimiento que se origina - será el de incrementar a la cuenta que originó la pérdida de la subsidiaria, contra pérdidas de subsidiarias pendientes de aplicar, procediendo a reconocer la pérdida que le corresponde a la tenedora, del resultado de la subsidiaria igual que como se describió en el caso de no existir operaciones entre compañías cuando existen pérdidas.

Al valuar las inversiones de una compañía, tanto las utilidades no distribuídas de subsidiarias y asociadas, así como las pérdidas no aplicadas, se presentarán en el estado de resultados inmediatamente después de la utilidad o pérdida neta de la compañía, y en el balance general en caso de utilidad, como un superávit no ganado, y en caso de pérdida en un renglón por separado dentro del capital contable, como una disminución al mismo.

2. TERMINOLOGIA

El régimen de consolidación que la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla, tiene la característica de ser opcional, siempre que exista una sociedad mercantil que pueda recibir la denominación de controladora, y cuando menos una sociedad que reúna las características de sociedad controlada, razón por la cuál es conveniente dar a conocer el concepto, tanto fiscal como contable de algunos términos.

a) COMPANIA CONTROLADORA

De conformidad con la ley, se consideran sociedades mercantiles controladoras:

"Aquellas que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por aquellas.

En ningún caso, más del 50% de las acciones con derecho a voto de la sociedad controladora podrá ser propiedad de otras sociedades; para estos efectos no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista de -

conformidad con las reglas generales que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

Tratando de esquematizar la tenencia accionaria de la sociedad controladora, reuniendo el requisito de participación mayoritaria en el capital de otra sociedad se muestra la siguiente figura (1):

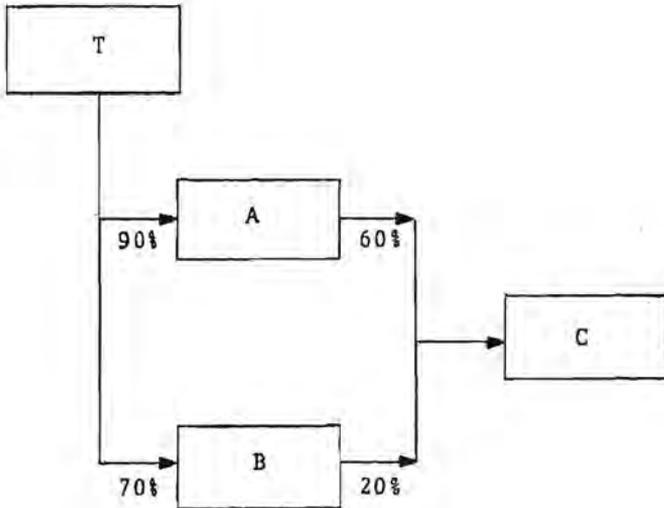


Figura No. 1

Como se observa en la figura No. 1, la empresa T y A reúnen el primer requisito de la definición dada por la ley, ya que poseen más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades.

Para cumplir con el segundo requisito, que consiste en que las acciones con derecho a voto que emita la sociedad supuestamente controladora, deben ser mayoritariamente poseídas por personas físicas residentes en el país o en el extranjero, cumpliendo con este requisito es posible -- identificar realmente para efectos de consolidación fiscal a una controladora (figura No. 2).

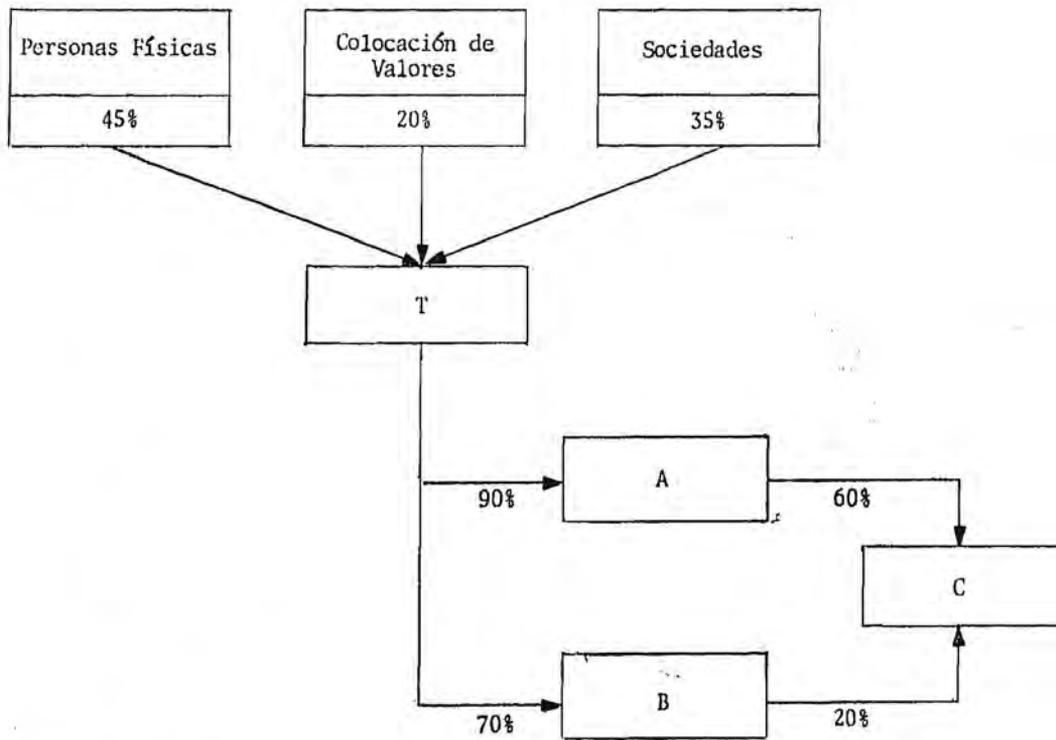


Figura No. 2

Mientras que la ley utiliza el término "controladora", en la jerga contable, por compañía controladora entendemos, aquella compañía que ejerce control sobre otras, en virtud de tener la mayor parte de sus acciones; aunque para efecto de definición de términos dados a conocer en el boletín B-8 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en octubre de 1973, se utiliza el vocablo "Compañía Tenedora", considerada como:

b) COMPANIA TENEDORA

"Aquella compañía propietaria del 25% o más de las acciones ordinarias de otra empresa".

El mismo boletín define a:

c) COMPANIA SUBSIDIARIA

"Aquella compañía cuya mayoría de acciones ordinarias (más del 50%) es propiedad de otra empresa".

COMPANIA ASOCIADA

"Aquella compañía de la cual otra empresa es --

propietaria de no menos del 25% y no más del 50% de las acciones ordinarias en circulación".

COMPAÑIAS AFILIADAS

"Son aquellas compañías que sin tener inversiones de importancia entre sí, tienen accionistas comunes".

Ilustrando gráficamente las definiciones contempladas en el mencionado boletín se muestra la siguiente figura (3):

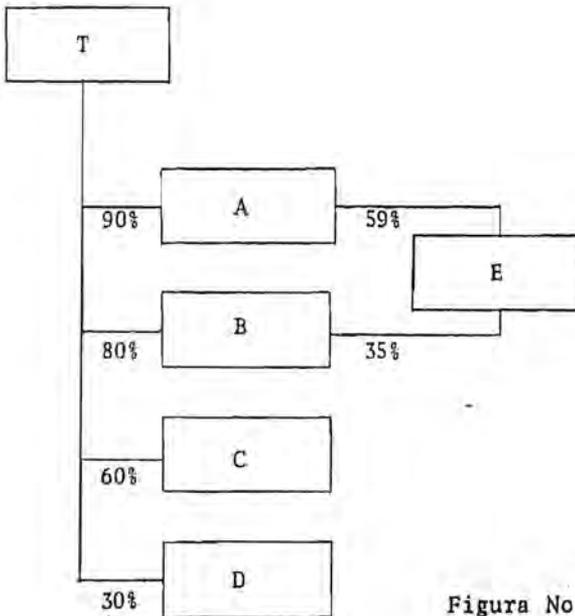


Figura No. 3

Como se observa en la figura No. 3 :

- La compañía T sería la compañía tenedora, por tener más del 25% del capital de A, B, C, D, y E, aunque en el caso de E sería de manera indirecta a través de las sociedades A y B.
- Las sociedades A, B, C, y E, serían subsidiarias atendiendo a los términos de las definiciones anteriores y D sería una compañía asociada.
- Las compañías A, B, C y D, responden a la definición de compañías afiliadas entre sí.

d) COMPANIA MATRIZ PURA Y MATRIZ ACTIVA

La idea básica que apoya la creación de sociedades controladoras, es la de conjugar en un centro de decisiones el desarrollo y el crecimiento de un grupo de empresas, con la finalidad de centralizar las decisiones para coordinar a las empresas y crecer en forma conjunta.

La organización actual de los negocios está dada por una empresa operadora que coordina a una o más empresas que en forma directa influye en el control administrativo y en la dirección de

las operaciones de las sociedades; o bien, ejerce un control indirecto cuando éste se obtiene a través de una de las sociedades que adquiere la mayoría de las acciones emitidas por una tercera y cuyo control será ejercido automáticamente por la compañía operadora (figura 4).

La creación de una sociedad controladora puede darse de dos formas:

- HACIA ABAJO

Cuando la compañía operadora original se convierte en compañía controladora, mediante la transferencia de bienes y de razón social - - creando una nueva compañía operativa (figura 5).



Figura No. 5

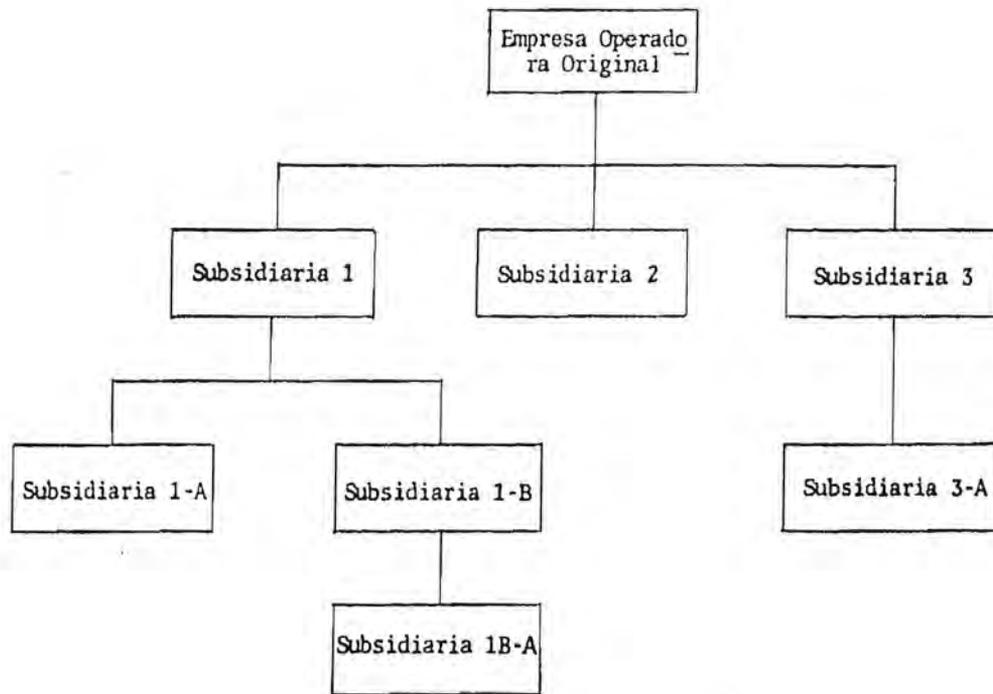


Figura No. 4

- HACIA ARRIBA

Es cuando la compañía operativa original - crea una nueva empresa denominada controladora, mediante el canje de acciones de la primera empresa con denominación de la controladora y, la emisión de nuevas acciones de la compañía operativa (subsidiaria) figura 6.

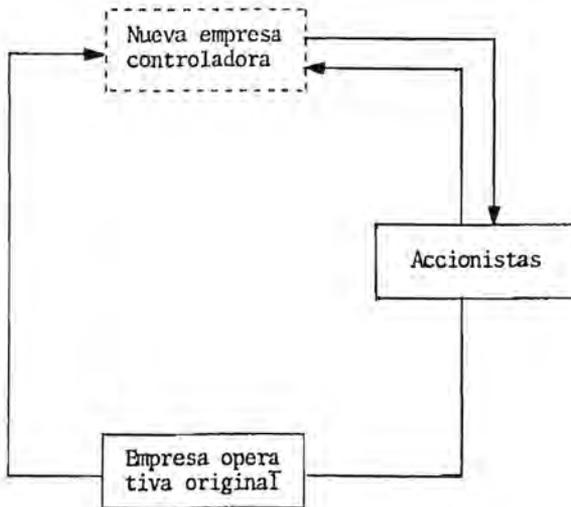


Figura No. 6

Cualquiera que sea la forma de creación de la -
compañía controladora, la organización estará -
dada como se muestra en la figura 7.

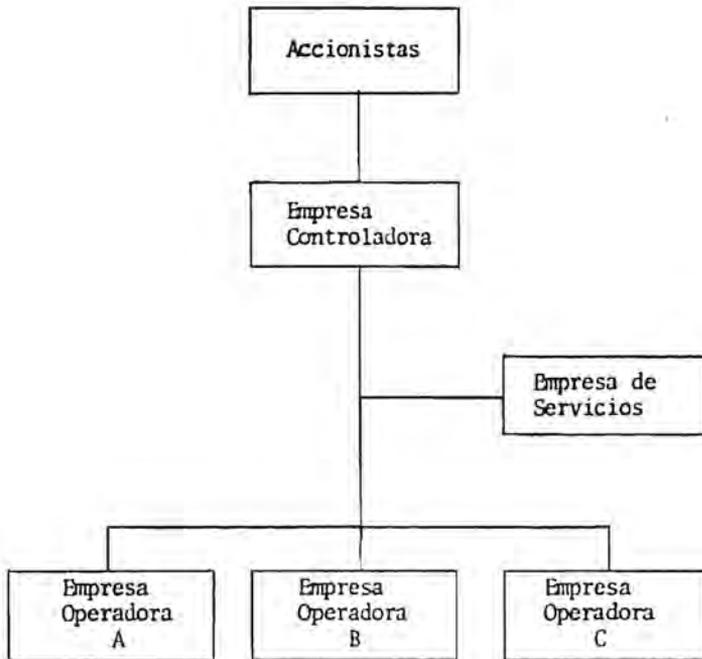


Figura No. 7

Una compañía matriz (controladora) podrá tener dos variantes:

MATRIZ PURA

Será matriz pura, la compañía que no opera los bienes, sino que se limita a controlar y dirigir las operaciones de otras sociedades, es decir, tendrá inversión en acciones de distintas empresas (industriales o comerciales).

MATRIZ ACTIVA

Será matriz activa, aquella que además de controlar las operaciones de otras sociedades mediante la posesión de acciones con derecho a voto, opere sus propios bienes.

Al constituir una sociedad controladora se da el sistema matriz-subsidiaria, que sin tratarse de una fusión formal es una de las clasificaciones legales de fusión, en la cuál la compañía matriz podrá establecer las siguientes combinaciones:

- Fusión Vertical

Se caracteriza por permitir la expansión ha-

cia niveles diferentes dentro del mismo renglón general de actividad, pueden ocurrir hacia arriba o hacia abajo, a lo largo de todo el proceso producción-consumo.

- Fusión Horizontal

Como su nombre lo indica, amplía las operaciones de la empresa dentro del mismo renglón de actividad y al mismo nivel.

- Un Conglomerado

Que implica la expansión de la empresa hacia campos no relacionados con sus intereses actuales, es decir, no se intensifica la concentración de un campo determinado.

e) INTERES MINORITARIO

Al crear una subsidiaria y emitir acciones, y con fundamento en nuestra legislación en materia mercantil, éstas no podrán ser poseídas en su totalidad por personas físicas o morales, - por lo que el capital de la compañía subsidiaria estará representado por un interés mayoritario y un interés minoritario.

Por interés minoritario entenderemos:

"La parte del capital de una subsidiaria que - está en poder de accionistas ajenos a la compañía controladora".

El interés minoritario surge únicamente con motivo de la consolidación de estados financieros, ya que lo que se pretende al consolidar es presentar los activos, pasivos y capital que pertenece a la compañía controladora (representando el capital mayoritario), por lo que no sería correcto un capital que no es propiedad de la compañía controladora.

El interés minoritario se determina de la siguiente manera:

$$\text{Interés minoritario} = \frac{\text{Acciones de la Subsidiaria en poder de -} \\ \text{terceras personas.}}{\text{Acciones de la Subsidiaria en circulación}} = X$$

X = Capital contable de la subsidiaria.

La participación de los accionistas minoritarios se presentará como una partida separada, en el estado de resultados, como una disminución, inmediatamente antes de la utilidad o pérdida neta.

El interés minoritario, en el balance general consolidado se presentará como una partida separada inmediatamente antes de la inversión de los accionistas.

f) TIPOS DE RELACION

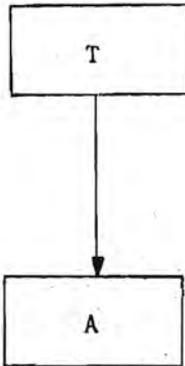
Una relación matriz-subsidiaria, se da cuando la controladora adquiere acciones en circulación de la compañía emisora aunque no sea en su totalidad; o bien, cuando la participación de control la adquiera a través de una empresa afiliada.

La relación matriz-subsidiaria puede presentarse en forma:

- Directa
- Indirecta
- Recíproca o mutua
- Circular

DIRECTA

Es cuando una de las sociedades (controladora) tiene en su poder parte o todo del capital en acciones de la otra compañía (subsidiaria).

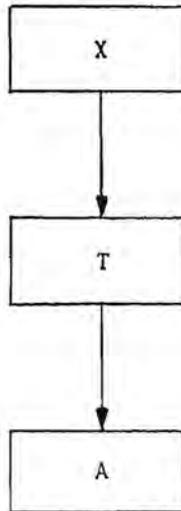


T = Controladora

A = Subsidiaria

INDIRECTA

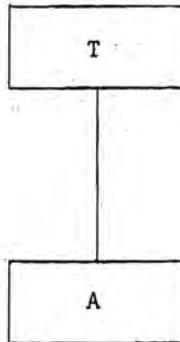
Es cuando una compañía extraña a la relación ma matriz-subsidiaria invierte en una participación en control de la compañía controladora, la cual a su vez posee una participación de control en una subsidiaria.



T = Controladora
X = Compañía extraña
A = Subsidiaria

RECIPROCA O MUTUA

Este tipo de relación se presenta, cuando la compañía subsidiaria posee parte del capital en acciones de la compañía controladora, es decir, - cuando cada una de las dos sociedades adquiere - acciones de la otra.

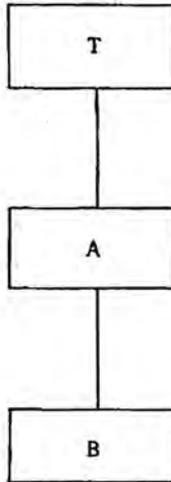


T = Controladora

A = Subsidiaria

CIRCULAR

Se da una relación circular entre sociedades, si la sociedad que está en el extracto más bajo posee una parte del capital en acciones de la sociedad que figura en el extracto más alto.



T = Controladora
A = Subsidiaria
B = Subsidiaria

3. FORMULACION

Cuando se tiene una entidad formada por una compañía tenedora y sus subsidiarias se formularán estados financieros consolidados, cuidando que su preparación cumpla con principios de contabilidad generalmente aceptados.

La esencia de la formulación de estados financieros consolidados, radica en el hecho fundamental de que las compañías que intervengan en la consolidación formen un grupo de negociaciones relacionadas por medio de acciones representativas del capital social de una o varias de esas compañías, y cuya dirección se encuentre en un centro de decisión común a todas ellas.

El presente capítulo tiene como finalidad la determinación de la formulación de los estados financieros consolidados, contemplados desde el punto de vista contable, en el que juega un papel importante la decisión de incorporar en el proceso de consolidación, solamente a aquellas subsidiarias que fundamentalmente estuvieron relacionadas con el grupo de intereses económicos; haciéndose necesario enunciar los casos y las causas para excluir a una subsidiaria de dicho proceso.

a) CASOS DE EXCLUSION

Los estados financieros consolidados, por regla general deberán incluir a todas las subsidiarias que forman la entidad; sin embargo existen situaciones en que se justifica la exclusión de una o varias de las subsidiarias.

Las principales causas en las que se justifica la exclusión son:

- Clases de acciones poseídas por la compañía controladora.
- El porcentaje de la propiedad de acciones.
- La existencia del control por parte de la dirección.
- La relativa o poca importancia de una subsidiaria.
- Diferencias en el período contable.

Para estos efectos, el Boletín B-8, contempla los casos en que puede presentarse la exclusión de una o varias subsidiarias y que son:

- Las subsidiarias en países extranjeros en los

que existan controles de cambio, restricciones para la remisión de utilidades o incertidumbres sobre la estabilidad monetaria.

- Subsidiarias dedicadas a actividades distintas en naturaleza a las llevadas a cabo por el resto del grupo.
- Subsidiarias en que el control sea temporal.
- Subsidiarias en situaciones de suspensión de - pagos, disolución o quiebra.

b) REGLAS DE PRESENTACION

En virtud de que los estados financieros consolidados muestran la situación financiera y los resultados de operación de la matriz y sus subsidiarias consideradas como una sola unidad económica, se hace necesario que los estados financieros individuales que sirven de base para su formulación sean preparados a una misma fecha o con una diferencia que no exceda de tres meses de la fecha de los estados financieros consolidados y que cubran un mismo período, ya que al considerar que los estados financieros son históricos y que reflejan hechos pasados, los que se incluyen en la consolidación deberán ser he-

chos pasados realizados en un mismo período; así mismo que estos hayan sido preparados con apego a principios de contabilidad generalmente aceptados y que su aplicación haya sido uniforme, - sobre todo, cuando existieron situaciones similares entre las compañías que forman el grupo.

Debido a que la presentación de estados financieros consolidados, no difiere de los lineamientos establecidos para los estados financieros individuales, excepto por las situaciones particulares que surgen con motivo de la consolidación y persiguiendo su correcta presentación es necesario revelar la siguiente información:

- Hacer referencia en el encabezado, que el estado que se está mostrando es relativo a una entidad integrada por una compañía matriz y - sus subsidiarias.
- Se presentará una lista de las subsidiarias - que están formando la entidad, indicando el - porcentaje de propiedad de acciones en poder de la matriz.
- Base de consolidación utilizada en la preparación de estados financieros consolidados.
- Referencia de la exclusión y razones para no consolidar una subsidiaria, en cuyo caso, de

berá mostrarse información sobre los activos, pasivos y resultados de operación de aquellas compañías que no fueron consolidadas, en una nota a los estados financieros

La información que deberá revelarse, en cuanto a cifras presentadas en estos estados, tomando en cuenta que existirán ocasiones en que los datos contables de las subsidiarias no son comparables debido a las diferencias entre ellas mismas, son:

- Valuación de inversiones en activos fijos.
- Métodos de depreciación y amortización.
- Métodos para cálculos de reservas de cuentas incobrables.

Así mismo, se deberá considerar para su correcta presentación:

- Manifestación del interés que tienen otros accionistas en el capital y superávit, así como del resultado del ejercicio.
- Tipo de valuación de las inversiones de subsidiarias no consideradas en el proceso de consolidación.
- Mostrar el excedente o faltante que existiera

entre el valor en libros y el valor real del - costo de las acciones en poder de la compañía matriz.

c) ELIMINACIONES

Al formular estados financieros consolidados, - uno de los aspectos más importantes a considerar, es la eliminación de partidas recíprocas provenientes de las operaciones realizadas por las - compañías que forman el grupo, ya que se ha comentado que presentan, con este tipo de estados, la situación financiera y los resultados de ope- ración de las compañías consideradas como una - unidad, que muestran los derechos y obligaciones de la entidad económica que forman.

Las eliminaciones más comunes son:

- Cuenta de inversiones en subsidiarias y capi- tal contable de las mismas.
- Cuentas por cobrar y pagar.
- Venta de mercancía.
- Venta de activo fijo.

- Operaciones originadas por intereses, ingresos por servicios prestados, renta, etc.

CUENTA DE INVERSIONES EN SUBSIDIARIAS Y CAPITAL CONTABLE DE LAS MISMAS.

Este tipo de eliminaciones será tratado en dos fechas diferentes: en la de adquisición de las acciones y en fecha posterior a la de su adquisición.

La eliminación de inversiones en la fecha de adquisición reviste tres modalidades:

1. Cuando la compra de acciones se hace a un precio igual a su valor contable.

En este caso, el capital contable de la subsidiaria será igual a la inversión de la compañía controladora más el interés minoritario existente, por lo que el asiento de eliminación de la inversión en acciones de la controladora sería:

Capital Social (Subsidiaria)	\$
Superávit (Subsidiaria)	
Inversión en Subsidiarias (Controladora)	\$
Interés minoritario	
Eliminación de la inversión de la subsidiaria contra su capital contable.	

2. Cuando la compra de acciones se realiza a un precio superior a su valor contable.

En este caso, la cantidad pagada en exceso - sobre el capital contable de la subsidiaria se tratará tomando en cuenta las circunstancias que originaron el exceso:

- ° Si el exceso se originó por una subvaluación de los activos o que los pasivos estén sobreestimados, se asignará dicho exceso a los bienes que hayan sido valuados.
- ° Se reconocerá como un crédito mercantil, si el exceso no es posible de identificar se con alguna o algunas de las partidas - del balance.

Si el exceso es considerado como un activo intangible, el asiento de eliminación de la

inversión en acciones de la controladora
será:

Crédito mercantil	\$
Capital social (Subsidiaria)	
Superávit (Subsidiaria)	
Inversiones en Subsidiarias (Controladora)	\$
Interés minoritario	
Eliminación de la inversión en acciones contra el capi- tal contable de las subsidia rias,	

El crédito mercantil, deberá amortizarse -
con cargo a los resultados consolidados.

3. Cuando la compra de acciones se haga a un precio inferior al valor contable, el tratamiento será el siguiente:
 - ° Asignar la diferencia a bienes específicos cuando los bienes de la subsidiaria se encuentren sobrevaluados.
 - ° Asignar la diferencia a una cuenta de - superávit por consolidar, si la contro-
ladora al efectuar la compra de las ac-

ciones de la subsidiaria la realizará a precio de oportunidad, en este caso, el asiento de eliminación de la inversión en acciones de la controladora será:

Capital social (Subsidiaria)	\$
Superávit (Subsidiaria)	
Inversión en subsidiaria (Controladora)	\$
Superávit por consolidar	
Interés minoritario	
Eliminación de la inversión en acciones de la subsidiaria contra su capital contable.	

Este superávit, no será susceptible de reparto a través de dividendos, debido a que no se ha generado mediante operaciones realizadas por la entidad.

Eliminación de la inversión en fecha posterior a la de su adquisición.

Considerando que las empresas subsidiarias son entidades independientes que obtienen utilidades o sufren pérdidas en las operaciones que realizan, la compañía controladora, después de adquirir las acciones de las sub-

sidiarias y al momento de elaborar estados financieros consolidados, podrá optar por manejar la inversión de dos maneras: a precio de Costo o de Mercado, el más bajo; o bien, a través del Método de Participación.

Inversión manejada al Costo.

Cuando la inversión es manejada al costo por la empresa adquirente (controladora) y se preparen estados financieros consolidados después de transcurrido cierto tiempo a partir de la fecha de compra de las acciones, la eliminación de los saldos de la cuenta de "inversión en subsidiarias" en la compañía controladora, y de "capital contable" en la empresa subsidiaria, se efectuará tomando como base las cifras que mostraba esta última como valor en libros de sus acciones, en la fecha en que fueron adquiridas por la compañía controladora; en cuyo caso, los resultados obtenidos por la subsidiaria después de la fecha de su adquisición, pasarán a formar parte del superávit o déficit consolidados.

Inversión manejada con el Método de Participación.

Cuando la inversión se valúe con este método y se preparen estados financieros consolida-

dos, la eliminación de los saldos de inversión de la tenedora y de capital de las empresas a consolidar, se realizará tomando como base la cifra que muestra el capital contable de la subsidiaria en la fecha de consolidación, así como el saldo de la cuenta de inversión en la empresa controladora, manejando la diferencia (cuando exista) como un crédito mercantil o como un superávit por consolidar, como se comentó anteriormente.

ELIMINACION DE CUENTAS POR COBRAR Y PAGAR.

Entre los conceptos más comunes que pueden originar una cuenta por cobrar y/o por pagar podemos citar: cuenta corriente, documentos e intereses; mismas que deberán eliminarse antes de preparar el balance general consolidado, por considerar que las relaciones de derechos y obligaciones que se presenten pertenecen únicamente a la entidad consolidada.

Cuenta Corriente.

La realización de operaciones de compra-venta de mercancías, préstamos no documentados, etc., entre las empresas que forman el grupo, en las que en una genere derechos y en la otra

obligaciones, el asiento de eliminación que debe correrse será:

Cuentas por pagar (Compañía A)	\$	
Cuentas por cobrar (Compañía B)		\$

Eliminación de los saldos de la cuenta corriente de la compañía A.

Documentos.

El otorgamiento de préstamos garantizados con documentos origina la creación de esta cuenta que para efecto de eliminar los saldos, el -- asiento que procede será:

Documentos por pagar (Compañía A)	\$	
Documentos por cobrar (Compañía B)		\$

Eliminación de los documentos pendientes entre las compañías.

Intereses.

El saldo que presenta esta cuenta, es consecuencia de las operaciones antes mencionadas, representando cuentas por cobrar y/o por pagar,

consideradas como movimientos de cuenta corriente, por los que el asiento de eliminación será:

Intereses por pagar (Compañía A)	\$	
Intereses por cobrar (Compañía B)		\$
Eliminación de intereses pendientes de pago entre las compañías.		

ELIMINACION DE VENTAS DE MERCANCIAS.

La compra-venta de mercancías es una de las - operaciones que con mayor frecuencia realizan las compañías que forman el grupo, y su eliminación debe efectuarse antes de formular esta dos financieros consolidados.

Este tipo de operaciones reviste tres modalidades:

- Ventas realizadas al costo.
- Ventas que llevan implícita una utilidad.
- Ventas realizadas a menos del costo.

Ventas realizadas al costo.

Cuando las compañías hayan efectuado ventas - al costo, el asiento de eliminación será:

Ventas	\$	
(Compañía vendedora)		
Costo de ventas		\$
(Compañía compradora)		

Por la eliminación de ventas celebradas a precio de costo durante el período.

Ventas que llevan implícita una utilidad.

Este caso presenta tres situaciones:

1. Cuando la mercancía ha sido vendida totalmente fuera del grupo.

Bajo estas circunstancias, la eliminación que habrá de efectuarse será únicamente la de las ventas entre las compañías, con el objeto de evitar que las ventas y el costo de ventas se inflen, ya que las utilidades han sido efectivamente realizadas.

2. Cuando la mercancía aún se conserva íntegramente en los inventarios de la empresa compradora.

En este caso, la utilidad generada por la

venta deberá eliminarse, (respetándose la utilidad que corresponda al interés minoritario que no está sujeto a eliminación) ya que ésta no ha sido realizada por no haberse obtenido fuera del grupo.

Para comprender mejor la eliminación que debe efectuarse se presenta el siguiente ejemplo:

La compañía controladora posee el 85% de las acciones de la subsidiaria B.

La compañía controladora (A) compra \$60,000 de mercancía a su subsidiaria B, la cual tuvo un costo de \$40,000. A la fecha de la preparación de los estados financieros consolidados, la mercancía comprada a la subsidiaria se encuentra en los inventarios de la controladora. Los resultados individuales de las compañías son los siguientes:

Controladora		Subsidiaria B
	Ventas	\$ 130,000
	Costo de ventas	<u>75,000</u>
	Utilidad bruta	55,000
	Gastos	<u>15,000</u>
Utilidad neta	<u>\$ 80,000</u>	Utilidad neta
		<u>\$ 40,000</u>

Si consideramos que la utilidad no realiza

da en la venta entre las compañías fue de \$20,000, la eliminación será:

- 1 -

Utilidad neta (Subsidiaria B)	\$20,000	
Inventarios (Controladora)		\$20,000
Eliminación de la utilidad no realizada entre las compañías.		

Y, considerando que existe un 15% de interés minoritario de las acciones de la subsidiaria B en poder de terceros al que le corresponde una participación de 6,000 sobre la utilidad neta, el asiento para registrar la utilidad correspondiente a la venta de mercancía entre las compañías será:

- 2 -

Utilidad neta (Subsidiaria B)	\$ 6,000	
Interés minoritario		\$ 6,000
Registro de la participación minoritaria sobre la utilidad en la venta de mercancías.		

Después de eliminar la utilidad no realizada y la participación correspondiente al interés minoritario, la utilidad neta consolidada - será:

Utilidad neta de la controladora	\$ 80,000
Utilidad neta de la subsidiaria B	<u>40,000</u>
	40,000
Utilidad no realizada en inventarios	<u>(20,000)</u>
Utilidad neta consolidada, si la ma- triz poseyera el 100% de las accio- nes de la Subsidiaria B	20,000
Participación correspondiente al in- terés minoritario.	<u>6,000</u>
Utilidad neta consolidada	<u><u>\$ 14,000</u></u>

3. Cuando una parte de la mercancía ha sido - vendida fuera del grupo, es decir cuando la venta de mercancía lleva implícita una utilidad.

En este caso la eliminación se realizará -- combinando los dos casos anteriores, considerando únicamente el importe de la mercancía que se hubiese vendido fuera del grupo y la parte que aún permanece en los inventa- rios.

Ventas realizadas a menos del costo.

Se podrán presentar tres casos:

1. Cuando la mercancía ha sido vendida totalmente fuera del grupo.

En este caso, debido a que la mercancía se encuentra fuera del grupo y la pérdida se considera realizada, el asiento que deberá formularse será el correspondiente a la venta entre las compañías para evitar que se presenten cifras infladas tanto en el renglón de ventas como en el de costo de ventas, ambas en el estado de resultados consolidado.

2. Cuando la mercancía aún se conserva íntegra en los inventarios de la empresa compradora.

Deberá eliminarse la pérdida obtenida para la compañía vendedora, por no haberse originado a través de operaciones celebradas con empresas ajenas al grupo, en cuyo caso, se deberá reconocer la parte proporcional correspondiente al interés minoritario, debido a que éste sí ha sufrido la pérdida.

3. Cuando sólo una parte de la mercancía ha sido vendida fuera del grupo.

La eliminación de este tipo de operación

representará una combinación de los dos casos antes mencionados, con la excepción de que se aplicará la proporción correspondiente de la parte de mercancía vendida fuera del grupo, al interés minoritario.

ELIMINACIÓN DE OPERACIONES POR VENTA DE ACTIVOS FIJOS.

Si alguna de las empresas vende activos fijos a precio de costo a otra u otras empresas que integran el grupo económico, por dicha venta no se efectuará asiento alguno de eliminación, por considerarse que al momento de la consolidación, las dos empresas son como una sola organización.

Quando se presenta el caso de una venta de activo fijo que lleva implícita una utilidad ésta deberá eliminarse por considerarse no realizada, ya que su origen no proviene de operaciones realizadas con entidades que pertenecen al grupo.

Quando la venta de activo fijo origina una pérdida en la empresa vendedora, al momento de consolidarse deberá efectuarse el asiento de eliminación correspondiente, ya que al --

igual que en la utilidad originada por este tipo de operaciones intercompañías, no se considera realizada.

En estos casos, al igual que en las operaciones realizadas por venta de mercancías, se dará el mismo tratamiento al interés minoritario, reconociendo la utilidad o pérdua originada por la venta en forma proporcional al porcentaje de acciones que están en poder de terceros, de la empresa o empresas que las obtuvieron.

ELIMINACION DE OPERACIONES ORIGINADAS POR:

- Intereses, ingresos por servicios, préstamos, rentas, etc.

El objetivo primordial de la eliminación de este tipo de operaciones es el de no presentar valores mayores a los reales, es decir, no inflar las cuentas de resultados, ya que el estado de resultados consolidado pretende mostrar las operaciones realizadas con las entidades que no forman parte de la unidad económica, atendiendo al Principio de Realización; lo que además provocaría presentar información errónea pues dicha información, en el caso de estar sujeta a análi-

sis financiero la desvirtuaría.

- Descuento de documentos.

Cuando una de las compañías que integran el grupo suscribe documentos a favor de otra u otras, y estas a su vez han negociado dichos documentos con terceros ajenos a la entidad, procederá el asiento de eliminación, en el cual se compensará el activo de la empresa a favor de la cual se suscribió el documento - con el pasivo contingente de la empresa que lo expidió.

Al efectuarse dicho asiento, no desaparecerá la obligación, ya que existe el pasivo ordinario a cargo del grupo, por haberse negociado el documento a favor de terceras personas.

- Inversiones recíprocas.

Cuando se de el caso de que alguna de las - empresas posea parte o totalidad de los bonos u obligaciones emitidas por otra de las empresas que integran el grupo, debe eliminarse la parte de la emisión que se posea, pues de otra manera se estarán presentando cifras erróneas en los estados financieros consolidados.

Al efectuarse la eliminación, la diferencia que exista entre la cuenta de emisión de -

obligaciones de la empresa que las emitió y la cuenta de obligaciones en circulación de la empresa que las poseía, se estará presentando el verdadero pasivo a cargo del grupo.

- Pago de dividendos.

Cuando una de las empresas del grupo decreta dividendos a favor de otra u otras, implicará la eliminación de este tipo de operación, eliminando el ingreso percibido por concepto de dividendos contra las utilidades acumuladas de las empresas que los hayan pagado.

En cuanto a los dividendos pagados correspondientes a los accionistas minoritarios - se reflejará contablemente en la consolidación, como una disminución en la participación del capital contable por el importe de dichos dividendos.

Hemos comentado la eliminación de operaciones más comunes entre las compañías del grupo, -- aunque éstas dependerán tanto del tipo de empresa como de la cantidad de operaciones diferentes que se efectúen en el grupo; por lo que resulta difícil enumerarlas en forma limitativa.

d) LIMITACIONES

Al consolidar estados financieros deberán tomarse en cuenta aquellos factores que limiten su elaboración, así como su utilidad.

Un factor a considerar por limitar el proceso de consolidación es el que los estados financieros individuales por ser el elemento primordial para iniciar dicho proceso, debido a que si sus cifras no son estrictamente comparables, no existirá la homogeneidad en las cuentas a consolidar; se hace necesario que el contador público examine el significado de cada rubro que estos contengan, con el objeto de determinar la homogeneidad en los estados financieros antes de tomarlos como elementos en su consolidación, observando entre otras consideraciones las siguientes:

- Que las cuentas que sirvan de base para la consolidación sean a la misma fecha, en el caso de cuentas de balance o bien al mismo ejercicio, si son de resultados.
- Que la base para la valuación de los activos sea la misma en todas las compañías a consolidar.
- Que la clasificación de las cuentas en to-

das las compañías sea uniforme y consistente tomando en cuenta las políticas y procedimientos dados por la administración, común a todas ellas.

Otro elemento a considerar por limitar la interpretación que tengan los acreedores diversos, terceros interesados y los accionistas minoritarios de los estados financieros consolidados, es el acompañar a éstos con los estados financieros individuales cuyas cifras han sido concentradas.

Esta limitación es notoria si consideramos que los estados financieros consolidados presentan la situación financiera y los resultados de operación de la matriz y sus subsidiarias consideradas como una sola entidad; en el cual el balance general consolidado de la impresión de que todo el activo está disponible para cubrir las deudas sobre el capital indicadas en el estado, y el pasivo que muestra corresponde a entidades legales distintas y no a la entidad económica. Y, el estado de resultados consolidado combina los resultados de operación de las compañías que han tenido utilidades con aquellas que no las han tenido.

Esta limitación provoca que a través de los -

estados financieros consolidados se incurra en el encubrimiento de una compañía insolvente.

Podemos decir que, el acompañar a los estados financieros consolidados con estados financieros individuales e indicar la información necesaria que amplíe aquellas situaciones que no pueden ser plasmadas en dichos estados, o de fácil interpretación para terceros interesados en ella, pone de manifiesto el subsanamiento de las limitaciones antes comentadas.

III. AUDITORIA A LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.

1. FUNDAMENTOS CONTABLES

a) CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

El Código de Etica ha sido elaborado por la propia profesión, a fin de contar con una serie de reglas que permitan regir la actuación profesional de todos los contadores públicos; declarando la intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia y de respetarse a sí misma.

El Código de Etica contempla la existencia de -- principios aplicables a la profesión, enmarcándo los como postulados, que se estima son la esencia de las intervenciones de la profesión, para que los contadores actúen con ética profesional al - desempeñar sus actividades.

El Código de Etica, en sus postulados establece que:

Los Contadores Públicos tienen la obligación de regir su conducta de acuerdo a las reglas contenidas en él, debido a que norma sus relaciones - con el público en general, con quien patrocina sus servicios y con sus compañeros de profesión, siendo aplicable a todo contador aunque éste -- ejerza, además, otra profesión.

El Contador Público al expresar el juicio profesional que sirva de base a terceros para toma de decisiones, aceptará la obligación de sostener - un criterio libre e imparcial aclarando la relación que guarda ante quien patrocina sus servicios, actuando con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable; ya que de éste se espera un verdadero trabajo profesional, esto es, que tendrá el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar actividades profesionales satisfactoriamente.

Las opiniones, informes y documentos que presente deberán contener la expresión de su juicio, - fundado en elementos objetivos aceptando la responsabilidad por los trabajos que llevó a cabo, mismos que deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún - colaborador bajo supervisión, pudiendo consultar o cambiar impresiones con otros colegas en cuestión de criterio o de doctrina.

El contador público tiene la obligación de guardar en secreto profesional y de no revelar los - hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de profesión, excepto - por los informes que establezcan las leyes.

Deberá analizar las necesidades que pueden tener se de sus servicios, para proponer aquellos que

sean más convenientes dentro de las circunstancias, basándose en sus conocimientos y experiencias y absteniéndose de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

Los contadores públicos se abstendrán de hacer comentarios sobre otro Contador, cuando éstos perjudiquen su reputación o el prestigio de la profesión en general, cuidando sus relaciones y buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca.

Deberá cimentar su reputación en la honradez, la horiosidad y capacidad profesional, dando una imagen positiva y de prestigio, valiéndose únicamente de su capacidad profesional y personal así como de la promoción institucional.

No deberá anunciarse o solicitar trabajo por conducto o medios masivos de comunicación o de otros que menoscaben la dignidad del contador o de la profesión.

El contador público deberá instruir en forma técnica y útil y orientar a quien se enseña con el objeto de mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión para que en el futuro ejercicio profesio-

nal se actúe con estricto apego a las normas de Etica Profesional.

Estos postulados se han agrupado en cuatro rubros fundamentales:

- La definición del alcance del código,
- Las normas que conforman la responsabilidad del profesional frente a la sociedad,
- Las normas que amparan las relaciones de trabajo y de servicios profesionales,
- Responsabilidad hacia la propia profesión.

Cuenta además con un rubro más, que preve las sanciones que pudieran aplicarse a los Contadores Públicos que violen las normas que contempla el código.

Dentro de las normas que agrupan las relaciones de trabajo y de servicios profesionales, se encuentran las normas que rigen al Contador Público como auditor externo, las que estipulan que:

- Al expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, no hay independencia ni imparcialidad cuando:

Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, -

del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.

Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser: director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que se esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.

Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna ingerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.

Reciba en cualquier circunstancia o motivo, - participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que - contrato sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales sus emolumentos dependan del éxito de cualquier transacción.

Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.

Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.

Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción que aún siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

- El simple hecho de que un contador público realice simultáneamente labores de auditoría ex-terna y de consultoría en administración no implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del contador en la toma de decisiones administrativas y financieras.

- En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir estados financieros, dictámenes e in

formas procedentes de auditoría quienes posean título de contador público debidamente registrado.

Como es de observarse, este código contempla la actuación del contador público en la realización de su trabajo, mismo que estará sujeto al cumplimiento de principios y normas que emita el propio Instituto con el objeto de que las opiniones, información o documentación que se derive de su trabajo estén acordes con conceptos fundamentales que rigen la cuantificación contable de los fenómenos económicos que se plasman en los estados financieros.

b) PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Los estados financieros deben reflejar la situación real de una entidad y para su formulación se hace indispensable la observancia de una serie de principios que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. ha emitido, debido a que son conceptos fundamentales sobre los que descansa la contabilidad.

A esta serie de postulados se les conoce como -- principios de contabilidad generalmente aceptados, y se refieren al aspecto de transformar los datos en información regulando su presentación. Estos principios establecen:

- La delimitación e identificación del ente económico,
- Las bases de cuantificación de las operaciones,
- La presentación de la información financiera.

Dado que son producto de la técnica contable, los estados financieros consolidados y el método de participación, es necesario que éstos se ubiquen dentro de los principios de contabilidad, por lo que la preparación de los estados y la utilización del método en la valuación de inversiones en acciones comunes en poder de una compañía tenedora, se circunscriben y fundamentan en los siguientes principios de contabilidad:

ENTIDAD

Este principio constituye la base para la formulación de estados financieros consolidados, ya que el esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera establece que la actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones en caminadas a la consecución de los fines de la entidad; además, establece que la entidad puede ser una persona física, moral o una combinación de ellas, debido que a la contabilidad le interesa identificar a la entidad que persigue fines económicos particulares y que sea independiente de otras.

Estos lineamientos están acorde con lo que establece el principio de Entidad, al considerar que las entidades consolidadas integran una unidad económica estando constituida por dos o más entidades jurídicas que desarrollan actividades económicas y ejercen sus derechos y responden de sus obligaciones en forma individual y que por razones de propiedad en capital y de facultad de tomar decisiones, se deberán preparar estados financieros consolidados en los que se muestren todos los derechos, obligaciones, patrimonio y resultados de sus operaciones, con apego a princi-

pios de contabilidad.

La aplicación de este principio en lo referente a la valuación de las inversiones en acciones co munes que posee la compañía tenedora de otras so ciedades mediante el método de participación, se observa cuando la tenedora influye en la administración de las subsidiarias y asociadas en virtud de poseer cuando menos el 25% de las acciones co munes de éstas.

REALIZACION

En la formulación de estados financieros consoli dados se da cumplimiento a este principio, al - efectuarse las eliminaciones de las transaccio-- nes entre las compañías que forman el grupo, debido a que el principio de realización establece que:

"Las operaciones y eventos económicos se cuantifican en términos monetarios y se considerarán - realizados cuando:

- Han efectuado transacciones con otros entes - económicos,
- Han tenido lugar transformaciones internas que modifiquen la estructura de recursos o de sus fuentes,
- Han ocurrido eventos económicos externos a la

entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto se cuantificó en términos monetarios".

Por considerar que las eliminaciones se fundamentan en el hecho de que las empresas que forman el grupo representan una sola entidad económica, el reconocer las utilidades o pérdidas originadas por las operaciones celebradas entre las compañías, provocaría que no se diera cumplimiento a este principio de contabilidad.

En el método de participación, al reconocerse las utilidades o pérdidas que sufre la inversión de la tenedora, cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o bien, cuando se realiza la eliminación de las utilidades que resultaran de las ventas celebradas entre compañías del grupo, de la misma forma que cuando se preparan estados financieros consolidados, se observa el cumplimiento de este principio.

PERIODO CONTABLE

Este principio establece que la existencia de una entidad económica se dividirá en períodos convencionales, debido a la necesidad de conocer los resultados de operación y la situación finan

ciera a una fecha determinada, y la observancia de este principio en la formulación de estados financieros consolidados es cuando la información que se utilice para su preparación sea a la misma fecha, aunque el propio Instituto establece que en caso de existir diferencias, éstas no excederán de 3 meses de la fecha de los estados financieros consolidados siempre y cuando no hayan existido variaciones de importancia.

En lo que respecta al método de participación, la aplicación de este principio se observa cuando se registra en el ejercicio en que ocurran las cifras que le correspondan a la compañía tenedora de las utilidades o pérdidas de las subsidiarias.

REVELACION SUFICIENTE

Considerando que el principio de Entidad determina la formulación de estados financieros consolidados se dará cumplimiento al principio de Revelación Suficiente si la información que éstos -- contemplan en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

Al valorar la inversión de la tenedora con el método de participación, la observancia de este --

principio es notoria, ya que se están reconociendo las utilidades o pérdidas que sufre dicha inversión.

Las notas e información complementaria a los estados financieros consolidados juegan un papel importante para el cumplimiento de este principio ya que al no proporcionarlas, no se estará mostrando todo lo necesario para juzgar la situación financiera ni los resultados de operación de la entidad.

IMPORTANCIA RELATIVA

La importancia de este principio, radica en el hecho de no incluir en la consolidación a aquellas subsidiarias que carezcan de importancia, en relación con la compañía controladora o bien, en relación con otras subsidiarias que forman el grupo de intereses comunes, basándose en el hecho de que la información que presenten los estados financieros mostrarán los aspectos importantes que hayan sido susceptibles de cuantificarse en términos monetarios, ya que tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

Por lo que respecta a la utilización del método de participación, no se faltará a principios de contabilidad, si no se valúan las inversiones - con este método, cuando el monto de alguna o algunas de ellas no sean de importancia significativa.

CONSISTENCIA

Los usos de la información contable requieren - que se sigan procedimientos de cuantificación - que permanezcan en el tiempo. La información - contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para mediante la comparación de los estados financieros de la entidad conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

La aplicación de este principio, en la prepara-

ción de estados financieros consolidados, se observa con respecto a la política de consolidación, esto es, que deberá existir continuidad en su aplicación.

Y, en cuanto al método de participación, deberá existir continuidad en su aplicación después de que se le haya adoptado.

c) NORMAS DE AUDITORIA

Las normas de Auditoría, son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo.

Las normas de Auditoría se clasifican en:

- Normas personales
- Normas de ejecución al trabajo
- Normas de información

NORMAS PERSONALES

Se refieren a las cualidades que el auditor debe tener, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone.

Dentro de estas Normas, existen cualidades que el auditor debe tener y ser adquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría, mismas que deberá conservar durante el desarrollo de su actividad profesional, y son:

° Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.

Por entrenamiento técnico entenderemos, la adquisición de conocimientos y habilidades obtenidas a través de requisitos escolares culminando con la obtención de un Título de Licenciado en Contaduría expedido por una Institución reconocida.

El entrenamiento técnico es un fundamento indispensable de la capacidad profesional, que implica necesariamente alcanzar madurez de juicio, el cual se logra mediante el enfrentamiento sistemático de los problemas inherentes a la profesión y a la elección de soluciones adecuadas de los problemas que se presenten.

° Cuidado y Diligencia Profesional.

Por ser la auditoría un trabajo profesional, y porque el auditor adquirió un compromiso profesional con su clientela y una responsabilidad con la sociedad, deberá desempeñar su trabajo con meticulosidad, cuidado y esmero que son de esperarse de una persona con sentido de responsabilidad, poniendo siempre toda su capacidad

y habilidad profesional con buena fé e integridad.

° Independencia Mental.

Se entiende que existe independencia mental en un auditor, cuando sus juicios se fundamentan en elementos objetivos del caso que se examinó; esto es, cuando su opinión no es influenciada por consideraciones de orden subjetivo. Para tal fin, el código de ética define, como ya se vio, aquellas circunstancias en las que se considera no hay independencia ni imparcialidad para que un auditor emita una opinión profesional.

NORMAS DE EJECUCION AL TRABAJO.

El auditor al desempeñar un trabajo de auditoría con cuidado y diligencia profesional debe considerar que existen ciertos elementos, que por su importancia tienen que ser cumplidos.

Estos elementos básicos constituyen la especificación particular de la exigencia de cuidado y diligencia y, son:

° Planeación y Supervisión.

Todo trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, en caso de contar con ayuda

tes, éstos deben ser supervisados en forma -- apropiada.

La planeación implica prever los procedimientos que han de emplearse, con la extensión y la oportunidad con que serán utilizados así -- como el personal que debe intervenir. Se deberá dejar evidencia en papeles de trabajo, -- de haberse planeado la auditoría.

La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo de auditoría: ejerciéndose en proporción -- inversa a la experiencia, preparación técnica y capacidad profesional del auditor supervisado, debiendo dejarse evidencia de la supervisión, en los papeles de trabajo.

° Estudio y Evaluación del Control Interno.

El estudiar y evaluar el control interno de -- una empresa que se auditará, tiene como objeto la determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría que se aplicarán.

La responsabilidad del auditor al efectuar el estudio del control interno, se basa en el -- análisis y comprensión del plan de organización y de los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar.

Y, al evaluar el control interno, determinará las deficiencias de los métodos y registros,

clasificandolas de acuerdo a su gravedad y posibles repercusiones en la información financiera, sobre las que basará el establecimiento del alcance de su trabajo.

° Obtención de Evidencia Suficiente y Competente.

Se considera que habrá evidencia suficiente y competente cuando, a través de la aplicación de una o varias pruebas diferentes, se ha obtenido, de sus resultados, la cantidad indispensable de evidencia, que produzcan en el auditor la convicción de que los hechos que está tratando de probar han quedado satisfactoriamente comprobados.

La evidencia será competente cuando los hechos, circunstancias o criterios tengan relevancia cualitativa, para lo cuál el auditor deberá guiarse por los siguientes criterios:

- a) Importancia Relativa, que se refiere a la inclusión o exclusión, cambio en la presentación, en la valuación o descripción de una partida, que modifique sustancialmente la interpretación de la información financiera.
- b) Riesgo Probable, que se refiere a la posibilidad de error, carencia o deficiencia que presenten ciertas partes de la evidencia -- que se pretende comprobar.

NORMAS DE INFORMACION.

Por la importancia que tiene el dictamen o informe, para el auditor, para su cliente y para aquellos interesados que tomen decisiones sobre él, se han establecido los siguientes requisitos:

- ° Aclaración de la Relación del Auditor con Estados Financieros o Información Financiera y Expresión de Opinión.

Este requisito se refiere a que en todos los casos que el nombre del contador público quede asociado con los estados financieros o con información financiera, deberá expresar su relación con dicha información, su opinión y las limitaciones que haya tenido durante el examen practicado a los estados financieros.

- ° Base de Opinión sobre Estados Financieros.

El auditor al dar su opinión sobre estados financieros deberá observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) Que éstos fueron aplicados sobre bases consistentes y,
- c) Que la información que presentan, auxiliada por las notas aclaratorias, es adecuada y suficiente para su interpretación.

Es notorio que la profesión ha cuidado en todos sus detalles, la actuación del contador público al realizar trabajos de auditoría, en virtud de que la fundamentación de las Normas de Auditoría como los Principios de Contabilidad emanan del propio Código de Ética Profesional que emitió el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con el carácter de observancia obligatoria para aquellos contadores que ejerzan la profesión.

2. FUNDAMENTOS FISCALES

Aún cuando se ha hecho una práctica común, la realización de una auditoría que tenga como finalidad -- rendir un dictamen para efectos fiscales, hasta 1981 incluía únicamente la declaración de la información sobre la situación fiscal de una sola entidad pero, a partir de 1982 en que la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla el régimen de Consolidación Fiscal con carácter opcional en el que la compañía controladora podrá ejercerla para consolidar para efectos fiscales, independientemente de que ésta y las compañías controladas presenten en forma individual su declaración y paguen el impuesto.

Las normas que regulan la actuación del contador público en materia de dictamen fiscal son: el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, por ser en éstas donde se da la pauta y se marcan los lineamientos a que este sujeto tanto el contador público que dictamine como la propia emisión de éste.

a) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Un contador público al emitir un dictamen que -- tenga como finalidad dar su opinión sobre el cumplimiento en materia fiscal del contribuyente al que dictamine deberá observar lo previsto en el

artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, antes artículo 85; el cuál establece que:

- El contador público que rinda un dictamen de esta naturaleza esté registrado ante las autoridades fiscales a las que compete esta función, el que podrán obtenerlo únicamente aquellos -- contadores que sean de nacionalidad mexicana, que ostenten el Título de contadores públicos registrados en la Secretaría de Educación Pública, y que sean miembros de un Colegio de Contadores Públicos reconocido por la misma Secretaría.
- Que el Dictamen que formulen esté de acuerdo con las disposiciones establecidas en el Reglamento del propio Código y a las Normas de Auditoría, que como se expuso anteriormente regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional de la actuación del contador público, de su trabajo y de la información que de éste se desprenda.
- Que conjuntamente con su dictamen, emita un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente al que se dictamina, en el que consigne bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Los hechos afirmados en los dictámenes que formulen los contadores públicos sobre los estados fi

nancieros de los contribuyentes y su respectiva relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como las declaraciones que se desprendan de dichos dictámenes, se presumirán como ciertas, siempre y cuando se observen los requisitos antes mencionados, sin embargo, las opiniones o interpretaciones que se formen de éste, no obligan a las autoridades fiscales encargadas de su revisión a considerarlas como verdades absolutas, ya que lo que se pretende con la reglamentación es tener un grado de certeza de que los contribuyentes estén cumpliendo con sus obligaciones fiscales, por lo que la revisión de estos dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea - al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Además, en este artículo se da la pauta para que el contador público que no de cumplimiento a las disposiciones que estipula, sea sancionado, a través de una autoridad fiscal, que con previa audiencia, suspenda hasta por tres años el registro del contador, lapso en el que no podrá dictaminar para efectos fiscales y, contempla el caso en el que el contador reincida, o bien, participe en la comisión de un delito de carácter fiscal, circunstancia en la cuál se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro dando -

aviso por escrito, al colegio de contadores o a la federación de colegios profesionales al que pertenezca dicho contador.

Este artículo contiene en forma muy general los requisitos a los que deberá sujetarse, tanto el contador público como el informe que rinda como resultado de su trabajo y, en forma más explícita el procedimiento que éste deba seguir, lo establece el Reglamento a dicho artículo, que debido a la modificación que sufrió el Código Fiscal de la Federación en 1982, y que surtió efectos a partir del 1º de Enero de 1983, es denominado como Reglamento al artículo 85 del anterior Código Fiscal de la Federación.

REGLAMENTO DEL ARTICULO 85 DEL ANTERIOR CODIGO - FISCAL DE LA FEDERACION.

Este reglamento establece el marco jurídico que regula los derechos y obligaciones de aquellos contribuyentes que se acojan al régimen de dictamen sobre estados financieros para efectos fiscales, así como los derechos y obligaciones de los contadores públicos que emitan dichos dictámenes.

El Reglamento contempla la existencia de Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que serán las que realicen los -

actos o lleven a cabo los procedimientos administrativos necesarios para cumplir con los requisitos que éste establece, y dado que, en temas posteriores daremos en forma general las funciones de dichas Secretarías, cuando se haga mención a Secretarías, entenderemos que se trata de alguna o algunas de estas Unidades Administrativas a las que compete dicho acto o procedimiento.

En cuanto a los derechos y obligaciones del contador público que dictamine para efectos fiscales, el Reglamento establece que:

- ° Para la obtención del registro que deba tener el contador público que emita el dictamen deberá presentar solicitud ante la Secretaría con lo que presentará además, acta de nacimiento o carta de nacionalización, título profesional y constancia reciente emitida por el colegio de contadores públicos que lo acredite como miembro activo de éste. Deberá expresar bajo protesta de decir verdad, que no está acusado o condenado por delitos de carácter fiscal, por delitos intencionales contra el patrimonio de personas, de falsedad en declaraciones judiciales dados a una autoridad o cualquier otro delito de carácter intencional que amerite pena corporal.
- ° Que el contador público registrado estará impedido para dictaminar sobre los estados financieros

ros de un contribuyente cuando se vea afectada su independencia o imparcialidad porque:

1. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.
2. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del consejo de administración o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma que se le asigne y se le retribuyan sus servicios, excepto, por el comisario de la sociedad, siempre y cuando no incurra en una causa de las que se mencionan.
3. Tengan, hayan tenido o puedan tener, en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida conservar su independencia o imparcialidad.
4. Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los

resultados de su auditoría o emita el dic
tamen relativo a los estados financieros -
del contribuyente en circunstancias en las
cuales su emolumento dependa del resultado
de éste.

5. Sea empleado o funcionario de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de las dependencias fiscales de las entidades federativas coordinadas.
 6. Siempre que se encuentre vinculado en cual
quier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.
- ° Que la formulación de los dictámenes relativos a los estados financieros de los contribuyentes que emitan los contadores públicos registrados, se realicen de conformidad con las disposiciones fiscales y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público, del trabajo que desempeña y de la información que rin
da del mismo; para lo cual se establece que di
chas normas se consideran cumplidas cuando:
1. Las relativas a la capacidad, independen-
cia e imparcialidad profesional del conta-
dor, se encuentren vigentes y no tenga nin
gún impedimento legal.

2. Las relativas al trabajo profesional, cuando: La planeación y supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse de los elementos de juicio suficientes para fundamentar su opinión; que el estudio y evaluación del control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrá de emplear y; cuando haya obtenido elementos comprobatorios suficientes y adecuados, para lo cual el contador está obligado a recabarlos para demostrar los hechos y criterios en que se fundan los estados financieros, así como la obtención de pruebas adecuadas respecto de todos los hechos y criterios relevantes.

Para la obtención de los elementos comprobatorios, el contador público, usará el criterio de importancia relativa y riesgo probable.

3. Relativas al dictamen e información, cuando: El contador público exprese su opinión sobre los estados financieros cerciorándose de que fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y que estos fueron aplicados sobre bases consistentes, tanto en el ejercicio fiscal que se dictamina como en el

anterior y, cuando los elementos comprobatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

Contemplando la existencia de excepciones a lo anterior, el contador público deberá mencionar claramente en que consiste y su efecto cuantificado sobre los estados financieros emitiendo como consecuencia, un dictamen con salvedades o dictamen negativo, según sea el caso, o bien, emitirá una abstención de opinión sobre los estados financieros en su conjunto cuando carezca de los elementos probatorios.

° Emitirá conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente en el que consigne:

1. La descripción de acuerdo con lo que indiquen las reglas de carácter general que - al efecto expida la Secretaría acerca de:
 - El régimen fiscal del contribuyente.
 - La verificación documental revisada.
 - La revisión de bases, cálculo y entero de los impuestos federales correspondientes de la revisión de la información --

complementaria incluida en los anexos - que para su efecto requiere y estipula este Reglamento.

2. La declaración, bajo protesta de decir verdad, del apego del dictamen a lo ordenado en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, y este Reglamento, así como - su opinión acerca del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, indicando, en su caso, las omisiones observadas.

Ahora bien, en cuanto a los derechos y obligaciones de los contribuyentes que se acojan a este régimen, se establece que:

- Si desean presentar un dictamen formulado - por contador público registrado, relativo a sus estados financieros deberán presentar - aviso a la Secretaría dentro de los tres me ses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, observando las siguien tes reglas:
 - a) El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejerci cio fiscal.
 - b) Deberá ser suscrito tanto por el contribu yente como por el contador público que

vaya a dictaminar, en el caso de que el -
contribuyente haya obtenido una prórroga
para la presentación de la declaración del
impuesto sobre la renta del ejercicio fis-
cal de referencia, por el mismo tiempo se
considerará prorrogado el plazo para la -
presentación de este aviso.

- Dicho aviso no surtirá efectos cuando:

- a) No haya sido presentado en los términos -
antes descritos.
- b) El contador público que fue propuesto por
el contribuyente carezca de registro a -
que se hizo referencia anteriormente, o
bien, cuando dicho registro se encuentre
suspendido o cancelado.
- c) Con anterioridad a la presentación del -
aviso haya sido notificada orden de visi-
ta domiciliaria al contribuyente, o se -
este practicando por ejercicios anterio-
res o al que se refiere el aviso, o por
haberse emitido, aún cuando no se haya -
notificado, la orden domiciliaria referen-
te a dicho ejercicio; en el caso de que
la visita domiciliaria se refiera a ejer-
cicios anteriores al que se dictaminará,
la Secretaría tomando en cuenta los ante

cedentes respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, podrá dar efecto a la presentación del aviso, si se le notifica a éste y al contador público dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectúe dicha presentación.

d) Exista impedimento legal del contador público que lo suscriba.

- El contribuyente estará obligado a presentar el dictamen relativo a sus estados financieros dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate; este plazo se ampliará por el tiempo que se prorrogue la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta.

Además, la Secretaría podrá conceder una prórroga hasta por un mes más para la presentación del dictamen y los demás documentos que le sean relativos, siempre que existan causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento del plazo a que hicimos mención en el párrafo anterior. La solicitud correspondiente deberá presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo y se considerará concedida la prórroga por un mes, si dentro de los quince días naturales siguientes a la

fecha de la presentación de la solicitud, la Secretaría no le da contestación.

Si el dictamen y los documentos que le son relativos no se presentan en los plazos a los que hemos hecho mención, no surtirá efecto fiscal alguno.

- El contribuyente podrá renunciar a la presentación del dictamen o sustituir al contador público originalmente propuesto, siempre que se comunique a la Secretaría dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso de solicitud justificando los motivos que tuviere; si existiere sustitución del contador, la Secretaría podrá autorizar a solicitud del contribuyente, que el dictamen se presente dentro del octavo mes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

Cuando el contador público no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se podrá dar en cualquier tiempo antes de que se concluya el plazo para presentar el dictamen; o bien podrá comunicar a la Secretaría que renuncia a formularlo dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación de la solicitud que suscribió conjuntamente con el contribuyente, justificando los motivos que tuviere.

El contribuyente que hubiere presentado el aviso para la presentación del dictamen, deberá - presentar los siguientes documentos:

1. Dictamen relativo a los estados financieros emitidos por contador público registrado.
2. Estados financieros básicos examinados por condor público registrado y sobre los cuales emite su dictamen.
 - a) Balance general
 - b) Estado de resultados
 - c) Estado de modificaciones al capital contable.
 - d) Estado de cambios en la situación financiera.
 - e) Notas a los estados financieros
3. El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, emitido por contador público registrado.
4. Los siguientes anexos a los estados financieros.
 - a) Estado comparativo de resultados.
 - b) Estado comparativo de los costos de producción y ventas.
 - c) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración

ción, de venta, financieros y otros gastos.

- d) Análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo.
- e) Relación de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor manifestando bajo protesta de decir verdad.
- f) Conciliación entre el resultado contable y gravable para efectos del impuesto sobre la renta.
- g) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efecto del impuesto sobre la renta y de otros impuestos federales.
- h) Determinación de la participación de utilidades de los trabajadores.
- i) Los demás documentos que señalen las reglas de carácter general que expida la -
Secretaría.

Así como el Reglamento establece tanto las obligaciones y derechos de los contribuyentes como de los contadores públicos que emitan dictamen sobre los estados financieros de contribuyentes que opten por su presentación, estipula que la Secretaría podrá llevar a cabo la revisión del dictamen y demás documentos a que se hizo referencia anteriormente, conforme al siguiente --
procedimiento.

1. Podrá requerir al contador público:

- a) Cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dic taminados para efectos fiscales conforme a este Reglamento y otras disposicio nes fiscales.
- b) La exhibición, para su revisión, de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso se entiende que son - propiedad del contador público.
- c) La información que se considere pertinen te para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuente.
- d) La exhibición de libros y documentación original en aquellos casos, en que así - lo considere necesario.

La información, exhibición de documentos y pa peles de trabajo, se solicitará al contador - público por escrito con copia al contribuyente concediéndole un plazo no menor de cinco días para su cumplimiento.

2. La Secretaría podrá requerir, por escrito,

al contribuyente con copia al contador público la información a que se hizo referencia en los incisos c) y d) del punto anterior, cuando no haya sido proporcionada por el contador público.

3. Cuando la Secretaría considere que la información proporcionada no es suficiente, ésta podrá requerirla a terceros y demás obligados, que en adición a la obtenida del contador público o del contribuyente considere necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Si de la revisión practicada se observan hechos u omisiones con relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, se harán de su conocimiento, por escrito, con copia al contador público, a fin de que dentro de los veinte días siguientes a la fecha de la notificación, manifieste por escrito su inconformidad ante la Unidad Administrativa de la Secretaría a la que compete, para determinar créditos fiscales ofreciendo las pruebas documentales pertinentes mismas que deberá acompañar a su escrito o rendir a más tardar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al de su presentación.

Independientemente de lo anterior, la Secretaría podrá, en cualquier momento ejercer - directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos, responsables solidarios y terceros, conforme a las facultades que al efecto le otorga la - Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Se considera que la Secretaría inicia el - ejercicio de estas facultades cuando lleve a cabo algunos de los actos de requerimiento a los contribuyentes y demás responsables solidarios.

Se establece que la Secretaría podrá suspender o cancelar el registro otorgado al contador público, o lo amonestará de acuerdo con lo siguiente:

1. Se suspenderá cuando:

- a) El contador público acumule tres amonestaciones, en cuyo caso la suspensión no excedera de un año.
- b) No formule el dictamen, debiendo hacerlo, en este caso la suspensión podrá ser de dos años.
- c) El contador público este sujeto a proceso por presunta comisión de un delito de

carácter fiscal o por delitos intencionales contra el patrimonio de las personas, por falsedad en declaraciones judiciales o en informes dados a una autoridad o por cualquier otro, también de carácter intencional, que amerite pena corporal, en este caso, la suspensión durará hasta la resolución definitiva de la causa.

2. La cancelación procederá cuando:

- a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales; para lo cual se considera que existe reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.
- b) Hubiere participado en la comisión de cualquier delito de los señalados en el inciso c) del punto anterior.

3. La amonestación procederá cuando:

- a) Se presenten incompletos los documentos e informes a los que está obligado a emitir.
- b) Se presente extemporáneamente el dictamen.

- c) Cuando el contador público no cumpla con los requerimientos que formule la Secretaría, en relación a la documentación e información que le requiera.

Cuando la Secretaría, suspenda o cancele el registro que otorgó al contador público o bien, que lo amoneste, determinará la irregularidad y la hará del conocimiento del contador público, por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que éste manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberán - - acompañar a su escrito.

Cuando se trate de la cancelación o suspensión y revisión de los elementos que contenga su expediente, emitirá la resolución que proceda, - dando aviso por escrito al Colegio de Contadores y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público.

Para dar cumplimiento a los requisitos establecidos en este reglamento el Poder Ejecutivo ha decretado una serie de Resoluciones, mismas - que deberán ser observadas tanto por el contador público como por el contribuyente, en las que se estipula:

1. La constancia que deberá presentar el contador público, acreditándolo como miembro activo de un colegio de contadores públicos, deberá haber sido emitida, con una anticipación de dos meses a la presentación de solicitud de registro.
2. La Dirección General de Fiscalización solamente expedirá constancias de registro a aquellos contadores que cumplan con los requisitos que establece el propio Reglamento.
3. En aquellos casos en que se efectúe cambio de fecha de cierre del ejercicio, el aviso que dará el contribuyente para presentar dictamen fiscal, se podrá presentar, tanto por el ejercicio de doce meses como por el ejercicio irregular que se origina por el cambio, siempre que dicha presentación se efectúe, en cada caso, dentro del plazo establecido en el reglamento.
4. Los documentos que el contribuyente debe -- presentar se harán en original y copia, y -- en caso de existir prórroga para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta, se anexará copia de la autorización.
5. La solicitud de prórroga para la presentación del dictamen y documentos que le son --

relativos, deberá ser suscrita tanto por el contribuyente como por el contador público.

6. Todos los documentos a que hace referencia el reglamento deberán ser presentados a la Dirección General de Fiscalización y, tratándose de la solicitud para registro del contador público, del aviso para presentar dictámenes y de la renuncia o sustitución del contador público y de los documentos - que el contribuyente deba presentar podrán ser enviados a dicha dirección por medio - del servicio postal en pieza certificada, en cuyo caso se considerará como fecha de presentación, el día en que se haga la entrega en la oficina de correos.

En relación con los requisitos para los documentos que deben presentar los contribuyentes se observará lo siguiente:

1. El texto relativo a los estados financieros deberá apegarse a alguno de los que haya - adoptado el colegio de contadores públicos al que este afiliado el contador público - que lo emita, debiendo señalar en éste el número que le corresponda del registro que le expidió la Dirección General de Fiscalización.

2. Los estados financieros básicos examinados por el contador público registrado, respecto de los cuales emite su dictamen, deberán ir suscritos por el contribuyente y podrán presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.
3. La presentación de los anexos a los estados financieros deberán sujetarse a lo siguiente:
 - a) Los estados comparativos de resultados y de costo de producción y venta abarcarán los dos últimos ejercicios incluyendo el que se dictamina, excepto cuando se trate de primer dictamen, caso en el cual abarcará los últimos cuatro ejercicios. Los análisis comparativos por subcuentas de gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros gastos, se referirán a los dos últimos ejercicios. Estos documentos podrán expresarse en miles de pesos.
 - b) El análisis de los movimientos que en el ejercicio tuvieron las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo, también deberán incluir la mención de tasas y bases adoptadas para efectuar la deducción de bienes del activo fijo.

- c) La relación de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, deberán ir suscritas por él y contener:
- ° La descripción de bases, tasa o tarifas y entero de impuestos detallando las diferencias determinadas en su caso, en cuanto a cada uno de los conceptos.
 - ° Al calce de las mismas se declarará bajo protestad de decir verdad, que la relación incluye todos los impuestos o derechos federales a que esta sujeto; que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de impuestos federales son las incluidas; que en el ejercicio surtieron efectos solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen, o bien, la mención expresa de que no hubo.
 - ° En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado.
 - ° Respecto del impuesto al valor agregado, se deberá incluir la determinación del impuesto causado así como del importe acreditado o por acreditar del ejercicio, derivados de los actos por los

que se deba pagar el impuesto a las tasas aplicables, incluyendo aquellas - que les sea aplicable la tasa 0%, o - bien que les fueron trasladados al contribuyente o que se hubieren pagado directamente en relación a importación - de las bases de prorrateo en los casos de actos o actividades por los que deba pagar el impuesto a distintas tasas, aquellos por los que les sea aplicable la tasa de 0% o que la Ley, libera el pago.

- ° En cuanto a otros impuestos federales se establecerá, en su caso, la conciliación con cifras aplicables de otros anexos que sirvan de base para su determinación.
- d) La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impues- to sobre la Renta, en casos aplicables, incluire la siguiente información:
- ° Determinación por ejercicio de la publicidad sujeta a amortización fiscal, así como la aplicación al que se dictamina.
 - ° Determinación por ejercicio de la pér- dida fiscal ajustada pendiente de dis- minuir de la utilidad fiscal ajustada,

así como la aplicación al que se dictamina.

° Determinación de la deducción a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

e) La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta y de otros impuestos o derechos fiscales.

En el caso del impuesto al valor agregado correspondiente a la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; los montos a conciliar consistirán en el valor de los actos o actividades realizados en los que se deba pagar el impuesto en los términos de la Ley correspondiente, debiendose señalar también los conceptos de actos o actividades por los que no está obligado al pago del impuesto o que les sea aplicable la tasa del 0%, que originen diferencia entre los ingresos afectados al impuesto sobre la renta y los afectados al impuesto al valor agregado.

En relación al informe sobre la situación fiscal del contribuyente que emitirá el contador público registrado, se integrará:

1. La declaración bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a lo dispuesto en el art. 52 del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las Normas de Auditoría de los estados financieros del contribuyente, correspondientes al período que se señale.
2. Manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados, no habiéndose observado omisión alguna en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor. Se entenderá que esta manifestación no comprende la naturaleza, valores y demás características de las mercancías, su correcta clasificación arancelaria ni las restricciones o requisitos especiales para su importación o exportación. En caso de haberse observado omisión alguna, se mencionará en forma explícita.

Así mismo, manifestará que dentro del alcance a las referidas pruebas selectivas, se cercioró, en forma razonable, mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables a las circunstancias, que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados, respectivamente.

3. Se hará mención de que se verificó el cálculo y entero de los impuestos incluidos en la "relación de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor", detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido. Se entenderá, para fines de esta manifestación, que en el caso de los cálculos individuales de retenciones del impuesto sobre la renta a los ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, se comprobaron en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

4. La manifestación de haber revisado, en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:

- Conciliación entre el resultado contable y

fiscal para efectos del impuesto sobre la renta y otros impuestos federales.

- Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y otros impuestos federales.
- Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.

5. Declarará haber revisado los saldos de las cuentas de los anexos a los estados financieros que deberá presentar, conciliando, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos, originadas por reclasificaciones para su presentación.

El contador público que realice el informe, deberá señalar el número de su registro y firmarlo.

Por ser una práctica común, que el contador público que examine los estados financieros de una entidad emita un Dictamen con el que se esté dando el "sello de garantía", por así llamarlo, a las declaraciones hechas por la administración de la empresa, sobre las que terceros se basen para tomar decisiones; la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorgó a los contadores públicos un grado de confianza para opinar sobre la situación fiscal del

contribuyente sobre el que efectuó dicho examen, a través de la emisión de un Dictamen para efectos Fiscales; siendo en la actualidad uno de los medios más efectivos en materia de recaudación fiscal, con los que cuenta dicha Secretaría.

El fundamento fiscal para la presentación de un dictamen para efectos fiscales es notorio, dado que además de contar con instructivos que unifican su presentación, ha quedado reglamentado en el Código Fiscal de la Federación, contando además, con un órgano revisor creado por la propia Secretaría, en cargo de la aceptación, control, revisión y en determinado caso, proponer la revisión directa si el contador público registrado no cumplió con lo mínimo establecido en el Código y su Reglamento, considerando que los hechos que se afirman en el dictamen se presumirán como ciertos, salvo prueba en contrario, si cumplieron con lo establecido por estos.

Haciendo una comparación de los fundamentos contables con los fiscales, tratando de encontrar los puntos afines entre estos, encontramos que:

En el Reglamento del art. 85 del anterior Código Fiscal de la Federación, se pone de manifiesto la presencia de las Normas de Auditoría como un requisito que deba cumplir el contador público registrado al formular su dictamen, dándose reconocimiento

a los requisitos establecidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos que se ha preocupado de que el desempeño de los servicios profesionales se efectuen con un alto grado de calidad, tratando de cubrir las necesidades de las personas que utilizan los servicios del contador y de aquellas personas que utilizan el resultado de su trabajo. Esto propicia que, los contadores no sólo opinen sobre situaciones financieras, sino también del debido cumplimiento en materia fiscal de sus clientes.

Otro aspecto a considerar, es la declaración, bajo protesta de decir verdad, que emite el contador público registrado en su informe ya que manifiesta, - por un lado, que se observó lo dispuesto en el Código y su Reglamento y, por otro, que no quedará a juicio del contador la evaluación de las irregularidades que pudieron haberse observado debido a que solamente se indicarán las omisiones observadas, - independientemente de su importancia relativa.

En resumen, consideramos que lo que se pretende al reglamentar la actuación de los contadores públicos que emitan un dictamen para efectos fiscales es:

- Más que la formulación, regular la presentación a que deban sujetarse los dictámenes que emitan los contadores públicos registrados, ya que su formulación, siempre tendrá apego a las Normas y Procedimientos de Auditoría y,

- Situar, dentro de un marco legal a aquellos con tadores públicos registrados que formulen dichos dictámenes, mismos que permitan a la Secretaría dar crédito a las declaraciones que estos conten gan.

b) LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En la actualidad por ser muchos los grupos o consorcios que, aún siendo relativamente peque ños, tienen intereses comunes mayoritarios en más de una sociedad, se hizo necesario el reco nocimiento de las técnicas de consolidación a través del régimen de sociedades controladoras o de consolidación fiscal que contempla la Ley del Impuesto sobre la Renta para aquellas socie dades que forman parte de estos grupos.

Para tales efectos, la Ley cuenta con un capítu lo especial, que establece el régimen que permi te, en forma opcional, presentar una declaración consolidada de todas las operaciones de las com pañías que forman el grupo de intereses económi cos.

La Ley considera que para optar por el régimen de consolidación fiscal debe existir una socie dad controladora y cuando menos una sociedad que

reuna los requisitos de controlada, estipulando, en dicho capítulo, las disposiciones y restricciones a que deban sujetarse.

En el título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativo a las sociedades mercantiles, - en su capítulo IV, se contempla el régimen a que hemos hecho mención, el cuál estipula que:

Se consideran sociedades mercantiles controladoras aquellas que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por aquella. En ningún caso más del 50% de las acciones con derecho a voto de la sociedad controladora podrá ser propiedad de otras sociedades; para estos efectos no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista - de conformidad con las reglas generales que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Art. 57-A)

Podemos decir, que apegandonos al concepto en que la Ley enmarca a una sociedad controladora ésta se localiza a partir de la existencia de que una sociedad tenga participación mayoritaria de las acciones con -

derecho a voto de otras sociedades, limitándola a ser el nivel más alto de la organización del grupo, debiendo ser precisamente ésta la que formule la declaración específica de consolidación.

Se establece que:

La sociedad controladora podrá determinar el impuesto a que esta Ley se refiere, aplicando la tasa del 42% al resultado fiscal consolidado, que deberá abarcar a la totalidad de las sociedades controladas y a la propia controladora. Una vez ejercida la opción se continuará determinando el impuesto sobre el resultado fiscal consolidado en tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no autorice el cambio de la opción. (Art. 57-A)

La sociedad controladora y las controladas presentarán su declaración y pagarán el impuesto en los términos del Art. 10 de esta Ley, con independencia de que la controladora efectúe la opción a que se refiere este artículo.

Para los efectos de este capítulo no se considerarán como acciones con derecho a voto, aquellas que lo tengan limitado y las

que en los términos de la legislación mer-
cantil se denominen acciones con goce; -
tratándose de sociedades que no sean por
acciones, se considerarán las partes social
es en vez de las acciones con derecho a -
voto, siempre que no lo tengan limitado.
(Art. 57-A)

Para que la sociedad controladora pueda --
ejercer la opción de presentar la declara-
ción específica de consolidación, tanto és
ta como las sociedades controladas deberán
reunir los siguientes requisitos (Art. 57-B):

- Las acciones que emitan deberán ser nomi
nativas y, únicamente podrán ser al por-
tador cuando correspondan a emisiones que
se coloquen entre el gran público inver-
sionista, de conformidad con las reglas
generales que al efecto dicte la Secreta
ría de Hacienda y Crédito Público.

Este requisito es importante, porque si
las acciones no fuesen nominativas difi-
cultaría la identificación de los accio-
nistas y como consecuencia la determina-
ción de la participación accionaria.

- No estar sujetas a bases especiales de -

tributación en el ejercicio en que la controladora efectúe la opción, ni en los -
posteriores.

- Que el ejercicio fiscal de las controladas termine en el mismo mes o con una diferencia no mayor a tres meses anteriores que el de la controladora.

Esta disposición la encontramos en la consolidación para efectos contables.

- Que la sociedad controladora obtenga autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar su resultado fiscal consolidado.
- Que se obliguen a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por contador público en los términos del Código Fiscal de la Federación, durante los ejercicios por los que se opte por el régimen de consolidación.

Los estados financieros que correspondan a la sociedad controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación -
fiscal.

Esta disposición es una medida de apoyo a la política de las autoridades fiscales y

de promover la utilización de los dictámenes para efectos fiscales, lo que le proporciona un elemento más que da confiabilidad a las cifras que presenten los contribuyentes.

Un elemento para que exista el régimen de consolidación fiscal es la existencia de cuando menos una sociedad mercantil que pueda considerarse controlada en los términos de las disposiciones fiscales; estableciendo que la sociedad controladora deberá considerar como una sociedad controlada a aquellas sociedades residentes en el país en las que a pesar de no tener en forma directa o indirecta más del 50% de su capital social, tengan control efectivo sobre tales sociedades. (Art. 57-C)

Se entiende que existe control efectivo (Art. 57-C) cuando:

- a) La realización de las actividades mercantiles de una sociedad residente en el país se efectuen preponderantemente con las sociedades controladora o controladas.
- b) Cuando la sociedad controladora o controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación en el capital social de la

sociedad residente en el país, superior -
al 50% de las acciones con derecho a voto.

- c) Cuando la sociedad controladora directa o indirectamente tenga una inversión en una sociedad residente en el país de tal magnitud que de hecho le permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

El concepto de control efectivo obliga a la sociedad controladora a incorporar, para fines de consolidación a sociedades que reúnen estas características, y para tales efectos, las sociedades controladas podrán tener un ejercicio fiscal distinto a las sociedades controladas por mayoría de capital y al de la propia controladora, además, de que ésta no estará obligada a obtener la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar su resultado fiscal consolidado. (Art. 57-C)

Se ha comentado con anterioridad que para -- ejercer la opción al régimen de sociedades -- controladoras es menester la existencia de -- una sociedad controladora y una o varias sociedades controladas, sin embargo, deberán -- considerarse los casos de aquellas sociedades -- que no pueden calificar para el régimen de --

consolidación fiscal (Art. 57-D), es decir, que no tendrán el carácter de controladora o controladas aquellas sociedades que:

- No estén obligadas al pago del impuesto sobre la renta de conformidad con el título II de la propia Ley, relativo a sociedades mercantiles.

El hecho fundamental de excluir tanto a personas morales con fines no lucrativos como a personas físicas, radica en que éstas determinarán la base para el pago de sus impuestos en forma distinta en que la determinarán las sociedades mercantiles.

- Las instituciones de crédito, de seguros, las organizaciones auxiliares de crédito, sociedades de inversión y casas de bolsa.

La razón para excluir a este tipo de socidades, está encaminada a la falta de homogeneidad en cuanto a la clasificación de -sus cuentas, debido a que están sujetas a catálogos de contabilización tan rígidos, que responden únicamente a las características particulares de las operaciones que desarrollan y, aunque formen parte del mismo grupo de intereses económicos, no podrán incorporar con facilidad sus resultados fiscales con los de otras sociedades.

- Empresas residentes en el extranjero, inclu
sive cuando tengan establecimiento permanen
te en el país.

La exclusión de este tipo de sociedades ra
dica en lo novedoso del régimen de consoli
dación fiscal en el país, debido a que se
podrá permitir operar este régimen en forma
tal de sacar de él provecho que no se tenga
previsto por las autoridades fiscales.

- Aquellas en que la controladora sea propie
taria en forma temporal, directa o por con
ducto de otras sociedades, de más del 50%
de las acciones con derecho a voto de una
sociedad que se encuentre en liquidación.

Una vez que la sociedad controladora opte por
el régimen de consolidación fiscal e inicie
el proceso de consolidación con aquellas so
ciedades controladas que según la Ley, y ya
comentadas anteriormente, han calificado pa
ra ser incluidas en dicho proceso, ésta de
terminará el impuesto a pagar aplicando la -
tasa del 42% sobre las utilidades o pérdidas
fiscales ajustadas como lo contempla la mecá
nica de consolidación prevista en el artículo
57-E de la propia Ley, estableciendo que:

Se obtendrá la utilidad fiscal consolidada -

conforme a :

- a) La suma de todas las utilidades ajustadas de las sociedades controladas.
- b) Restará las pérdidas fiscales ajustadas del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladas.

Los conceptos antes señalados se sumarán o restarán en la misma proporción en que la sociedad controladora participe directa o indirectamente en el capital social de las controladas durante el ejercicio fiscal de la controladora. Para tal efecto, se considerará el promedio por día de la tenencia accionaria que corresponda a dicho ejercicio.

La consolidación fiscal se basa en el concepto unitario del resultado fiscal obtenido en el ejercicio, es decir, se considera que la utilidad o pérdua fiscal de la empresa se generó o sufrió en una parte proporcional durante cada día del ejercicio social, por lo que se hace abstracción de la fecha real en que se hubiesen realizado algunas operaciones que producirán impacto en los resultados del ejercicio.

Para el cálculo de la participación acciona-

ria por día, basta multiplicar el porcentaje de la participación de la controladora en el capital social de la controlada por el número de días que tuvo esa participación en el ejercicio y dividir ese resultado entre el total de días que abarcó el ejercicio.

- c) Se adicionará o restará, según sea el caso, la utilidad o pérdida fiscal ajustada de la sociedad controladora en su totalidad, ya que se entiende que el promedio por día de participación accionaria del grupo de intereses económicos comunes de esta empresa es del 100%.

Esto lo comprendemos mejor, si consideramos que la mayoría de los derechos y obligaciones que emanan de este régimen recaen sobre la sociedad controladora, por habersele asignado legalmente, el carácter de auténtica representante del grupo de intereses económicos comunes, y el otorgarle una participación accionaria inferior, -- pondría en duda tal carácter.

Tratando, de ejemplificar el inicio de la mecánica de consolidación, mostramos la acumulación de las utilidades o pérdidas fiscales ajustadas tal como lo marca la Ley:

<u>Empresa</u>	<u>Utilidad (Pérdida) fiscal ajustada.</u>	<u>Participación accionaria por día, del grupo</u>	<u>Utilidad (Pérdida) fiscal consolidada antes de C.E.C. *</u>
A	\$ 8,000	95%	\$ 7,600
B	5,000	58%	2,900
	<u>\$ 13,000</u>		<u>\$ 10,500</u>
	-----		-----
C	\$ (4,000)	60%	\$ (2,400)
D	(1,500)	85%	(1,275)
	<u>\$ (5,500)</u>		<u>\$ (3,675)</u>
	-----		-----
Tenedora	1,000	100%	1,000
	<u>-----</u>		<u>-----</u>
	\$ 8,500		\$ 7,825
	=====		=====

* Conceptos Especiales de Consolidación.

- d) Por último, se sumarán o restarán, en su caso, los conceptos especiales de consolidación del ejercicio y las modificaciones a dichos conceptos así como a la utilidad o pérdida fiscal ajustada de las empresas controladas correspondientes a ejercicios anteriores.

Los conceptos especiales de consolidación que se suman para determinar la utilidad o pérdida fiscal consolidada (Art. 57-F) son:

- Las pérdidas derivadas de la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, cuando hayan sido obtenidas en operaciones entre sociedad controladora y una sociedad controlada o entre dos o más sociedades controladas, siempre que hayan sido deducidas en la declaración de la sociedad enajenante.

Esta partida como concepto especial de consolidación plantea el problema de la eliminación de acuerdo a la participación accionaria por día, del costo de esos bienes que son sometidos a un ajuste a base de factores, que evitan que se cause un impuesto sobre ganancias nominales, aún cuando estos ajustes no abarcan las inversiones distintas de construcciones, mejoras y ampliaciones en inmuebles.

A fin de tener una idea de la forma en que se operan estos conceptos especiales de consolidación que se suman, se muestran los siguientes ejemplos:

1. La empresa A vendió a B un terreno en \$5,000. El terreno tuvo un costo de \$1,000 y la empresa A lo tuvo en su poder durante 8 años. La controladora participa del 96% del capital de A y del 60% del capital de B.

En la declaración individual de A, la operación se mostró:

Precio de venta del terreno	\$ 5,000
menos:	
Costo fiscal del terreno:	
\$ 1,000 X 6.79 *	<u>6,790</u>
Pérdida en la operación.	<u><u>\$ 1,790</u></u>

* Factor de disposiciones de vigencia anual hasta 8 años.

Con base en lo anterior, la eliminación que procederá como concepto especial de consolidación de A es el 96% de la pérdida en la operación, es decir, se deberá sumar en la declaración especial de

consolidación la cantidad de \$1,718.

Por lo que respecta a la controlada B, solamente tendrá que considerar en su activo para fines de consolidación fiscal, un terreno con un costo de \$1,000 y antigüedad de 8 años desde el momento de adquirirlo, y mientras no se vuelva a enajenar este terreno a otra subsidiaria o a un tercero, no tendrá mayor movimiento.

2. La empresa A vendió a la tenedora 200 acciones a la empresa X con un importe de \$100,000, las acciones tenían un valor nominal de \$100 cada una y las había tenido en su poder 3 años, en los que habían obtenido una utilidad por acción de \$45 en 1981, de \$75 en 1982 y de \$95 en 1983, la empresa X no había distribuido dividendos. La controladora participa del 96% del capital de A.

En la declaración individual de A, la operación se mostró:

Precio de venta de las acciones.	\$ 100,000
menos:	
Costo fiscal de las acciones:	118,260
Ajuste por transcurso del tiempo:	
200 X 100 X 2.44	\$ 48,800
Ajuste por efecto de utilidades:	
1981 - 200 X 45 X 2.44 =	21,960
1982 - 200 X 75 X 1.90 =	28,500
1983 - 200 X 95 X 1.00 =	19,000
	<hr/>
Pérdida en venta de acciones.	\$ 18,260
	<hr/> <hr/>

En este caso, se tendrá que eliminar como concepto especial de consolidación - de A, el 96% de la pérdida en la operación, es decir, la cantidad de \$17,530 que se deberá sumar en la declaración - especial de consolidación.

Por lo que respecta a la tenedora, únicamente considerará en su activo, para fines de la consolidación fiscal, un paquete de acciones de X con un costo original de la inversión de \$20,000 y con una antigüedad de más de 3 años y con -

utilidades por acción de 1981 por \$45,
de 1982 por \$75 y de 1983 por \$95.

Al igual que en el ejemplo anterior, en tanto no se vuelvan a enajenar las acciones a una controlada o a terceros, no tendrá mayor movimiento este concepto especial.

- Gastos deducibles por actos o actividades diversos derivados de la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, o bien, de la enajenación de mercancías entre la sociedad controladora y una controlada o entre dos o más sociedades controladas.

Para fines de la declaración especial de consolidación, se deberán eliminar estas partidas por considerarse que no se han tenido efectos, es decir, que no se efectuaron con terceros.

- La deducción por inversiones efectuadas siempre que se trate de bienes que fueron objeto de las operaciones de enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales.

El ajuste que se haga de las inversiones -

que son objeto de deducción anual sobre su monto original, o sea sujetas a depreciación o amortización, permitirá mantener la consistencia de la depreciación, aún cuando exista cambio de propietario, como si se hubiera trasladado al mismo costo de adquisición o monto original de la inversión, disminuído de la depreciación o amortización acumulada que tenía en la empresa a la que pertenecía cuando se inició la consolidación fiscal del grupo.

Para efectos de ejemplificación, se muestra el siguiente ejemplo: considerando la pérdida derivada de la enajenación de un equipo de producción.

La empresa A vende un equipo de producción en \$30,000 a la empresa B, este equipo tenía un costo fiscal de \$40,000, como resultado de una inversión original de \$80,000, menos una depreciación acumulada en 5 años a razón del 10% anual. La controladora participa del 96% del capital de A y del 80% del capital de B.

En la declaración individual de A, la operación se mostró:

Precio de venta del equipo		\$ 30,000
menos:		
Costo fiscal del equipo:		40,000
Monto original de la inversión	\$ 80,000	
Depreciación acumulada de 5 años al 10% anual	40,000	
		<hr/>
Pérdida en venta de equipo		\$ 10,000
		<hr/> <hr/>

En este caso, se sumará como concepto especial de consolidación de A, la cantidad de \$9,600 y por lo que respecta a B, deberá considerar como activo para fines de consolidación fiscal, el equipo de producción con un monto original de la inversión de \$80,000 y una depreciación acumulada desde la fecha de adquisición de - - \$40,000.

Por tratarse de un bien sujeto a deducción anual sobre el monto original de la inversión, se tendrá que corregir o eliminar - el cálculo de la deducción por depreciación que le corresponde a B; por lo que - en la declaración individual de B, la depreciación se mostró de la siguiente manera:

Monto original de la inversión	\$ 30,000
Depreciación equipo en el ejercicio a razón del 10% anual.	3,000

En base a esto, y considerando que la controladora posee el 80% del capital de B, se eliminará la depreciación calculada - sobre dicho valor, es decir, que \$2,400 se deberá sumar a la declaración espe-cial de consolidación como concepto espe-cial de consolidación de B.

Así mismo, se tendrá que calcular la de-ducción por depreciación que le correspon-de tomar a B, a partir de los valores en que se encontraba registrado ese activo - para fines de la consolidación fiscal, - esto es, sobre la base de un monto origi-nal de la inversión de \$80,000 al que se le aplica la tasa del 10% anual. Como - resultado tendrá que restar el 80% de los \$8,000 de la depreciación en la declara-ción especial de consolidación, como con-cepto especial de consolidación atribuible a la controlada B por el monto de - \$6,400.

De esta manera, para fines del grupo, se continúa depreciando el bien, como si si-guiera siendo propiedad de la controlada

A que lo poseía cuando se inició el esquema de la consolidación fiscal, debido a que ésta lo tenía registrado con valor de \$80,000 como monto original de la inversión.

En el caso de que los bienes por enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales se realizarán con terceros, se sumará en su caso:

- ° La pérdida derivada de la enajenación a terceros de los bienes que se trate.
- ° La ganancia ponderada que se hubiera producido si la operación se efectuará entre la sociedad controladora o controlada que originalmente era propietaria de los bienes y el tercero que los adquirió, calculando tal ganancia conforme al costo de adquisición original y considerando el tiempo transcurrido entre la adquisición del bien por dicha sociedad y la fecha en que la adquirió el tercero.

Para determinar la ganancia ponderada, se multiplicará la ganancia obtenida por el factor que resulte de multiplicar el período en el que el bien fue propiedad de la sociedad controladora y cada sociedad controlada, por 100% en el caso de la contro-

ladora o por la participación directa o in directa de la sociedad controladora en el capital social de la controlada, en el ejercicio en el que se enajenó el bien y dividiendo el producto entre el plazo total en que los bienes fueron propiedad de la sociedad controladora y controlada. La ganancia ponderada será la suma de los distintos productos.

Con objeto de ilustrar lo anterior, continuaremos con el ejemplo dado en el apartado relativo a partidas derivadas de la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales entre las compañías del grupo, en que se expuso la venta de un terreno de la empresa A a la empresa B en \$5,000 y cuyo costo del terreno fue de - - \$1,000, habiendo estado en poder de la compañía A durante 8 años y que la compañía controladora participa de un 96% del capital de A y del 60% del capital de B.

De esta operación y como se pudo observar, se derivó como concepto especial de consolidación en el ejercicio de la enajenación, la eliminación del 96% de la pérdida de esa operación, que fue equivalente a \$1,718, y la controlada B, se quedó con un terrero - que para fines de consolidación fiscal te-

nía un costo de \$1,000 y antigüedad de 8 - años al momento en que lo adquirió.

En estas condiciones y para contemplar el comportamiento del cálculo de la ganancia ponderada, consideraremos que la controlada B enajena un año después de haberlo adquirido de la controlada A, el terreno, en la cantidad de \$8,000.

Para fines de la declaración individual de la controlada B, el costo del terreno era de \$5,000 que fue lo que realmente le pagó a A al adquirirlo y con una antigüedad de un año, para fines individuales le hubiera correspondido un costo fiscal, después del ajuste con los factores de las disposiciones de vigencia anual de \$5,000 por lo que al compararlo contra los \$8,000 del valor de la enajenación arroja una utilidad para fines de su declaración individual de - - \$3,000.

En la declaración especial de consolidación, como se tiene que recalcular toda la operación, el primer paso, será eliminar esa ganancia restando en dicha declaración el 96% de los \$3,000 como concepto especial de - consolidación de B, lo que equivale a \$2,880; una vez eliminada esta operación, se deberá

recalcular la ganancia que realmente obtuvieron tanto A como B en la enajenación del terreno de acuerdo con lo estipulado en el cálculo para la determinación de la ganancia ponderada:

Precio de enajenación	\$ 8,000
menos:	
Costo fiscal:	7,560
Cálculo a partir del valor original de \$1,000 X 7.56 (Factor de las disposiciones de vigencia anual, aplicable al período en el que el bien fue propiedad de las sociedades, 9 años)	
Utilidad en venta de terreno	\$ 440

Una vez conocida la utilidad que obtuvo el grupo en la enajenación de ese bien, solamente faltaría asignar la parte que le corresponde a cada una de las empresas en base al tiempo en que fueron propietarias de ese bien. Si ambas empresas fueran poseídas al 100% por la controladora, solamente se procedería a distribuir la utilidad en base a los años transcurridos, por lo que le correspondería un 89% a A y un 11% a B

sin embargo, como la participación del grupo es diferente en cada uno de los casos, dado que A es poseída por controladora en el 96% de su capital, en tanto que B lo es en el 60%. Es precisamente aquí donde se contempla la ponderación, ya que el factor que tiene que reconocer A debe considerar que si durante 8 años ésta tiene en su poder el terreno y la participación del grupo es del 96%, respecto a la antigüedad total del terreno por el grupo, se deberá calcular a cuanto equivale dicha propiedad de A, a la que corresponderá:

$$\frac{8 \text{ años} \times 96\%}{9 \text{ años}} = 85.34\%$$

y, en el caso de B, sería:

$$\frac{1 \text{ año} \times 60\%}{9 \text{ años}} = 6.67\%$$

Por último, se multiplicarán los porcentajes que se obtuvieron en cada una de las empresas por el importe total de la ganancia, para determinar la ganancia ponderada que se debe sumar a la declaración especial de consolidación, pero identificando a la empresa que la originó.

Para A sería:

$$440 \times 85.34\% = \$ 376 \text{ ganancia atribuible.}$$

Para B será:

$$440 \times 6.67\% = \underline{\quad 29 \quad} \text{ ganancia atribuible.}$$

Ganancia ponderada que se sumará a la declaración especial. \\$ 405

- Se sumará en la declaración especial de consolidación el monto de la deducción adicional a que se refiere el artículo 51 de la propia Ley, siempre que se hayan deducido en la declaración de la sociedad controladora o de las sociedades controladas.

El motivo por el cual se sumará la deducción adicional a que se refiere el artículo 51, que hayan tomado individualmente las sociedades que forman el grupo, obedece a que esta deducción deberá hacerse en forma consolidada la cual contempla un apartado del artículo 57-G como concepto especial de consolidación que se resta, mismo que analizaremos a continuación.

Los conceptos especiales de consolidación que se restan, para determinar la utilidad consolidada (Art. 57-G) son:

- Las ganancias derivadas de la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, cuando hayan sido obtenidas en operaciones entre la sociedad controladora y una controlada o entre dos o más sociedades controladas, siempre que hayan sido acumuladas en la declaración de la sociedad enajenante.

Este concepto especial de consolidación opera igual que la suma de las pérdidas derivadas de este tipo de operaciones, con la variante de que por obtenerse utilidades éstas, en la misma proporción de propiedad que tenga la controladora de las sociedades enajenantes, deberá restarse en la declaración especial de consolidación.

- Las ganancias derivadas de fusión, liquidación o reducción del capital, cuando provengan de operaciones entre la sociedad controladora o entre dos o más sociedades controladas.

En el boletín B-8, sobre estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes, se establece como reglas de registro de fusiones que:

Cuando una compañía adquiriera la mayoría de las acciones de otra y se decida que la compañía adquirente debe desaparecer (compañía fusionada), existen dos métodos para registrar los efectos contables de esta transacción, la fusión vertical y la fusión horizontal.

La fusión vertical es aquella en que desaparecen como accionistas los propietarios de la mayoría de las acciones ordinarias de la compañía fusionada. La transacción de compra debe registrarse tomando en cuenta las reglas establecidas en el inciso b) del párrafo 38 del propio boletín.

La fusión horizontal es aquella en que los accionistas de la compañía subsistente son sustancialmente los mismos accionistas que las personas que poseían la mayoría de las acciones de la compañía fusionada y de la compañía fusionante antes de que se consumara la fusión. En este caso la fusión debe registrarse tomando en cuenta las reglas establecidas en los párrafos 10 f y 42 del propio boletín.

Ahora bien, desde el punto de vista legal, existen dos tipos de fusión; a la primera se le conoce como de incorporación y es aquella

en que una de las sociedades subsiste, y a la segunda se le conoce como de integración, que es aquella en que las sociedades que intervienen en la fusión desaparecen y surge un ente jurídico diferente.

Aplicando lo anterior al ámbito fiscal, la ganancia derivada de este tipo de fusión, se considerará como ingreso si caen en los siguientes supuestos:

- i) Sociedad accionista de la fusionante en una fusión por incorporación.
- ii) Sociedad accionista de la fusionante en una fusión vertical.

En estos casos se generaría una ganancia, que no estaría realizada a nivel de accionistas de la fusionante porque esa sociedad conserva las mismas acciones, por lo que la ganancia se puede producir en la sociedad fusionante al recibir el patrimonio de la o las fusionadas en calidad de inversión y siempre que los activos netos de la fusionada tuviera un valor de mercado superior al valor normal nominal de las acciones que se emitan a favor de los antiguos accionistas.

De esto, se desprende que como se puede generar ganancias en la fusión que provengan de

empresas del grupo, es válido que se eliminen.

- Se deberán restar los ingresos por actos o actividades diversos de la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, o bien, de la enajenación de mercancías efectuadas entre la controladora y una controlada o entre dos o más sociedades controladas.

La eliminación de este tipo de ingresos obedece a que se considera que no han sido realizados, es decir, que no han tenido efectos frente a terceros.

- La deducción por inversiones que le hubiera correspondido con base en el monto original de la inversión que tuvo el bien, en el momento en que se adquirió, siempre que se trate de bienes que fueron objeto de las operaciones derivadas de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales.
- En el caso de enajenación a terceros de bienes que previamente hayan sido objeto de operaciones derivadas de la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales entre la sociedad controladora y una controlada o entre dos o más sociedades contro-

ladas, se restará, en su caso, lo siguiente:

- i) La ganancia derivada de la enajenación - a terceros de los bienes de que se trate.
- ii) La pérdida ponderada que se hubiera producido si la operación se hubiera efectuado entre la sociedad controladora o controlada que originalmente era propietaria de los bienes y el tercero que los adquirió, calculando tal pérdida conforme al monto original de la inversión y considerando el tiempo transcurrido entre la adquisición del bien por dicha sociedad y la fecha en que la adquirió el tercero.

Para determinar la pérdida ponderada se multiplicará la pérdida obtenida, por el factor que resulte de multiplicar el número de años en que el bien haya sido propiedad de la sociedad controladora y cada sociedad controlada, por el 100% - en el caso de controladora o por la participación directa o indirecta de la sociedad controladora en el capital social de la controlada, en el ejercicio en que se enajenó el bien y dividiendo el producto entre el plazo total en que los bienes fueron propiedad de la sociedad -

controladora o controladas. La pérdida ponderada será la suma de los distintos productos.

Como podrá observarse, la determinación de la pérdida ponderada opera exactamente igual que la ganancia ponderada, solo que en vez de sumarse a la declaración especial de consolidación, se tendrá que restar.

- El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, de acuerdo a las reglas para amortización de pérdidas (art. 55 de la propia Ley), que tuviere una sociedad en el ejercicio en que se incorporen a la consolidación, sin que exceda de la utilidad fiscal ajustada proporcional a la participación directa o indirecta de la controladora en su capital social, que obtenga en el ejercicio en que sea controlada, hasta agotarla.

Si las pérdidas corresponden a la sociedad controladora, se podrá deducir en su totalidad contra la utilidad fiscal consolidada de los ejercicios posteriores, hasta agotarla.

- La deducción a que se refiere el artículo 51 de la propia Ley, calculada de la siguiente

manera:

- i) Se sumará la deducción en el ejercicio - correspondiente a inversiones en bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de - 1972, y posteriores a esta fecha, corres-pondientes a la sociedad controladora y a cada una de las sociedades controladas, ajustadas en su caso, con el efecto fiscal de haber considerado estas inversiones como concepto especial de consolidación.
- ii) Se sumará el promedio anual de activos - financieros en moneda nacional, multipli-cando por el factor que anualmente señale el Congreso de la Unión, que corres-ponda a la sociedad controladora y a todas las sociedades controladas.
- iii) Se sumará el promedio anual de pasivos - multiplicando, también, por el factor que anualmente señale el Congreso de la Unión que corresponda a la sociedad controlado-ra y a todas las sociedades controladas, pero sin considerar como pasivo el impor-te del capital social de cada sociedad - que este representado por acciones nomina-tivas propiedad de la sociedad controla-dora o cualquiera de las controladas.

- iv) Si la suma de las deducciones por depreciación y el promedio anual de activos financieros es mayor que el promedio anual de pasivos, se calculará la deducción a nivel consolidado.
- v) El monto de la deducción será el que resulte de multiplicar la suma de deducciones por depreciación, por el factor que resulte de dividir la diferencia obtenida en el punto iv) entre el resultado de sumar la deducción por depreciación y el promedio de activos financieros.

Con el objeto de ilustrar gráficamente la mecánica de este concepto especial de consolidación, supóngase que un grupo se integra por tres empresas, que tienen los siguientes datos en su balance para fines de la deducción adicional que permite la Ley del Impuesto sobre la Renta.

	<u>Tenedora</u>	<u>A</u>	<u>B</u>
1. Deducción por depreciación	-	1,500	700
2. Promedio de activos financieros.	<u>500</u>	<u>800</u>	<u>800</u>
	500	2,300	1,500
3. Promedio de pasivos financieros.	700	400	1,000
4. Capital social nominativo en poder de sociedades.	<u>200</u>	<u>950</u>	<u>600</u>
	900	1,350	1,600
5. Diferencias	<u>(400)</u>	<u>950</u>	<u>(100)</u>

Sobre esta base, a nivel individual sólo la controlada A tiene derecho a calcular la deducción adicional, ya que la controladora y B tienen un pasivo superior.

Para determinar el monto de la deducción adicional de A se calcula de la siguiente manera:

$$\frac{950}{1,500 + 800} = 41.3\% \times 1500 = \$ 619$$

Esta deducción sólo la pueden tomar si el grupo va a ejercer la opción de consolidar para efectos fiscales.

Después de eliminar la deducción adicional a nivel individual, se inicia el cálculo a nivel consolidado.

	<u>Tenedora</u> 100%	<u>A</u> 95%	<u>B</u> 60%	<u>Total</u>
Deducción por depreciación.	\$ -	\$1,425	\$ 420	\$1,845
Promedio de activos financieros.	500	760	480	<u>1,740</u> 3,585
Promedio de pasivos financieros.	700	380	600	<u>1,680</u>
Diferencia				<u>\$1,905</u>

La deducción adicional del grupo a nivel consolidado será:

$$\frac{1,905}{1,845 + 1,740} = 53.13\% \times 1,845 = \$ 980$$

Cuando la participación de la sociedad controladora en el capital social de algunas -

de las controladas varíe de un ejercicio a otro y si en ambos se optó por consolidar para efectos fiscales, se efectuarán las modificaciones a los conceptos especiales de consolidación (Art. 57-M).

Para calcular las modificaciones a los conceptos especiales de consolidación de ejercicios anteriores, cuando la participación de una sociedad controlada cambie de un ejercicio a otro, se dividirá la proporción en que la sociedad controladora participe directa o indirectamente en el capital social de la controlada que corresponda al ejercicio en curso entre la proporción correspondiente al ejercicio inmediato anterior; el cociente que se obtenga, será el que se aplique a la utilidad o pérdida fiscal ajustada y a los conceptos especiales de consolidación incluidos en la declaración del ejercicio anterior (Art. 57-E).

Ahora bien, para actualizar la situación fiscal de las sociedad controladora y controladas, los conceptos especiales de consolidación se determinarán de acuerdo a las siguientes operaciones (Art. 57-M):

- i) Se multiplicará el cociente a que hicimos referencia en el párrafo inmediato anterior, aplicable a la sociedad control

lada, por las partidas, que en su caso, se hubieran considerado en la declaración específica de consolidación del ejercicio anterior siempre que: para determinar el resultado fiscal consolidado se hubiese sumado su utilidad o pérdida fiscal ajustada; que se hubiesen incluido conceptos especiales de consolidación: la pérdida o utilidad derivada de la enajenación de un terreno, inversiones, acciones y partes sociales; las ganancias derivadas de la fusión, liquidación o reducción del capital; los gastos o ingresos entre las compañías del grupo y la enajenación de los bienes antes mencionados cuando se hayan operado con terceros,

- ii) Se sumarán, en su caso, las partidas a las que se hubiera aplicado la fracción anterior que correspondan a la utilidad fiscal de la empresa controlada, las pérdidas derivadas de la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales y los gastos que sean deducibles por actos o actividades diversas a la de la enajenación.

También se sumará, en su caso, las partidas contenidas en la declaración específica de consolidación del ejercicio ante

rior que corresponda a la pérdida fiscal ajustada de la controlada, y las ganancias derivadas de: la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales; de la enajenación de estos bienes operados con terceros; los ingresos por actos o actividades distintos de estas operaciones; y de la fusión, liquidación o reducción de capital, por los importes que fueron incluidos en dicha declaración.

- iii) Se sumará, en su caso, las partidas a las que se hubiera aplicado lo dispuesto en i), que correspondan a pérdidas fiscales ajustadas de las controladas y a las ganancias derivadas de: la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales; la enajenación de estos bienes operados con terceros; de las ganancias por liquidación, fusión o reducción de capital; y los ingresos derivados de actos o actividades distintas a las mencionadas.

También se sumarán, en su caso, las partidas contempladas en la declaración específica de consolidación del ejercicio anterior que correspondan a la utilidad fiscal ajustada y a la pérdida derivada de -

la enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, así como de los gastos que sean deducibles por actos o actividades distintas a estas.

- iv) De la suma de las partidas del inciso - ii), se disminuirá la suma de las partidas contenidas en el inciso anterior. Si la diferencia proviene de que las partidas del inciso ii) hayan sido superiores, se sumarán para determinar la utilidad fiscal consolidada y en caso contrario, se restará esa diferencia.

Otro concepto que podrá disminuirse en la utilidad fiscal consolidada, es la enajenación de mercancías entre la sociedad controladora y una controlada o entre sociedades controladas (Art. 57-M), eliminando la utilidad bruta de la sociedad enajenante correspondiente a mercancías aún no enajenadas a terceros, considerando el total de dicha utilidad si la enajenante fué la sociedad controladora o la proporción que en el ejercicio en que se efectuó la enajenación tenga en el capital social de la enajenante, la sociedad controladora y las sociedades controladas, cuando la enajenante fué una de éstas últimas.

Cuando se ejerza la opción a que hemos hecho referencia, la parte de la utilidad bruta eliminada deberá sumarse a la utilidad fiscal consolidada del ejercicio inmediato siguiente, con independencia de la opción que se ejerza en este ejercicio.

La eliminación de la enajenación de mercancías entre compañías del grupo, resulta obvia, pues la utilidad generada no se considerará aún realizada por no haberse operado aún con terceros. Sin embargo, se le atribuye el carácter de opción, porque se ejercerá de acuerdo al volumen de operaciones y del control que sobre ellas se tengan.

Se deberá incorporar una sociedad controlada (Art. 57-1) a partir del ejercicio en que se tenga la propiedad de más del 50% de sus acciones con derecho a voto o el control efectivo de la misma, comentado con anterioridad; si ello acontece antes de que termine el ejercicio fiscal de la sociedad controlada podrá anticipar la fecha de cierre de dicho ejercicio para considerar para fines de la utilidad fiscal consolidada la utilidad o pérdida fiscal ajustada correspondiente a las operaciones de la sociedad controlada posteriores al ejercicio que se terminó anticipadamente. También podrá optar por considerar la utili-

dad o pérdida fiscal ajustada correspondiente al ejercicio, aún cuando en parte del mismo no reuniera la calidad de controlada, siempre que en este caso el promedio por día de participación, se acumule a partir del día en que se reunió el requisito de controlada.

Para estos efectos, la sociedad controladora deberá presentar un aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que adquiriera directamente o por conducto de otras sociedades controladas, el 50% o más de las acciones con derecho a voto de una sociedad o el control efectivo sobre la misma.

Además cuando la sociedad controladora deje de tener la propiedad directa o indirecta de más del 50% de las acciones con derecho a voto o el control efectivo de algunas de las sociedades controladas (Art. 57-J), se requiera autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para anticipar la fecha de cierre del ejercicio de la controlada y excluirla de la consolidación señalando además, los conceptos especiales de consolidación relativos a la sociedad controlada que con motivo de su desincorporación, la controladora debe considerar como efectuados con terceros desde la fecha en que se realizó la

operación que lo hizo calificar como concepto especial de consolidación, así como sumar para determinar la utilidad fiscal consolidada, el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores que la sociedad controlada tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, en la proporción del promedio por día de la propiedad del capital social que sobre esa controlada tenga la sociedad controladora en el ejercicio en que se desincorpore.

Si con motivo de la exclusión de la consolidación de una sociedad controlada o por dejar de consolidar resulta una diferencia de impuesto a cargo de la sociedad controladora, la misma deberá enterarla dentro del mes siguiente a la fecha en que ocurra la circunstancia de que se trate, así como los recargos que se hayan originado desde la fecha de presentación de la declaración específica de consolidación que incorpore la utilidad o pérdida fiscal ajustada o el concepto especial de consolidación, según sea el caso. Si resulta una diferencia a favor de la sociedad controladora, ésta tendrá derecho a exigir su devolución y el pago de intereses sobre dicho monto, computados a partir de la fecha de presentación de la declaración específica de consolidación que incorpore la utilidad o

pérdida fiscal ajustada o el concepto especial de consolidación, según sea el caso.

Los recargos a que se hizo mención, se calcularán a la tasa que sea aplicable para pagos en parcialidades, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

La sociedad controladora que ejerza la opción de consolidar para efectos fiscales, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tendrá las siguientes (Art. 57-K):

- Llevar los registros como controladora y por cada sociedad controlada que permita la identificación de los conceptos especiales de consolidación de cada ejercicio fiscal en los términos del Reglamento de esta Ley.
- Llevar los registros que permitan determinar los ajustes al monto original de la inversión que deba hacer a sus acciones en caso de que se enajenen. Tales registros deberán contener los siguientes elementos (Art. 19 de la propia Ley) a nivel consolidado:
 - i) Importe total de la enajenación.
 - ii) Monto original de la inversión sujeta a -

ajuste.

- iii) Ajuste adicional para determinar la ganancia de la enajenación.
- iv) Ajuste por la suma de las utilidades o -
disminución de las pérdidas por acción -
de cada uno de los ejercicios transcurri-
dos entre la fecha de adquisición y la fe-
cha de enajenación.
- v) Ajuste de las utilidades por acción dis-
tribuidas por la sociedad emisora.
- vi) El saldo del ajuste.
- vii) El monto original de la inversión ajusta-
da.
- viii) La utilidad acumulable.

Para esto, se deberán eliminar las cuentas -
de inversión en la sociedad controladora y -
sociedades controladas contra el capital so-
cial de dichas sociedades (Art. 57-K fracc.
II), así como la participación a que se re-
fiere el artículo 57-L de la propia Ley.

Para tales efectos, la Ley establece, en el
artículo 57-L, que en los casos en que la so-
ciedad controladora ejerza la opción de con-

solidar, deberá valorar sus acciones incorporando a su utilidad o pérdida fiscal, la parte proporcional que le corresponda de la utilidad o pérdida fiscal disminuída, en su caso, con la deducción adicional, con el impuesto sobre la renta y la participación de las utilidades a los trabajadores, que corresponda, por las acciones de sociedades residentes en el país en que la sociedad controladora y las controladas tengan la propiedad no menor del 25 ni mayor del 50% de las acciones con derecho a voto de aquellas sociedades, considerando el promedio por día que corresponda al ejercicio. Se podrá efectuar la valuación en los términos antes descritos, a las acciones de las instituciones de crédito, de seguros, de organizaciones auxiliares de crédito, a sociedades de inversión y casas de bolsa, siempre que la sociedad controladora tenga el 25% o más de las acciones con derecho a voto de las sociedades mencionadas. En todo caso, este método de valuación no incluirá las utilidades por acción distribuídas por la sociedad emisora.

Esta forma de valuación no es aplicable a sociedades que se incluyan en el proceso de consolidación cuando la propiedad se tenga por vía control efectivo.

En los casos en que se enajenen acciones en bolsa de valores, que sean las que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el método de valuación podrá ajustarse por períodos inferiores a un ejercicio, siempre que se calcule en los términos del Reglamento de esta Ley.

- Las sociedades controladoras que opten por consolidar, tendrán la obligación de presentar la declaración de su ejercicio, dentro de los tres meses siguientes al cierre en la que se determinará el impuesto que le corresponda, mismo que se considerará a cuenta del impuesto que resulte con motivo de la consolidación.

- Deberá presentar dentro de los cuatro meses siguientes al cierre de su ejercicio, la declaración específica de consolidación, en la que determinará el resultado fiscal consolidado y el impuesto que a éste corresponda. En esta declaración acreditará el impuesto pagado en su declaración individual, así como el cubierto por las sociedades controladas, en la proporción en que participe en el capital accionario.

Cuando la sociedad controladora o alguna de las sociedades controladas goce de reducciones para el pago del Impuesto sobre la Renta, se considerará como impuesto acreditable para los efectos del párrafo anterior, el que hubiera correspondido de no gozar de tales deducciones.

En el caso de que la declaración a que hemos hecho mención, resultase con diferencia, con saldo a cargo de la sociedad controladora deberá enterarlo en la propia declaración, y si la diferencia resultase a favor, solicitará su devolución o bien la compensación contra los pagos provisionales o definitivos del impuesto a su cargo.

c) REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público como dependencia del Poder Ejecutivo Federal, - tiene a su cargo el despacho de los asuntos que le encomienda la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y otras leyes, así como - los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente de la República.

En el reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se establecen las - facultades de los funcionarios y la competencia de las diversas unidades administrativas de la misma.

Este reglamento interior, consta de 106 artículos, en ellos enmarca la actuación de las diferentes Direcciones en que esta dividida la Secretaría.

La Dirección General de Fiscalización y las Administraciones Fiscales Regionales, que son las dependencias que van a normar las situaciones para los dictámenes de contadores públicos registrados, están comprendidas en los artículos 59, 61 y 106 respectivamente del reglamento a que hemos hecho mención.

Respecto a la Dirección General de Fiscalización, ésta tiene entre sus funciones la de formular - los programas de revisión de declaraciones, dic tá m e n e s y de inspección en materia de impuestos federales; planear las actividades de las Administraciones Fiscales Regionales. Como función primordial, podemos decir que es la de establecer sistemas y procedimientos a los cuales debe sujetarse la revisión de las declaraciones y - dictámenes de contadores públicos registrados, así como las visitas domiciliarias ordenadas por esta dirección.

También, deberá supervisar y asesorar a las Administraciones Fiscales Regionales, en el área de la competencia de fiscalización, con el obje to de que exista uniformidad en las revisiones de las declaraciones y de dictámenes.

Además tiene, entre sus funciones, la de ordenar visitas domiciliarias así como la de practicarlas, la de requerir a los causantes o contribuyentes, o a otros obligados, la exhibición de - libros y documentación relativa a sus operaciones.

Entre sus atribuciones más importantes, en rela ción a los dictámenes fiscales, es la de autori zar a los contadores públicos para que éstos for m u l e n los dictámenes sobre estados financieros

en materia fiscal, en relación con las operaciones de los contribuyentes.

Por último, esta dirección tiene la facultad de comunicar los resultados obtenidos en las distintas revisiones que lleva a cabo, a las autoridades competentes para su liquidación, o bien a la Procuraduría Fiscal de la Federación, en el caso de presunta comisión de delitos cometidos, tanto por los contribuyentes como por el contador público registrado que llevó a cabo la dictaminación de los estados financieros del contribuyente.

La Dirección General de Fiscalización, esta formada por tres direcciones que son: Dirección de Revisión de Declaraciones, Dirección de Revisión de Dictámenes y la Dirección de Auditoría Fiscal.

En relación al tema que hemos abarcado, la dirección que tiene mayor importancia es la Dirección de Revisión de Dictámenes y compete a esta dirección:

- La proposición de políticas y programas de revisión de dictámenes.
- La proposición de planes de actividades de las Administraciones Fiscales Regionales,
- La proposición de sistemas de revisión de dictámenes,

- Asesoría y supervisión de sistemas en las Administraciones Fiscales Regionales.
- La participación en programas en materia de participación de las utilidades a los trabajadores,
- La autorización a contadores públicos para formular dictámenes.
- La requisición a contribuyentes de documentación,
- La de comunicar de los resultados de los dictámenes a autoridades competentes e,
- Informar a la Procuraduría de delitos.

Entre las atribuciones que compete a esta dirección esta la de proponer políticas y programas de revisión de dictámenes; estas políticas las fija con base en las necesidades que tenga.

La Dirección de Revisión de Dictámenes tiene implantados dos cuestionarios de revisión según el tipo de programación, sea ésta previa o normal. La diferencia principal de estos cuestionarios, estriba en que en el primero, se llena con los datos obtenidos del cuaderno de dictamen y de las declaraciones solicitadas al contador público registrado; y el segundo, se llena al acudir el contador público registrado a la revisión de papeles de trabajo.

Asimismo, está contemplado, dentro de sus atribuciones, que autorice a los contadores públicos regis-

trados para emitir dictámenes sobre los estados fi
nancieros de los contribuyentes que así lo deseen.
Es conveniente resaltar el hecho de que anterior--
mente, el contador público que deseaba dictaminar,
tenía la obligación de solicitar autorización para
hacerlo y esta autorización podía o no otorgarse;
con las modificaciones realizadas en la Dirección
General de Fiscalización, en la actualidad ya no -
se solicita autorización para dictaminar, sino que
solamente se presenta un aviso para dictaminar, el
cual se considera que es una autorización para dic-
taminar, sólo en el caso de que la Dirección Gene-
ral de Fiscalización por algún motivo niegue la au-
torización para dictaminar, se lo hará saber así al
contador público registrado.

Tiene además, la facultad de requerir a los contri-
buyentes y demás obligados, los libros y la docu-
mentación necesaria que le permita verificar el --
cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como
de comunicar a las autoridades competentes, los re-
sultados obtenidos de dicha revisión para efectos
de determinar créditos fiscales, proporcionándoles
para tal efecto, los datos y elementos necesarios
para que las autoridades competentes ejerzan sus -
facultades de liquidación. Asimismo, tiene la fa-
cultad de comunicar a la Procuraduría Fiscal de la
Federación, la presunta omisión de delitos fiscales
y oficiales de que tenga conocimiento, derivados de
la revisión de los dictámenes.

3. REGLAS GENERALES PARA LA FORMULACION Y PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS PARA EFECTOS FISCALES.

Los estados financieros consolidados para efectos fiscales, tienen su fundamento en el régimen de consolidación fiscal que contempla desde 1982 la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En este régimen, la consolidación fiscal que establece, está basada, en el concepto unitario del resultado fiscal obtenido en el ejercicio, por el grupo de intereses económicos comunes, sobre el cual se calculará el impuesto al que este obligado a enterar y cubrir el grupo.

Por ser requisito, el que los estados financieros consolidados sean dictaminados para efectos fiscales es menester que éstos deban sujetarse al examen que practique el contador público en ellos.

a) AUDITORIA A ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.

El examen que el contador público realice en los libros, registros, bienes y transacciones del grupo de intereses económicos comunes, representados por la compañía controladora, lo efectuará con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad con que estos estados presen-

tan la situación financiera y los resultados de operación de la compañía controladora y sus subsidiarias, consideradas como una sola entidad económica.

La auditoría de estados financieros de una controladora en comparación con el examen de los estados financieros de una entidad jurídicamente independiente, conserva la esquematización de la auditoría que dimos en capítulos anteriores, sin embargo, el auditor deberá enfocar su atención a rubros especiales que surgen con motivo de la consolidación y aplicar procedimientos de auditoría específicos que le permitan obtener la evidencia suficiente y competente que le proporcionen los elementos de juicio necesarios para fundamentar su opinión.

Los estados financieros consolidados por formularse sustituyendo la inversión en acciones de las compañías subsidiarias en la tenedora, con los activos, pasivos y resultados de éstas, los procedimientos de auditoría aplicables serán:

1. Comprobación de la existencia física de los títulos, verificando que sean propiedad de la compañía controladora.
2. Comprobación de que todas las inversiones en acciones se encuentran registradas y correctas.

mente valuadas.

3. Verificación de la valuación de las inversio
nes.
4. Comprobar el registro de los dividendos, por
el período correspondiente a la revisión.
5. Comprobar su adecuada presentación en los es
tados financieros y las bases de valuación y
gravámenes.

La revisión del estudio y evaluación de la efec
tividad del control interno deberá dirigirse prin
cipalmente a:

- La aprobación por parte de los accionistas o -
del consejo de administración, para la adquisi
ción-venta y gravámenes de las inversiones.
- La segregación adecuada de funciones de adqui
sición y venta de inversiones, custodia, regis
tro de operaciones y cobro de los rendimientos.
- Estudio periódico de las inversiones para de--
terminar su correcta valuación.
- Existencia de registros apropiados para identi
ficar las inversiones, sus rendimientos y prin

principalmente las transacciones realizadas entre la empresa tenedora y sus subsidiarias o bien, entre las subsidiarias.

- Revisión periódica de la aplicación uniforme de principios de contabilidad y registro de las acciones.

El enfoque de estos procedimientos está encaminado a comprobar el cumplimiento de las reglas de presentación, comprobación de las cifras que se muestran, de los asientos de ajuste y de las transacciones operadas entre las compañías del grupo.

En este tipo de auditorías deberá considerarse la participación de otros auditores, en la realización de auditorías a algunas de las subsidiarias, precisando con anticipación la naturaleza, extensión y oportunidad de la revisión, con el objeto de contar con información homogénea y tener la evidencia suficiente y competente que le permita al auditor principal, reunir los elementos de juicio necesarios para externar su opinión sobre la situación financiera del grupo a consolidar.

b) REQUISITOS PARA DICTAMINAR.

El dictamen de estados financieros consolidados para efectos fiscales, debe cubrir los requisitos que el Código Fiscal de la Federación y la Ley - del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento esti pulen.

Además, tendrán el carácter de obligatoriedad que los estados financieros individuales que han de servir de base para la formulación de los estados financieros consolidados, sean dictaminados para efectos fiscales por contadores públicos en los - términos del Código Fiscal de la Federación.

El hecho de que los estados financieros de las - empresas que forman el grupo, sean dictaminados para efectos fiscales, es por un lado, con el ob jeto de proporcionar al contador público los ele mentos de juicio que le permitan obtener la evi dencia suficiente y competente, sobre el cumpli miento en materia fiscal a que están sujetas ca da una de las entidades a consolidar y poder fun damentar su opinión sobre la situación fiscal del grupo, considerada como una sola entidad jurfdi ca; además le brindará la información homogénea, que le permitirá agrupar conceptos similares y - facilitar el proceso de consolidación, que redun dará en la revelación de toda la información que se considere necesaria para la óptima comprensión

de dichos estados, tanto por las autoridades fiscales como por terceros interesados en ella y; - por otro lado, brindar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la seguridad sobre las cifras que se muestran en los estados financieros consolidados, dando con ello una aceptación más firme sobre las opiniones expresadas por un tercero independiente, sobre la situación fiscal, - en materia de impuestos que guarda el grupo de intereses económicos comunes.

c) ASPECTOS PRINCIPALES A REVELAR DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Los estados consolidados deben presentarse y clasificarse en la misma forma que los estados financieros individuales.

Por considerar que los estados financieros consolidados y sus notas forman un todo, deberán presentarse conjuntamente en todos los casos y debido a que dichos estados, deben contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar la situación financiera y los resultados de operación del grupo de intereses económicos, se deberán revelar entre otros, los siguientes aspectos:

- Las políticas de consolidación seguidas.

- La identidad de todas y cada una de las entidades que se incluyen en el proceso de consolidación y la participación accionaria por día de que es propietaria la sociedad controladora.
- Los cambios en las entidades incluídas, las razones y efectos en las utilidades.
- La participación minoritaria.
- El efecto de hechos importantes ocurridos en el período de consolidación.
- La determinación del resultado fiscal consolidado.

En términos generales podemos decir, que los aspectos a revelar de los estados financieros consolidados no tienen gran variación en su presentación con los estados financieros individuales, si tenemos en cuenta las situaciones particulares que surgen con motivo de la consolidación.

El aspecto primordial que deberán reunir los estados financieros consolidados para efectos fiscales, y que deberán incluirse como anexo al dictamen que se emita sobre ellos, es la determinación del resultado fiscal consolidado, que forma parte de la presentación de éstos, ante las autoridades fiscales, siendo requisito de presenta--

ción estipulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta en el que se está afirmando el carácter de representante legal del grupo de intereses económicos que lo forman.

Otro requisito que deberán reunir los estados financieros consolidados, es el de revelar los efectos de la inflación en la información financiera que éstos contengan, y que se ha denominado Reexpresión de Estados Financieros.

d) REEXPRESION

La información financiera que contemplan los estados financieros se ha fundado tradicionalmente, en el principio de "Valor Histórico Original".

Este principio se basa en que las cifras de los estados financieros se expresan en términos de unidades monetarias, y que, cuando esta unidad o medida de valor es constante, la importancia relativa de un bien queda razonablemente medida por las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente a la estimación razonable de que ello se haga al momento en que se consideren realizadas contablemente.

Estas cifras que se muestran en los estados fi-

nancieros pierden su significado en épocas de - fluctuaciones intensas, motivo por el cuál, es necesario que se reflejen los efectos de la inflación en la información financiera.

La inflación además de haberse prolongado en el tiempo, ha incrementado su intensidad, haciéndo necesario hoy más que nunca, que la información financiera sea una herramienta útil para el usuario, incrementando el grado de significación en la información que contemplan los estados financieros, a través de la actualización de las - cifras históricas que éstos reflejan.

Para cubrir las deformaciones sufridas, por la - inflación, en los estados financieros, se cuenta con dos enfoques distintos para poder reexpresar las cifras en los estados financieros y son:

- El Método de Ajustes por Cambios en el Nivel - General de Precios.

Consiste en corregir la unidad de medida emplea da por la contabilidad tradicional, utilizando pesos constantes en vez de pesos nominales.

- El Método de Actualización de Costos Específi- cos, conocido también, como "Valores de Reposi- ción".

Este método tiene su fundamento en la medición de valores que se generan en el presente, en lugar de valores provocados por intercambios en el pasado.

Cada empresa podrá elegir entre estos dos métodos, aquel que de acuerdo a sus circunstancias, permita presentar una información más apegada a la realidad.

La información obtenida en la aplicación de cada uno de estos métodos, no es comparable, debido a que parten de bases diferentes y emplean criterios fundamentalmente distintos.

La actualización de las cifras de la información financiera presupone la necesidad de conservar los datos provenientes de los costos históricos, ya que son justamente los que se reexpresarán. Esto implica una coexistencia entre cifras actualizadas y costos históricos.

Para reflejar adecuadamente los efectos de la inflación, se ha considerado que, deben actualizarse por lo menos los siguientes rubros, considerados como altamente significativos a nivel de generalidad:

- Inventarios y Costo de Ventas.

- Inmuebles, Maquinaria y Equipo, Depreciación Acumulada y la Depreciación del Período.
- Capital Contable.

Además deberá determinarse:

- El resultado por tenencia de Activos no Monetarios y,
- El Costo Integral por Financiamiento.

La observancia de la reexpresión de dichos estados, por parte del contador público registrado - que dictamine para efectos fiscales, aún cuando no es información que se requiera por parte de las autoridades fiscales, deberá incluirse por formar parte de los principios de contabilidad, que rigen la actuación del contador público.

IV. DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

Por la necesidad de cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, nació el Dictamen para Efectos Fiscales, en el que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorgó, un grado de confianza a los contadores públicos para opinar sobre la situación fiscal, en materia de impuestos, del contribuyente que así lo desee; reservándose el derecho de practicar directamente a ellos, auditorías y de realizar pruebas selectivas que le permitan cerciorarse de que el contador público que dictaminó, se apegó a los lineamientos establecidos por la propia Secretaría reglamentos en las disposiciones legales aplicables.

1. TEXTO DEL DICTAMEN

En las disposiciones fiscales que rigen la actuación del contador público que dictamine para efectos fiscales, se da libertad a que dicho contador exprese su opinión a través de los textos de dictámenes reconocidos por el organismo colegiado al que pertenezca. Esta libertad la encontramos en el comentado reglamento del artículo 85 del anterior Código Fiscal de la Federación.

Para tales efectos, recordaremos que existen dos maneras de expresar un dictamen sin salvvedades:

- Dictamen Tradicional
- Dictamen Nuevo

Ejemplificando el dictamen que rinda un contador público registrado como resultado del examen practicado a los estados financieros de una controladora y sus subsidiarias, considerando que examinó al 100%, los estados financieros de las subsidiarias y que no encontró limitación alguna en el desarrollo de su trabajo, mostramos el siguiente dictamen tradicional:

A los señores Accionistas de:

Hemos examinado el estado consolidado de situación financiera de _____ al _____ y los correspondientes estados consolidados de resultados, de movimientos en la inversión de los accionistas y de cambios en la situación financiera por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de _____

al _____ y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el año terminado en esa fecha, - de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales fueron aplicados sobre bases consistentes con los del -- año anterior.

C.P. _____

Registro en D.G.F. _____

México, D.F.

Abril _____

2. INFORME SOBRE LA REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL.

El informe sobre la revisión de la situación fiscal deberá abarcar a todas las subsidiarias que calificaron, según la Ley del Impuesto sobre la Renta, para ser incluidas en el régimen de consolidación fiscal que ésta establece; así como a la propia controladora debido a que el auditor opinó sobre la situación financiera de éstas consideradas como una sola entidad económica y, apoyándose en que a todas las subsidiarias se les practicó auditoría para efectos fiscales, cuenta con los elementos necesarios para declarar bajo protesta de decir verdad de que las cifras que muestran los estados financieros consolidados se presumiran como ciertas, salvo pruebas en contrario.

El contador público registrado, al declarar bajo protesta de decir verdad que emite el informe sobre la situación fiscal consolidada asume la responsabilidad no sólo de la sociedad controladora sino de todas y cada una de las empresas que forman el grupo de intereses económicos.

Para la emisión del informe sobre la situación fiscal consolidada deberá observar lo establecido en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, por lo que además de presentarse los anexos complementarios de los estados financieros consolidados, deberá presentar, formando parte de éstos, la deter

minación del resultado fiscal consolidado, por ser disposición establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cabe hacer mención, de que la consolidación de esta dos financieros para efectos fiscales, sólo la contempla la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo - que se hace necesario presentar la determinación del resultado fiscal consolidado, que servirá de base - para la declaración específica que se presentará

El Impuesto al Valor Agregado, sólo se deberá hacer mención para dar cumplimiento con las disposiciones prevista por las autoridades, sin que su determinación afecte una declaración a nivel consolidado, de bido a que este impuesto es personal, es decir, que sólo podrá pagarlo y acreditarlo una entidad jurídicamente independiente.

3. RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

La consolidación fiscal de un grupo de intereses económicos comunes se establece sólo desde el punto de vista del estado de resultados, por lo que el impuesto sobre la renta a su cargo se determinará aplicando la tasa del 42% al resultado fiscal consolidado.

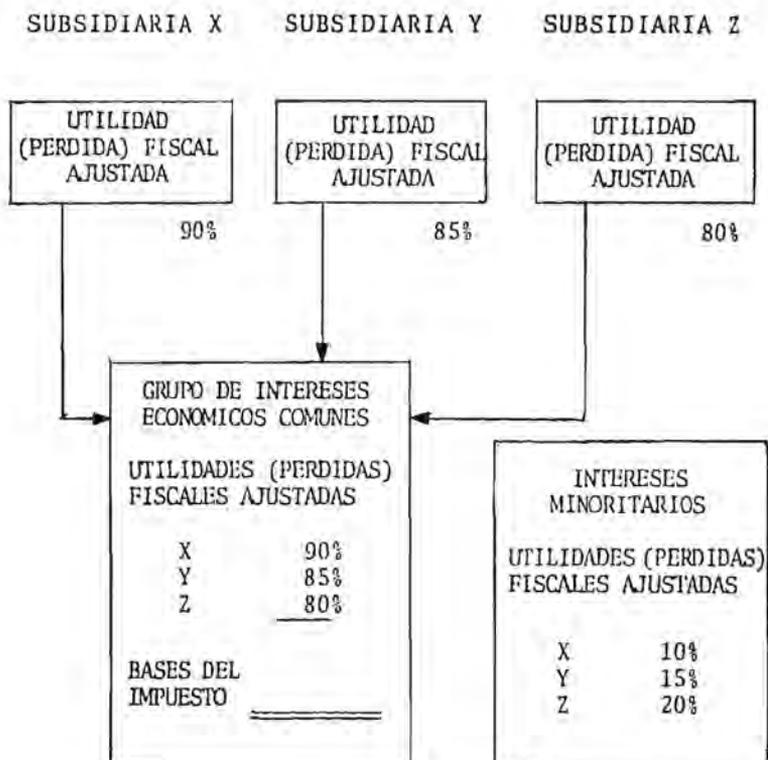
Este resultado lo determinará la Sociedad Controladora sumando y/o restando el resultado fiscal ajustado de las empresas controladoras y su propio resultado, adicionando o disminuyendo los conceptos especiales de consolidación y las modificaciones a dichos conceptos que sean aplicables al grupo de intereses económicos comunes que se están consolidando.

El resultado fiscal consolidado toma en cuenta los resultados fiscales ajustados de las empresas controladas, sólo en la proporción en que la sociedad controladora tiene participación accionaria en cada una de las sociedades controladas.

La determinación del resultado fiscal consolidado, tiene como finalidad determinar el monto gravable al que se le aplique la tasa del impuesto causado, siendo éste la base para la presentación de la declaración específica de consolidación en la que el impuesto acreditable será el cubierto por la controladora y por cada una de las controladas, en la proporción en que participe en el capital accionario.

Para la determinación del resultado fiscal consolidado, no es reconocido el interés minoritario, ya que lo que se pretende es obtener neutralidad en el gravamen al que finalmente está obligado a cubrir el grupo de intereses económicos comunes.

Esquemmatizando la declaración específica de consolidación, se muestra el siguiente cuadro:



Como se puede observar en la figura anterior, los resultados fiscales ajustados de las subsidiarias se toman en cuenta sólo en la proporción en que participa la sociedad controladora en el capital accionario por lo que el interés minoritario al eliminarlo en la declaración específica de consolidación, se cumple con el requisito constitucional de generalidad, neutralidad y equidad que la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla en la figura de consolidación fiscal.

La determinación del resultado fiscal consolidado deberá formar parte de los anexos que contiene el cuaderno de Dictamen Fiscal Consolidado que se presenta a la Dirección General de Fiscalización.

4. UTILIZACION DE DICTAMENES DE OTROS AUDITORES.

Cuando un Contador Público independiente (auditor - principal) sea contratado para dar una opinión profesional sobre los estados financieros de un grupo de intereses económicos comunes y no sea él, el que examine todos los estados financieros que sirvan de base para la elaboración de los estados financieros consolidados sobre los que externará su opinión, se encontrará ante la alternativa de utilizar los dictámenes emitidos por otros contadores públicos.

La actitud del auditor ante tal situación, será la de decidir si asume o no la responsabilidad profesional que involucra la utilización de los dictámenes de otros auditores, para emitir su opinión sobre los estados financieros consolidados, considerando que sólo podrá asumir dicha responsabilidad cuando:

- 1° Haya cumplido con las normas de auditoría.
- 2° Haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que sean necesarios, tanto en la compañía - controladora como en las subsidiarias.

Para externar su opinión sobre los estados financieros consolidados, deberá decidir,

- a) Si utiliza los dictámenes de los otros auditores sin asumir responsabilidad y,

b) si asume responsabilidad por el trabajo de los -
otros auditores.

Si decide utilizar el trabajo de otros auditores, deberá considerar si la parte por él examinada es sufi
ciente evaluando factores tales como:

- La importancia relativa de lo examinado por otros auditores en el consolidado total, ya que la parte examinada por el auditor principal deberá ser re
presentativa en relación al trabajo total, cumplien
do con esto, con la norma de ejecución del trabajo relativas a la obtención de evidencias suficiente y competente.
- El conocimiento tanto profesional como personal -
que tenga de los otros auditores.
- La medida en que se satisfaga del trabajo de los
otros auditores a través del examen de los papeles
de trabajo, cambio de impresiones con ellos,
etc.

El auditor que utilice dictámenes de otros auditores
sin asumir responsabilidad, deberá cerciorarse
de que dichos dictámenes fueron formulados de acuer
do con normas de auditoría. Cuando encuentre que -
los informes de los auditores no cumplen con las -
normas de auditoría, considerará dichos estados fi
nancieros como si no estuvieran auditados; y para -

aquellos casos en que las subsidiarias hayan sido - examinados sobre estas bases, debe incluir una salvedad en su opinión, o abstenerse de opinar sobre - los estados financieros consolidados.

Cuando los otros auditores emitieron dictámenes que el auditor principal va a utilizar como base para - expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados, y estos no sean miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se deberá obtener una carta, especificando que:

- 1° Cumplieron con las normas de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- 2° Han cumplido con el código de ética emitido por el propio Instituto.
- 3° Tienen conocimiento de que los estados financieros y su dictamen servirán al auditor principal para efectos de consolidación.
- 4° Efectuarán una revisión de los aspectos que afectan para la consolidación, así como que están familiarizados con los principios de contabilidad promulgados por el propio Instituto, para efectos de uniformidad y revelación de discrepancias.

Cuando el auditor principal utilice dictámenes, trabajo de otros auditores, pero no asuma responsabilidad

dad por dichos trabajos, deberá mencionar en su dic
tamen el hecho de que otros auditores examinaron -
los estados financieros de alguna de las compañías -
incluidas en los estados financieros consolidados -
sobre los que expresa su opinión, cuando estos sean
relativamente significantes comparados con el total.

Esto no es una excepción a la afirmación de que el
auditor realizó el examen de acuerdo a normas de au
ditoría, sino una información de que el trabajo de-
sarrollado fue hecho por él y por otros auditores.

Si el auditor principal decidiera asumir responsabi-
lidad por el trabajo de los otros auditores no debe
rá mencionar en su dictamen que una parte del exa-
men fue efectuado por otros auditores, ya que el in
cluirlo propiciaría, mal interpretación respecto al
grado de responsabilidad asumida.

5. REPERCUSSIONES DE LA REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR.

Los estados financieros, por ser preparados bajo el principio de Valor Histórico Original, propician la toma de decisiones erróneas, si éstas son tomadas en épocas de inflación o de precios cambiantes, debido a que las cifras expresadas en dichos estados distorsionan la información, por lo cual la información que los estados financieros contengan deberá ser reexpresada, revelando así, los efectos de la inflación en la información financiera.

Por la necesidad de que las empresas revelen los efectos de la inflación en la información financiera y observando el cumplimiento de principios de contabilidad, para conservar la uniformidad en su presentación, el auditor al rendir su dictamen se encontrará en situaciones en las que:

- La empresa cumpla con la divulgación requerida por el Boletín B-10.
- La empresa omita revelar los efectos de la inflación en la información financiera.
- La empresa revele parcialmente la información requerida.

- La empresa se aparte de los procedimientos recomen dados por el Boletín B-10 para la determinación o revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, o bien, que no se proporcione al auditor los elementos de juicio necesarios para expresar su opinión.
- La empresa cambie el método de actualización de un período a otro.

Ante estas situaciones, la actitud del auditor, al emitir su dictamen está encaminada a:

- 1º Asegurarse de que la empresa auditada presente los efectos de la inflación en la información financiera, de acuerdo a los términos establecidos por la Comisión de Principios de Contabilidad.

Si partimos del supuesto de que la empresa dio cumplimiento al principio de revelación de los efectos de la inflación en la información financiera en el dictamen que emita el auditor, no se deberá hacer referencia alguna por dicha información complementaria, ya que en este caso, los estados financieros estarán presentados de acuerdo con los principios de contabilidad.

- La empresa se aparte de los procedimientos recomen dados por el Boletín B-10 para la determinación o revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, o bien, que no se proporcione al auditor los elementos de juicio necesarios para expresar su opinión.
- La empresa cambie el método de actualización de un período a otro.

Ante estas situaciones, la actitud del auditor, al emitir su dictamen está encaminada a:

- 1° Asegurarse de que la empresa auditada presente - los efectos de la inflación en la información fi nanciera, de acuerdo a los términos establecidos por la Comisión de Principios de Contabilidad.

Si partimos del supuesto de que la empresa dio - cumplimiento al principio de revelación de los - efectos de la inflación en la información finan- ciera en el dictamen que emita el auditor, no se deberá hacer referencia alguna por dicha informa ción, ya que en este caso, los estados financie- ros estarán presentados de acuerdo con principios de contabilidad.

2° Expresar una salvedad en su dictamen cuando:

- a) La empresa revele los efectos de la inflación en la información financiera, en forma parcial, es decir, cuando omita la revelación de algunos rubros que se estipulan en el Boletín B-10, pudiéndose presentar el caso de que la revelación parcial este incorporada a sus estados financieros básicos.
- b) La empresa no revele los efectos de la inflación en la información financiera por considerar que los estados financieros se aparten de principios de contabilidad.

En este caso, la salvedad a expresar, será por aquella información omitida, ya que para que los estados financieros estén de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados se requiere que se incorpore a la contabilidad todos los rubros que se han considerado como altamente significativos a nivel de generalidad.

- c) El auditor al determinar que la información relativa a los efectos de la inflación que la empresa está revelando en sus estados financieros, se aparten de los métodos o procedimientos establecidos por la Comisión de Principios de Contabilidad, mencionará el efecto

cuantificado de las desviaciones.

- 3º La empresa efectúe un cambio en el método de cómputo de los efectos de la inflación en la información financiera, asegurándose de que la empresa revele la naturaleza del cambio y sus efectos -- cuantificados, haciendo mención de éstos, en su dictamen.

La revelación de los efectos de la inflación en la información financiera está fundamentada en la norma de Revelación Suficiente, la cual precisa que los estados financieros deben revelar toda la información necesaria para la adecuada interpretación de los estados financieros.

En el caso específico del dictamen para efectos fiscales, no se señala la repercusión de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera en el dictamen del auditor, por lo que el texto del dictamen incluye, únicamente la no reexpresión de los estados financieros, para aquellos casos en los que el grupo de intereses económicos comunes no haya reexpresado las cifras que sus estados financieros consolidados contengan.

V. CASO PRACTICO

Quiero destacar que el presente caso práctico no incluye la elaboración de los estados financieros consolidados; ya que por una parte, la figura de consolidación fiscal parte sólo del estado de resultados, concediéndole importancia menor a las transacciones realizadas por las compañías del grupo que afectan cuentas de balance y, por otra parte, que al emitir un dictamen de estados financieros consolidados con la finalidad de dar opinión sobre el cumplimiento en materia fiscal del grupo de intereses económicos comunes, cada una de las empresas que lo forman deberá hacerse dictaminar, para efectos fiscales, por contador público registrado.

Partiendo de la base de que se dictaminará para efectos fiscales a las empresas que forman el grupo, el siguiente caso práctico sólo comprenderá la determinación del resultado fiscal consolidado, pretendiendo sirva de ejemplo o guía en una Auditoría de Estados Financieros Consolidados para efectos Fiscales.

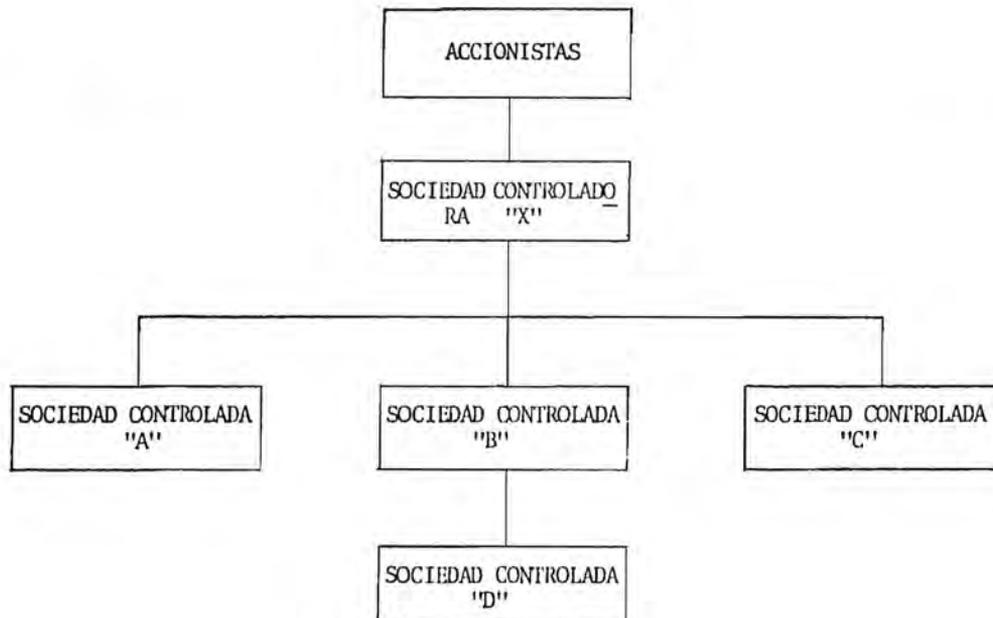
1. ANTECEDENTES DEL CASO PRACTICO

A un grupo de intereses económicos comunes, formado por:

Compañía "X" Controladora,
Sociedad Controlada "A",
Sociedad Controlada "B",
Sociedad Controlada "C" y,
Sociedad Controlada "D",

Se practicó auditoría, y el mismo Despacho de Contadores Públicos, emitió dictamen para efectos fiscales, de cada una de ellas.

a) ESTRUCTURA DEL GRUPO.



b) PARTICIPACION ACCIONARIA

La compañía controladora es propietaria del:

70% de las acciones con derecho a voto de la so
ciedad "A", adquiridas el 31 de marzo de --
1983.

90% de las acciones con derecho a voto de la so
ciedad "B", adquiridas el 31 de diciembre -
de 1982.

99% de las acciones con derecho a voto de la so
ciedad "C", adquiridas el 1° de enero de --
1983

63% indirectamente, de las acciones con derecho
a voto de la sociedad "D". (Propiedad por -
control efectivo; 90% del 70% = 63%)

c) RESULTADOS DE LAS SOCIEDADES

Las declaraciones individuales de las empresas
del grupo, muestran las siguientes cifras:

	<u>RESULTADO FISCAL AJUSTADO</u>	<u>I.S.R. PAGADO</u>
Sociedad "X"	\$ 16'000,000	\$ 6'720,000
Sociedad "A"	2'000,000	840,000
Sociedad "B"	4'000,000	1'680,000
Sociedad "C"	8'000,000	3'360,000
Sociedad "D"	(4'000,000	---

d) OPERACIONES REALIZADAS ENTRE LAS COMPAÑIAS DEL -
GRUPO.

1. Operaciones de la Sociedad "A":

1.1. Le vendió a la sociedad "B", el 1° de --
abril de 1983, un terreno en \$4'000,000.

El terreno tenía un costo fiscal de:
\$2'440,000.

Utilidad acumulada en la declaración de
"A" \$1'560,000

1.2. Se prestó servicios administrativos a -
"B" por \$2'000,000.

2. Operaciones de la Sociedad "B":

2.1. Vendió a "C", el 1° de enero de 1983, un
equipo de producción en \$3'000,000.

El equipo de producción tenía un costo

fiscal de \$1'000,000; determinado de la siguiente manera:

Costo de Adquisición	\$ 2'000,000
Depreciación acumulada de 5 años al 10% anual	<u>1'000,000</u>
Valor en libros	\$ 1'000,000 =====

3. Operaciones de la Sociedad "C":

3.1. Vendió el 31 de diciembre de 1983, a un tercero, el bien adquirido de "B" en - - \$1'500,000; cuyo valor en libros se determina de la siguiente manera:

Costo de Adquisición	\$ 2'000,000
Depreciación acumulada de 1 año al 10% anual	<u>200,000</u>
Valor en libros	\$ 1'800,000
Precio de venta	<u>1'500,000</u>
Pérdida deducida en la declaración de "C"	\$ 300,000 =====

3.2. Vendió a la compañía controladora 950 - acciones de la empresa "W" en \$5'000,000.

Las acciones tenían un valor nominal de

\$1,000 cada acción, y las había tenido en su poder durante dos años, en los que se habían obtenido utilidades por acción de:

\$ 390	en 1982
\$ 275	en 1981

La empresa "W", no había distribuido dividendos.

4. Operaciones de la Sociedad "D":

4.1. Renta a la Sociedad "B", un local en \$ 90,000 mensuales.

4.2. Renta a la Sociedad "C", una bodega en \$ 64,000 mensuales.

Ambos servicios los prestó durante todo el año.

5. Operaciones de la sociedad controladora:

5.1. Otorgó financiamiento a las sociedades:

Sociedad "A"	\$ 4'000,000
Sociedad "B"	5'000,000
Sociedad "C"	6'000,000

	<u>REFERENCIA</u>	<u>E F E C T O</u>	
OPERACIONES DE "A"			
Utilidad en venta de terreno a "B"	57-G-I	\$	\$ (1'560,000)
Ingresos por servicios administrativos a "D"	57-G-III		(2'000,000)
Gastos por intereses por financiamientos otorgados por "X"	57-F-II		<u>4'000,000</u>
Total de partidas especiales de consolidación			\$ 440,000 *****
Participación de "X" en "A" 53%. Cantidad deducible en la consolidación de "A"			\$ 233,200 *****

	<u>REFERENCIA</u>	<u>E F E C T O</u>	
OPERACIONES DE "B"			
Utilidad en venta de equipo de producción:	57-G-I	\$	\$ (2'000,000)
Precio de venta		3'000,000	
Costo fiscal		<u>1'000,000</u>	
Depreciación que le hubiera correspondido del bien enajenado a "C" (10% de \$2,000,000)	57-G-IV		(200,000)
Gastos por intereses por financiamientos otorgados por "X"	57-F-II		5'000,000
Gastos por arrendamiento de local	57-F-II		<u>1'080,000</u>
Total de partidas especiales de consolidación			<u>3'880,000</u> =====
Participación de "X" en "B" 90%. Cantidad deducible antes de ganancia ponderada:			5'492,000

<u>REFERENCIA</u>	<u>E F E C T O</u>
Ganancia ponderada como si "B" hubiera vendido directamente el equipo de producción al tercero a quien le vendió "C":	\$ \$
Costo de adquisición	2'000,000
Depreciación acumulada de 6 años al 10% anual	<u>1'200,000</u>
Valor en libros	800,000
Precio de venta	<u>1'500,000</u>
Utilidad en venta	700,000 *****
Ponderación de la utilidad:	
$\frac{5 \text{ años} \times 90\%}{6 \text{ años}} = 75\%$	57-F-IV b) <u>525,000</u>
Cantidad deducible en la declaración de "B"	\$ 4'017,000 *****

	<u>REFERENCIA</u>	<u>E F E C T O</u>	
OPERACIONES DE "C"			
Pérdida en venta de equipo de producción a un tercero	57-F-IV a)	\$	\$ 300,000
Depreciación del equipo de producción adquirido de "B"	57-F-III		200,000
Gastos por financiamientos otorgados de "X"	57-F-II		6'000,000
Gastos por arrendamiento - de bodega	57-F-II		768,000
Utilidad en venta de acciones	57-G-I		(2'328,125)
Precio de venta de las acciones		5'000,000	
Costo fiscal de las acciones:		2'671,875	
Ajuste por transcurso del tiempo:			
950 X 10,000 X 1.90 = \$1'805,000			
Ajuste por efecto de utilidades:			

<u>REFERENCIA</u>	<u>E F E C T O</u>
1981 950 X 275 X 1.9 = 496,375	\$ \$
1982 950 X 390 X 1.0 = 370,500	_____
Total de partidas especiales de consolidación	4'939,875 =====
Participación de "X" en "C" 99%. Cantidad deducible an- tes de ganancia ponderada:	4'890,476
Ponderación de la utilidad derivada de la venta del - equipo de producción a un tercero:	
$\frac{1 \text{ año} \times 99\%}{6 \text{ años}} = 16\%$	
Utilidad en venta \$700,000 =====	57-F-IV b) 112,000 _____
Cantidad deducible en la - declaración de "C"	\$ 5'002,476 =====

	<u>REFERENCIA</u>	<u>E F E C T O</u>	
OPERACIONES DE "D"			
Gastos por servicios administrativos otorgados de "A"	57-F-II	\$	\$ 2'000,000
Ingresos por arrendamiento de un local a "B"	57-G-III		(1'080,000)
Ingresos por arrendamiento de bodega a "C"	57-G-III		<u>(768,000)</u>
Total de partidas especiales de consolidación			\$ 152,000 =====
Participación de "X" en "D" 63%. Cantidad deducible en la declaración de "B"			\$ 95,760 =====

<u>REFERENCIA</u>	<u>E F E C T O</u>
OPERACIONES DE "X"	
Ingresos por financiamien tos otorgados a:	\$ (15'000,000)
Sociedad "A"	(4'000,000)
Sociedad "B"	(5'000,000)
Sociedad "C"	(6'000,000)
	<hr/>
Total de partidas especiales de consolidación	\$(15,000,000) =====
Cantidad deducible en la de- claración de "X"	\$(15'000,000) =====

3. DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO.

La proporción en que se consolidan los resultados fiscales ajustados y el impuesto pagado de las sociedades controladas, se determina en función al capital que de cada empresa es propietaria la compañía controladora.

Consolidación de Resultados
Fiscales Ajustados

				<u>RESULTADO</u>	<u>I. S. R. PAGADO</u>
Sociedad "A"	Utilidad Fiscal Ajustada	53%	*	\$ 1'060,000	\$ 445,200
Sociedad "B"	Utilidad Fiscal Ajustada	90%	*	3'600,000	1'512,000
Sociedad "C"	Utilidad Fiscal Ajustada	99%	*	7,920,000	3'326,400
Sociedad "D"	Pérdida Fiscal Ajustada	63%	*	2'520,000	---

* Participación accionaria por día.

4. RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

	S O C I E D A D E S					TOTAL
	"X"	"A"	"B"	"C"	"D"	
Utilidad Fiscal Ajustada proporcional	\$16,000,000	\$ 2'000,000	\$ 4'000,000	\$ 8'000,000		\$30'000,000
Pérdida Fiscal Ajustada proporcional					(4'000,000)	(4'000,000)
Conceptos especiales de consolidación -- proporcionales	(15,000,000)	233,200	4'017,000	5'002,476	95,760	(5'651,564)
Resultado Fiscal Consolidado	1,000,000	2'233,200	8'017,000	13'002,476	(3'904,240)	20'348,436
I.S.R. específico de consolidación 42%						8'546,343
I.S.R. acreditable	6'720,000	445,200	1'512,000	3'326,400	---	12'003,600
Saldo a favor de la Controladora						\$ 3'457,257 *****

En el transcurso de la elaboración del caso práctico, se afirma aún más, que la figura de consolidación fiscal que contempla la ley del impuesto sobre la renta, parte del estado de resultados, permitiendo mostrar con claridad:

- ° La eliminación de las utilidades y/o pérdidas generadas por las operaciones celebradas entre las empresas que forman el grupo de intereses económicos comunes.
- ° Determinación precisa de la forma en que se obtiene el resultado fiscal consolidado.
- ° La neutralidad y equidad en el gravamen al que está obligado el grupo de intereses económicos comunes, partiendo de la base, de que las cifras que muestran las sociedades controladas son en la proporción accionaria.
- ° La obligación de dictaminar los estados financieros, para efectos fiscales, de todas las empresas del grupo, incluyendo a las sociedades que se tienen por control efectivo, y desde luego, a la propia controladora.
- ° Dictaminar, el resultado mismo de la consolidación, por ser la base para la declaración específica de consolidación.

CONCLUSIONES

Una auditoría de estados financieros individuales o consolidados, constituye el punto focal e identificable de un auditor, siendo el dictamen, el resultado formal de todos sus esfuerzos ya que posee la naturaleza de confiabilidad sobre la rectitud de lo que se ha examinado.

Una auditoría tanto financiera como fiscal, en sentido óptimo, creemos que debe ser preventiva más que correctiva debido que al rendirse un dictamen, el Licenciado en Contaduría se compromete profesionalmente con la administración de la empresa, con el fisco y el público en general, de las aseveraciones asentadas en él, si consideramos que con el dictamen no se pretende dar verdades absolutas, sino información útil, oportuna y confiable que sirva de base para la toma de decisiones y brinde, además, una opinión profesional sobre el cumplimiento en materia fiscal que constituya, para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, un instrumento eficaz de recaudación.

El reconocimiento, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la consolidación para efectos fiscales, se fundamenta en el establecimiento de un régimen de tributación igualitario y neutral en el pago de los impuestos, ya que no se contemplan medidas o beneficios que tengan características de estímulos fiscales.

El uso adecuado del régimen de consolidación fiscal, a -

pesar de su reciente incorporación a la Ley y de su poca aplicación en la práctica, podríamos decir que será un importante instrumento de los sistemas tributarios, ya que se vislumbran las siguientes ventajas:

PARA EL CONTRIBUYENTE

- ° Posibles beneficios desde el punto de vista financiero, que si son plenamente justificados no se obtendrán bajo cualquier otra forma de tributación.

PARA LAS AUTORIDADES FISCALES

- ° Mejoramiento del control sobre este tipo de contribuyentes, ya que se tendría plena identificación de las empresas que forman los grupos de intereses económicos comunes, y del tipo de operaciones que entre ellas realizan.
- ° Captación de recursos a través del cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, así como cierta garantía de que dichas obligaciones son correctas.

PARA LOS CONTADORES PUBLICOS QUE DICTAMINAN.

- ° Apoyo a las autoridades fiscales al opinar sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes a los que dictamine.

- ° Contribuir a que la iniciativa privada siga funcionando, aumentando la producción de bienes y servicios y abatiendo sus costos.

- ° Enriquecimiento del perfil del profesional de la -
contaduría, otorgándole a su actividad en claro --
sentido de responsabilidad social, garantizando el
fiel cumplimiento de la Ley e incorporando nuestra
técnica al sector público con más fuerza e ímpetu
ante los retos que vive el país.

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

- Calco Langarica César Guía para el Dictamen Fiscal
Ed. Publicaciones Administrativas
y Contables.
2a. Edición 1981
- C.N.I.C. Normas Internacionales de Contabilidad.
Ed. I.M.C.P.
1a. Edición 1979
- Del Valle Noriega Jaime Dictamen Fiscal
Ed. Dofiscal
2a Edición 1983
- Diep Diep Daniel Manual de Impuestos sobre la -
Renta Esquematzado. Preceptos
y Casos Prácticos.
Ed. Dofiscal
2a. Edición Julio 1983
- E.S.C.A. Estados Financieros Consolidados
y Método de Participación.
Ed. Trillas
2a. Reimpresión 1982
- Flores Castro A. Manuel La Evidencia en Auditoría. Im-
portancia y Logro.
Ed. Ecasa
1a. Reimpresión 1983
- Franco Bolaños Alfonso La Inflación y la Reexpresión
de Estados Financieros.
Ed. Publicaciones Administrativas
y Contables.
1a. Edición 1981

- Franco Díaz Eduardo Diccionario de Contabilidad
Ed. Siglo Nuevo
2a. Edición 1980
- González Hdez. Antonio Holdings, Compañías Tenedoras,
Subsidiarias y Asociadas.
Ed. Limusa
1a. Edición 1983
- Holmes Arthur W. Auditoría. Principios Básicos
Ed. CECSA
2a. Edición 1979
- I.M.C.P. Código de Etica Profesional
Ed. I.M.C.P. 1978
- I.M.C.P. Compendio de Normas, Pronuncia
mientos Normativos, Procedimien
tos y otros emitidos por la Co-
misión.
Ed. El Arte
2a. Reimpresión 1980
- I.M.C.P. Normas y Procedimientos de Audi
toría.
Ed. Litográfica
1a. Reimpresión 1982
- I.M.C.P. Principios de Contabilidad
Ed. I.M.C.P.
1a. Edición 1975
- Johnson Macleod D. Auditoría Montgomery
Ed. Limusa
1a. Edición 1983
- Johnson Okhuysen E. Compañía Dominatriz
Holding Company
Ed. Publicaciones Administrati
vas y Contables.
1a. Edición 1983