

110
2ef.



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**CONSOLIDACION DE ESTADOS
FINANCIEROS**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
MIGUEL ANGEL HERNANDEZ KASTE**

**ASESOR DEL SEMINARIO:
C.P. BENITO YAMAZAKY ENDO**



MEXICO, D.F.

1997

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 esta 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.

DEDICATORIAS

A MIS PROFESORES

**POR HACER DE MI UN PROFESIONISTA,
Y POR COMPARTIR SU CONOCIMIENTOS Y
SU TIEMPO, LOS CUALES VALORO Y
SABRÉ APLICAR EN MI VIDA PROFESIONAL.**

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**POR DARME LA OPORTUNIDAD DE PODER ESTAR EN LA
MÁXIMA CASA DE ESTUDIOS, OBTENIENDO UN LUGAR
PRIVILEGIADO.
GRACIAS POR CREER EN MÍ Y PERMITIRME ALIMENTAR UN
SUEÑO DE SUPERACIÓN PERSONAL.**

**A LA FACULTAD DE CONTADURIA Y
ADMINISTRACIÓN**

**POR SER EL SENDERO QUE ME CONDUJO A SER
UNA PERSONA DE PROVECHO PARA ESTE PAÍS, Y
ASÍ PODERLE BRINDAR MIS SERVICIOS DE UNA
MANERA INTEGRAL Y RESPONSABLE A LA
SOCIEDAD.**

A MIS PADRES

**THELMA Y TOMAS, POR DARMEME
LA VIDA, EL APOYO Y LAS
FUERZAS PARA CONTINUAR CON
MI LUCHA DIARIA.
POR LOS PRINCIPIOS Y VALORES
QUE ME INCULCARON, POR SER
MI GRAN TESORO.
QUE DIOS LOS BENDIGA.**

A MI HERMANO

**FERNANDO, A MI MEJOR AMIGO,
POR BRINDARME SU MANO CUANDO
LA NECESITABA, POR SU APOYO
INCONDICIONAL, GRACIAS POR
PERMITIRME DEMOSTRARTE QUE EN
LA VIDA TODO SE PUEDE LOGRAR SI
UNO LO DESEA.**

A MI FAMILIA

**POR ESTAR SIEMPRE A MI LADO, EN
TODO MOMENTO, POR LOGRAR
HACER DE MI LO QUE SOY, UN
PROFESIONISTA, UN AMIGO, UN HIJO
PARA USTEDES.
QUE DIOS NOS CONSERVE SIEMPRE
UNIDOS.**

A MI NOVIA

**VERÓNICA, POR AYUDAR A CONCLUIR
ESTE TRABAJO, POR TU AMOR, Y
COMPRESIÓN Y POR SER MI NUEVA
RAZÓN DE CONTINUAR CON MI
LUCHA DIARIA.
GRACIAS POR ESTAR A MI LADO, POR
SIEMPRE JUNTOS.**

A MI TIA

**† TERESITA, POR HABER SIDO COMO UNA
MADRE PARA MI, GRACIAS EN DONDE
QUIERA QUE TE ENCUENTRES POR
DARME TU BENDICION Y TU CARIÑO.
SIEMPRE ESTARÁ EN MI CORAZÓN.**

INDICE

CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

INTRODUCCION

CAPÍTULO I

CONSIDERACIONES PARA LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

1.1. NECESIDAD DE CONTAR CON INFORMACION FINANCIERA	1
1.2. CONCEPTOS PARA ENTENDER LA CONSOLIDACION	2
1.3. ESTADOS FINANCIEROS BÁSICOS	6
1.4. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS	11
1.5. CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS BOLETÍN B-8	13
1.5.1. REQUISITOS PARA LA CONSOLIDACIÓN (CONTABLE Y FISCAL)	15
1.5.2. REGLAS DE PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS	17
1.5.3. MÉTODOS DE VALUACIÓN DE LA INVERSIÓN	19
1.5.4. ELIMINACION DE TRANSACCIONES	21
1.5.5. IMPORTANCIA DEL B-10 EN LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS	23
1.7. ASPECTO LEGAL DE LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	26

CAPÍTULO II

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO.

2.1. GENERALIDADES DE LA CONSOLIDACION	29
2.2. REQUISITOS PARA DETERMINAR EL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO	32
2.3. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO	43
2.4. CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN A SUMAR	49
2.5. CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN A RESTAR	54
2.6. CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA	61
2.7. PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS	64
2.8. AJUSTE A LOS PAGOS PROVISIONALES	67
2.9. CASO PRÁCTICO	70

CAPÍTULO III

IMPUESTO AL ACTIVO EN LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS.

3.1. ASPECTO GENERALES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO	78
3.2. SUJETOS O EMPRESAS EXENTAS DE ESTE IMPUESTO	81

3.3. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTOS ACTIVO CONSOLIDADO	83
3.3.1. DEFINICIÓN Y DETERMINACIÓN DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	84
3.3.1.1. ACTIVOS FINANCIEROS	85
3.3.1.2. ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS.	88
3.3.1.3. TERRENOS	90
3.3.1.4. INVENTARIOS	91
3.4. DEDUCCIÓN DEL ACTIVO	94
3.5. PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS	96
3.6. AJUSTE A LOS PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS	99
3.7. ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL ACTIVO CONTRA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	101
3.8. CASO PRACTICO.	104

**CAPÍTULO IV
LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES, EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.**

4.1. ANTECEDENTES GENERALES DE LA P.T.U	110
4.2. LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES (P.T.U.)	112
4.3. NUEVA RESOLUCIÓN DE LA PARTICIPACIÓN DE LAS UTILIDADES	113
4.3.1. MARCO LEGAL	115
4.3.2. FORMAS DE DISTRIBUCION DE LA P.T.U	118
4.3.3 SUJETOS OBLIGADOS	120
4.3.4. EMPRESAS EXCEPTUADAS PARA REPARTIR UTILIDADES.	120
4.3.5. DERECHO A PARTICIPACIÓN.	122
4.4. DETERMINACIÓN DE LA P.T.U.	123
4.4.1. DETERMINACIÓN DE LA BASE EN EMPRESAS CONTROLADORAS.	126
4.4.2. INGRESOS.	129
4.4.3. DEDUCCIONES.	130
4.5. CALCULO PARA LA DETERMINACIÓN DEL .I.S.R. PARA LOS TRABAJADORES.	132
4.6. CASO PRACTICO.	136

**CAPÍTULO V
EL DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.**

5.1. ANTECEDENTES GENERALES DEL DICTAMEN EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.	142
5.2. NORMAS DE AUDITORIA.	145
5.3. QUIENES ESTÁN OBLIGADOS A DICTAMINARSE.	149
5.4. SUJETOS EXENTOS DE LA OBLIGACION PARA DICTAMINARSE.	151
5.5. DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.	151
5.6. A QUIEN SE DIRIGE EL DICTAMEN.	153
5.7. DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO..	154

5.8. IMPEDIMENTOS PARA DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS.	157
5.9. SANCIONES QUE LE PUEDEN APLICAR AL CONTADOR PÚBLICO QUE INCURRA EN FALTAS.	159
5.10. INTEGRACIÓN DEL DICTAMEN FINANCIERO.	162
5.11. TIPOS DE DICTAMEN.	163
5.11.1. OPINIÓN CON SALVEDADES.	164
5.11.2. OPINIÓN NEGATIVA.	165
5.11.3. ABSTENCIÓN DE OPINIÓN.	167
CONCLUSIONES.	170
BIBLIOGRAFIA.	174

INTRODUCCIÓN

El tema de Consolidación de los Estados Financieros lo realizo con el fin de presentar un estudio que me permita profundizar y aportar información o datos que contribuyan al lector a mejorar el desarrollo de esta práctica, así como contribuir a mi conocimiento y desarrollo profesional principalmente en materia fiscal; hay que tener en cuenta además que no es un tema que se lleve mucho a la práctica, se realiza por lo general en grandes grupos de empresas que son los que pueden tener la capacidad necesaria para poder invertir en una empresa o grupo de ellas; encontrando además por ello material no tan reciente y si lo hay se encuentran con modelos, reglas que no se adecuan a nuestras necesidades.

El trabajo lo lleve a cabo con la normatividad y lineamientos que se establecen para los Estados Financieros Consolidados hasta el año de 1996. El tema lo desarrollare básicamente en el aspecto de las obligaciones fiscales; por lo cual daré un conocimiento en forma general de que es una Consolidación de Estados Financieros, de algunos elementos que intervienen para ello, cuales son sus fundamentos como son los principios de contabilidad generalmente aceptados y su respectivo boletín B - 8 (consolidación de estados financieros) los cuales van a regir esta práctica; también analizare el correcto cumplimiento de las obligación que se tiene con las autoridades hacendarias; como presentar correctamente la información para las autoridades cuando se adopta este régimen; como presentar de su correcto cálculo tomando como base la normatividad que rige esta práctica de consolidar estados financieros, que se irán viendo a través de los diversos capítulos, los cuales incluyen la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo, el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades, veremos además la importancia que tiene el contador público como

auditor al momento de dar su opinión acerca de los estados financieros consolidados de la empresa, que esto trae consigo la culminación del trabajo que es el Dictamen.

En sin duda un motivo de preocupación el pensar en esta época de crisis no en el crecimiento, sino en podernos mantenerse en una situación estable, seguir vivos en un mercado cada vez más competido, en el que prevalecen cambios en la economía tan variables, que no se pueda tener certeza alguna; con un fenómeno inflacionario que ha ido en aumento, es por esto que no debemos dejar de pensar en poder estimular el crecimiento y la expansión de nuestras industrias o empresas, de modo que nos permita poder entrar en los mercados ya existentes, o crear nuevos, tanto nacionales como internacionales (la captación de divisas que es tan necesaria para alentar el desarrollo y el crecimiento del empleo que es sumamente escaso en nuestros días).

Por tal motivo es importante el pensar en el fortalecimiento de las empresas al poder invertir o inyectar capital, lo que podríamos llamar una inversión permanente, siendo esto una de las ventajas que nos podrían conducir al logro de este objetivo, es sin duda que esta es la principal razón que tienen algunas empresas o empresarios de poder invertir en otra empresa por diferentes motivos como son el crecimiento, el obtener mayores rendimientos, mejorar la calidad de sus productos o servicios, expandirse, entre otros, todo lo anterior se hace con el fin de un crecimiento que les permita a los inversionistas obtener mejores ganancias.

No fue sino hasta los años setentas en el decreto expedido por el Ejecutivo en 1973 " Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomentan el desarrollo industrial y del país ", que surge el antecedente más cercano de la consolidación para fines fiscales , a las entonces sociedades

denominadas unidades de fomento, las cuales se les permitía compensar utilidades de una empresa con pérdidas de otras en forma inmediata, estas unidades de fomento eran sociedades anónimas mexicanas legalmente constituidas, tenían como fin el fomentar el desarrollo industrial del país, se formaban por una sociedad de fomento y una o más sociedades denominadas promovidas.

Las sociedades de fomento: Eran sociedades anónimas, con un capital totalmente suscrito, salvo cuando fuera variable; todas sus acciones debían ser de propiedad de mexicanos o de sociedades mexicanas con cláusulas de exclusión de extranjeros, de manera que nunca un extranjero pueda invertir directa o indirectamente en la sociedad; debían realizar una inversión de un 75 % de sus activos en acciones de empresas industriales, de turismo.

Las sociedades promovidas : Eran también sociedades anónimas, en las cuales las sociedades de fomento controlaban en forma directa o indirectamente más del 50 % de las acciones comunes de la misma sociedad; la dirección de la administración debía estar en manos de mexicanos, no debían de ser instituciones de crédito, de seguros o de fianzas u organizaciones auxiliares del crédito.

El régimen de las unidades de fomento dejó de tener vigencia a partir del 1 de enero de 1984, por lo cual entro a sustituirlo por así decirlo el régimen de sociedades controladoras en el año de 1982, dejándose dos años de transición, con el fin de que las compañías que estaban en el régimen de unidades de fomento se incorporaran al nuevo régimen de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debido al gran interés de grupos empresariales en obtener la autorización para tributar bajo este esquema, siendo materia de mi estudio.

La intervención del Contador Público en cualquier función ya sea como asesor fiscal, financiero, auditor o alguna otra modalidad es de vital importancia puesto que su opinión que va a ser de carácter imparcial permitirá a los interesados de la empresa en obtener un juicio correcto acerca de las decisiones que deben de tomar para el bienestar de la institución, su opinión y trabajo tendrá además credibilidad ante otras instituciones ya sean privadas o gubernamentales que estén relacionadas con la empresa al proporcionarles información financiera y de aspectos de contribución en forma confiable, a través del dictamen de los Estados Financieros Consolidados, que es al culminación del trabajo por así decirlo del Contador Público.

El Dictamen del Contador Público es un instrumento de gran utilidad para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de fiscalización a los contribuyentes, lo que constituye el dictamen para fines fiscales; así como las personas que solicitan los servicios del Contador Público como auditor en forma particular.

Esta por demás mencionar que el dictamen o los informes que elabore el contador no van a ser tan confiables por una sola persona, es decir, será confiable por la profesión misma del Contador Público, debido a que es un esfuerzo profesional de quienes se dedique a esta actividad.

CAPÍTULO I

**CONSIDERACIONES PARA LA
CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS
FINANCIEROS**

1.1. NECESIDAD DE CONTAR CON INFORMACIÓN FINANCIERA

Empresas, instituciones, inversionistas son personas o entes las cuales por sus actividades en un medio de competencia de mercado les es indispensable contar con información que les sirva para tomar decisiones, es sin duda la información financiera un sustento de la base de la comunicación para la administración y el desarrollo de la entidad, debido a que nos va a mostrar en forma general o específica si así son nuestras necesidades, cualquier información sobre la empresa. Este tipo de información financiera va a reflejar la situación en la cual se encuentra nuestro ente económico.

Estas personas físicas o morales por generalizar de una forma son los que van a utilizar la información dependiendo a sus necesidades, por citar un ejemplo el inversionista requiere saber si es una empresa que le puede proporcionar mayores rendimientos al invertir y cual es riesgo o si ya invirtió como fueron esos rendimientos.

La información financiera debe de contener tres características fundamentales, esto es que sea útil, oportuna y confiable, para que la información cumpla con su función de informar adecuadamente de la situación de nuestro ente económico.

La utilidad: Esta característica trae con sígo que la información que se proporcione sea relevante, que nos sirva como un apoyo para el mejoramiento de nuestro ente económico, y que no solo sirva para tener informes con los cuales no podamos obtener un juicio, y sacar un beneficio a la información.

Oportuna: La información se debe de proporcionar en el momento justo para tomar una decisión, debido a que nuestra economía y la competencia es muy cambiante, por lo cual se debe actuar en forma inmediata.

Confiabilidad: La información que se proporcione debe de ser objetiva, que sea comprobable, que nuestra decisión este sustentada en bases firmes de nuestro trabajo.

La información financiera que se da a través de estados financieros ha ido evolucionando en base a las necesidades de los interesados en la información, así como de la economía y los requerimientos de las instituciones gubernamentales y/o de terceras personas.

Los Estados Financieros son el medio básicos que se utilizan para poder dar una información financiera clara y objetiva; dentro de los estados financieros que podemos utilizar o decir que son los indispensables en todo ente económico son: El Estado de Situación Financiera, El Estado de Resultados, El Estado de Cambios en la Situación Financiera, Estado de Variación en el Capital Contable. Estos medio de dar a conocer la información se van a dar en una forma general puesto que los usuarios son diversos, y sus necesidades las mismas.

Debemos de tomar en cuenta que no toda la información que se genera en la empresa es útil por lo extenso que puede ser, por esto se recomienda que la información debe de ser clara para el lector y de fácil entendimiento para una persona que este capacitado con un cierto cúmulo de conocimientos para poder interpretarla.

Son diversos los objetivos que cumple la información financiera a través de los estados financieros básicos, pero el principal es de informar sobre la situación financiera que prevalece en la empresa a una cierta fecha, y aún determinado periodo.

Otro objetivo de la información financiera puede ser :

Proporcionar información útil para que se tomen decisiones de inversión , de crédito, observando los rendimientos que se obtienen en un periodo determinado, así como el manejo y control de la empresa.

Es importante poder identificar cual es el centro de las decisiones de un ente económico el cual va a perseguir un fin específico, de ahí que al momento de hacer la inversión de modo permanente en acciones, se busca con ello un objetivo como podría ser el de obtener rendimientos, el de poder tener el control en las políticas de la empresa, es aquí cuando se dan mediante una serie de operaciones y actividades económicas, las cuales se llevaran a través de recursos humanos, técnicos y económicos.

Es por eso que para tomar decisiones adecuadas con respecto de la entidad, la información financiera correcta es y será la base principal para el buen funcionamiento de la misma.

1.2. CONCEPTOS PARA ENTENDER LA CONSOLIDACIÓN

Para poder llevar a cabo la práctica en materia de Consolidación de Estados Financieros es necesario poder conocer algunos conceptos básicos para un mejor entendimiento de la materia, alguno de estos conceptos son:

Los Estados Financieros Consolidados.- Van a ser aquellos que presentan la situación financiera y los resultados de operación de un grupo de empresas, las cuales van a incluir a la compañía tenedora con la de sus subsidiarias a una fecha determinada, y después de haber realizado las eliminaciones correspondientes por operaciones que hayan realizado entre sí, y que desde el punto de vista administrativo y financiero forman un solo ente económico.

Los Estados Financieros Consolidados se realizarán mediante la suma de los Estados financieros individuales de la compañía controladora y de las subsidiaria reflejando la situación en la cual se encuentran la inversión que se llevo a cabo, si es redituable, que beneficios obtuvo o que otros pueden obtener.

Compañía Controladora: Es aquella que va a efectuar una inversión permanente en acciones y en la cual va a poseer el control de una o más subsidiarias.

Compañía Tenedora : Es aquella compañía cuya actividad principal es la de adquirir acciones de otras empresas con carácter de permanencia, sin importar el porcentaje de participación en el capital social de aquella

Compañía Subsidiaria : Es aquella en la que la compañía controladora va a poseer parte o la totalidad de su capital social, por lo tanto puede llegar a tener el control de ella.

Asociada : Este tipo de compañías es aquella en al que la compañía tenedora va a poseer de un 25 %, o hasta un 50 % de su capital social, va a tener influencia significativa en su administración, pero sin llegar a tener el control de la misma.

Afiliadas : son aquellas compañías que sin tener una participación de importancia tienen acciones comunes que están representadas por inversiones menores al 25%.

Inversión Temporal : Este tipo de inversiones se realizan con el fin de poder convertirlas en un plazo menor en dinero, al igual que para obtener un

rendimiento mientras se ocupa en la entidad; se utilizan en ocasiones para no tener dinero ocioso en un periodo determinado.

Esta inversión se puede realizar en cetes, pagarés con rendimientos liquidables al vencimiento, documentos que puedan hacerlos en efectivo.

Inversión Permanente : va a consistir en una inversión que haga una de las compañías tenedoras en otra denominada subsidiaria, adquiriendo parte o la totalidad de ella, esta inversión se llevara a cabo en acciones comunes, que van a ser títulos representativos del capital social para mantenerla en un plazo indefinido. El fin que persigue este tipo de inversión es el de tener el control o una influencia significativa en la otra compañía para poder manejar sus políticas de operación, administrativas y financieras de la controlada.

Influencia Significativa : Independientemente del porcentaje que haya adquirido una de las empresa, va a poder tener participación en las decisiones políticas de operación y financieras de una empresa sin llegar a tener el control sobre las mismas.

Como nos menciona el B-6, (Consolidación de Estados Financieros) puede existir una influencia significativa cuando una empresa posea en forma directa o indirectamente más del 10 % de las acciones con derecho a voto de la compañía emisora.

Esta influencia significativa puede existir cuando se posee menos de un 10 % de las acciones con derecho a voto, siempre y cuando estén dentro de los siguientes casos:

- Cuando se tienen nombrados consejeros, aún cuando no sean mayoría
- Cuando pueden participar en las políticas de operación y financieras de la empresa.

- Cuando existe intercambio de personal gerencial.
- Cuando se provee de información técnica esencial.

Interés minoritario : Es la parte minoritaria del capital social de una subsidiaria, de la que es dueño terceras personas, la cual va a representar la parte proporcional de la utilidad o pérdida del ejercicio y del resto del capital contable de la subsidiaria.

Control : Es cuando se va a tener poder para tomar decisiones acerca de las políticas ya sea financiera, de operación, administrativas etc.. de una compañía, con el fin de poder obtener mayores beneficios.

Acción : Son títulos representativos en los cuales se va a dividir el capital social, sirven para acreditar los derechos del accionista, las acciones serán de igual valor y conferirán los mismos derechos, siempre y cuando no se especifique que las acciones se dividirán en varias clases y conferirán derechos especiales.

1.3. ESTADOS FINANCIEROS BÁSICOS

Las empresas necesitan de información financiera para saber como se encuentra su situación financiera, son diversos tipos de informes que nos proporcionan datos que requerimos para conocer las operaciones de la empresa, su administración, la situación financiera, resultados de operación etc.. pero son fundamentalmente cuatro los estados financieros básicos, que se utilizan con mayor frecuencia en la práctica los cuales son:

El Estado de Situación Financiera: Los inversionistas por mucho tiempo se preocupaban tan solo por los rendimientos que les ofrecían las empresas, tomando atención especial en el estado de resultados; el pensamiento del inversionista fue tomando otro rumbo, ampliando más su visión y conocimiento de su empresa.

Se dice que este estado es la fotografía de la empresa, en ella vamos a conocer o poder identificar nuestros derechos como obligaciones, identificando además nuestro patrimonio.

Este estado es tan importante como el estado de resultados el cual nos va a decir el rendimiento que obtuvimos en nuestras operaciones, este estado de situación financiera es conocido comúnmente por muchas personas como balance general, y es diseñado conjuntamente con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El estado no reflejara las cifras en valor actual, debido a que es elaborado con cifras valor histórico, presentando así el activo, pasivo y capita debiéndose ajustar a pesos de valor constante, utilizando para ello INPC (cambios en el nivel general de precios) para tener un mejor análisis acerca de las cifras presentadas. Principalmente vamos a utilizar el Estado de Situación Financiera para poder medir el grado de liquidez, solvencia, rentabilidad y la flexibilidad financiera de una empresa a través de un cuidadoso análisis, el cual nos puede llevar a obtener un razonamiento en ocasiones acertado, acerca de acontecimientos futuros.

EL Estado de Situación Financiera nos permite manejar en cierta forma nuestra empresa, según nuestros requerimientos, necesidades o expectativas mediante un análisis al activo y pasivo y capital contable. Un ejemplo de ello es que la empresa observa un excedente de liquidez, este excedente se puede invertir en algo que le pueda otorgar un mayor rendimiento, o dependiendo a sus

CONSIDERACIONES PARA LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

expectativas lo pueda invertir en otra empresa pudiendo obtener ese rendimiento, o un crecimiento.

Las tres partidas principales de este estado de situación financiera son el Activo, pasivo, y capital social.

a) El activo En este rubro se verán representadas algunos derechos, beneficios económicos, liquidez, activos fijos.

b) El pasivo. Aquí se representarán las obligaciones que contrae la empresa por las mismas operaciones que realiza.

c) Capital Social. Aquí se ve reflejado la participación de los propietarios, en el interés residual que queda del activo disminuyéndole al pasivo, los propietarios van a asumir los riesgos, los incertidumbre de las actividades para la obtención de beneficios, así como otros eventos que pueden afectar a la empresa. Cuando el capital social acumula utilidades o pérdidas, así como algunas otras partidas recibe el nombre de capital contable.

Estos rubros se van clasificando de acuerdo a su disponibilidad, y a su vez se van a subclasificar, proporcionando al usuario información adicional que complementa su análisis.

El Estado de Resultados: Este informe conocido anteriormente con el nombre de pérdidas y ganancias, es el informe que nos va a dar a conocer los rendimientos obtenidos de la empresa en un periodo determinado.

Es uno de los informes que produce la contabilidad, y se debe de realizar conjuntamente con los principios de contabilidad generalmente aceptados. este

informe va a medir en cierta forma el grado de éxito de un negocio, pues en el se va a ver reflejado el grado de rendimiento o si no lo hubo.

Este informe lo podemos ver dividido en dos grupos, por un lado tendremos los ingresos; y por el otro manejaremos los costos y gastos. Los gastos serán restados de los ingresos para obtener la utilidad o pérdida, en el caso que los ingresos sean superiores a los costos y gastos, se estará hablando que hubo una utilidad contable, y por el contrario si la cantidad de costos y gastos fuera superior estaríamos hablando de una pérdida contable.

Conforme se pueda dar una división en forma más específica podemos obtener una visión real de nuestras actividades, es decir, una separación de los resultados obtenidos de las operaciones primarias, y otra de operaciones secundarias. esta división nos servirá para valuar de una mejor forma los resultados obtenidos. Un ejemplo de esto sería separar los ingresos propios por la actividad que desempeña la empresa, como de otros ingresos ajenos a los primeros, por otro lado los costos o gastos se pueden clasificar, en gastos administrativos, de ventas y de producción.

Este informe medirá el grado de rendimiento que se tuvo en las operaciones de la empresa en un periodo determinado, pudiendo realizar una comparación con ejercicios anteriores para poder determinar como ha sido el desarrollo de las actividades de la empresa.

Estado de Cambios en la Situación Financiera: Este tipo de informe fue diseñado con la finalidad de poder presentar información sobre las actividades de financiamiento e inversión de una empresa, también es conocido como Estado de

Origen y Aplicación de los Recursos, sin duda tuvo más aceptación en el medio como estado de cambio en la situación financiera.

Este estado nos va a dar un resumen de la información relativa a las actividades de financiamiento e inversión de la empresa en un periodo determinado. El estado de situación financiera nos revelará cual fue el origen de los recursos obtenidos en un periodo determinado y así mismo como cual fue su aplicación.

Las actividades de financiamiento e inversión normalmente se resumen teniendo como base ya sea los cambios registrados en el efectivo o los cambios registrados en el capital de trabajo (activo circulante menos pasivo a corto plazo)¹. Se puede decir que este estado trata de mostrar el cambio en el capital de trabajo pues analiza dos partidas distintas, la primera es los orígenes del capital de trabajo que se conocen también como entradas; la segunda partida es la aplicación de los recursos que son salidas. Se debe de observar aquí que aún cuando el estado mida más el capital de trabajo, no siempre se verá afectado este capital debido a que existen operaciones que no afectan al activo circulante, ni al pasivo a corto plazo, por ejemplo, cuando por alguna circunstancia se entregan acciones comunes a cambio de algún activo fijo.

Es preciso que se incluyan todas las actividades de financiamiento e inversión aunque ni el efectivo ni el capital de trabajo haya tenido variación .

El Estado de Variación en el Capital Contable: En este estado financiero se van a ver reflejado las variaciones que ha tenido la participación de los

¹ Contabilidad moderna Donald E. Kieso Jerry J Weyandt, volumen no 1 pag 207

inversionistas, durante un periodo determinado en el Capital Contable, tradicionalmente se presentara un estado por separado para cada una de las cuentas de superávit y los cambios en el capital social. En años recientes ha ido aumentando la práctica de mostrar un estado de capital contable, con varias columnas para el número de acciones, los valores monetarios de cada clase de acción y los importes de cada cuenta de superávit, de esta manera se muestra de una manera resumida todos los cambios en el capital contable.

1.4. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Los Principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa a través de los estados financieros, los cuales utilizaremos en nuestra Consolidación de Estados Financieros, los principios se dividen en :

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros, son: la entidad, la realización y el periodo contable.

Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación Son: valor histórico original, el negocio en marcha y la dualidad económica.

El principio que se refiere a la información es el de : revelación suficiente.

Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales son: importancia relativa y consistencia.

El principio de entidad es fundamental para la consolidación de estados financieros debido a que con este principio podremos identificar el ente económico el cual esta constituido por la suma de recursos económicos, materiales y financieros, y va a ser totalmente independiente de otros; así como la personalidad del negocio es independiente a la de sus accionistas, y en sus estados financiero solo deben de incluir los bienes, derechos y obligaciones del ente económico.

Las entidades que realizan actividades económicas se pueden clasificar de acuerdo a este principio en entidades con personalidad jurídica propia, y entidades que no poseen personalidad jurídica propia, estas entidades con personalidad jurídica propia con derechos y obligaciones son personas físicas o morales.

Las entidades que no tienen personalidad jurídica propia son en este caso las empresas que consolidan y el fideicomiso.

La compañía Controladoras y sus subsidiarias por ser dos compañías totalmente independiente y de acuerdo a este boletín deberán de presentar Estados Financieros por separado, pero como se trata de una consolidación y para una toma de decisiones adecuada se deberán tomar como un solo Estado Financiero, y después de hacer las eliminaciones correspondientes, lo cual estaremos hablando de Estados Financieros Consolidados.

El principio de realización: En este principio nos habla que para que sea un evento susceptible de ser valuado, cuantificado en términos monetarios y que se presente en la información financiera debido a que la realización implica un cambio en la situación financiera y/o en el resultado de operación de la entidad, deberá para ello considerarse como realizado:

- 1.- Cuando ha efectuado operaciones con otro ente económico,
- 2.- Cuando se ha tenido transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o
- 3.- Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de estas, y cuyo efecto se puede cuantificar en términos monetarios.

Estos son solo dos de los principios que se toman más en cuenta en la realización de una consolidación.

1.5. CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS BOLETÍN B-8

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos dentro de los principios de contabilidad generalmente aceptados en su boletín serie B principios relativos a los estados financieros en general, hace mención al boletín B-8 el cual nos habla de los Estados Financieros Consolidados y combinados así como la valuación de la inversión permanente.

Los interesados de los Estados financieros de este tipo de compañías como son la controladora y las subsidiarias deben de conocer la relación y todo lo que implica el tener una inversión permanente en acciones en otra compañía.

Debemos de recordar que la compañía controladora y subsidiaria tienen la necesidad de contar con información acerca de lo que está ocurriendo con la inversión, con la compañía y con terceros que están involucrados con las compañías.

La compañía controladora y las subsidiarias son dos compañías totalmente independientes que cuentan con personalidad jurídica propia, las cuales van

ejercer su derechos y obligaciones, así como sus operaciones en forma independientes, su independencia no requiere que los Estados financieros se presente en forma individual, para que su comunicación sea adecuada la información de la situación financiera y resultados de operación deberán de presentarse en forma conjunta para una adecuada toma de decisiones.

Estos estados financieros deben de incluir todos los derechos, obligaciones, patrimonio y resultado de operaciones de la compañía controladora y sus controladas ya que hablaremos de una sola empresa. Se formularan mediante la suma de los estados financieros de la controladora y sus controladas, añadiéndole los asientos de consolidación correspondiente .

Dentro de los estados financieros consolidados deben de incluirse todas las compañías controladas que lo conforman, se podrán excluir por razones que así lo ameriten este boletín los siguientes casos .

- a) Compañías subsidiarias que se encuentren en países extranjeros en los cuáles existan controles de cambio, restricciones para la remisión de utilidades, o exista una incertidumbre en la estabilidad monetaria.
- b) Compañías subsidiarias en las que se haya perdido, el control por encontrarse en situaciones de suspensión de pagos, disolución o quiebra.

Las inversiones de las compañías subsidiarias que no puedan consolidar por las razones antes descritas deberán valorar su inversión a través del método de participación o su valor neto de su realización, el que sea menor .

1.5.1. REQUISITOS PARA LA CONSOLIDACIÓN (CONTABLE Y FISCAL)

Los requisitos que deben cumplir las sociedades para que se les pueda considerar como controladoras de acuerdo al Boletín B-8 y a la Ley del ISR son los siguientes.

Requisitos contables:

- Para poder llevar a cabo la consolidación de estados financieros tanto la compañía controladora como subsidiaria deberán preparar sus estados financieros individuales a una fecha y periodo determinado sin que esta exceda en más de tres meses, y las diferencias que existan en los estados financieros sean consistentes periodo a periodo.
- Para la consolidación se deberán preparar estados financieros a pesos de poder adquisitivo con bases en lo dispuesto en el boletín B-10 reconocimiento de la inflación en la información financiera y sus adecuaciones.
- Tanto la compañía controladora como la subsidiaria deberán aplicar en forma uniforme los principios de contabilidad generalmente aceptados para que en el momento de la presentación de los estados financieros consolidados no existan congruencias, así como se debe de homogeneizar sus catálogos de cuenta.
- Cuando existan eventos significativos dentro de las operaciones de la empresa y hayan sido en periodo no coincidente se deberán de tomar en cuenta y deberán ser reconocidos en los estados financieros a través de notas a los estados financieros para reflejar de una mejor forma los resultados de operación y cambios en la situación financiera de la empresa.

CONSIDERACIONES PARA LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

Dentro de los requisitos fiscales la ley del Impuesto Sobre la Renta nos marca lo siguiente en su art. 57-A concepto de compañías controladoras :

- Debe de tratarse de una sociedad residente en México.
- Que posea más de un 50 % de las acciones con derecho a voto de otras sociedades denominadas como controladas, e inclusive cuando sea en forma indirecta.
- Que la sociedad controladora no sea controlada por otra u otras sociedades, solo si dicha sociedad sea residente en algún país con el cual se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

Para poder determinar el Resultado Fiscal de una sociedad controladora debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Debe de obtener autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante un escrito libre, en el que soliciten la autorización de poder consolidar fiscalmente su resultado, así mismo deberá de adjuntar la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades controladas.
- Debe de contar por escrito de la conformidad de cada una de las sociedades controladas.
- Que tanto la controladora como las subsidiarias se obliguen a dictaminar sus Estados Financieros para efectos fiscales durante los ejercicios que opten por este régimen de consolidación.

- Se deberá de presentar además de lo anterior la distribución del Capital Social de la controladora y las controladas, así como la inversión en acciones que tengan en otras sociedades tanto la controladora como la controlada, en las que tenga un control efectivo.

1.5.2. REGLAS DE PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.

Los Estados Financieros Consolidados deberán de cumplir con los requisitos de presentación e información que son establecidos por la comisión de principios de contabilidad para los Estados financieros individuales.

1.- Con el propósito de que el usuario de los Estados Financieros conozca de una forma general las actividades más relevantes del grupo, se deberá dar a conocer las actividades más relevantes de la compañía Controladora y la Subsidiaria.

2.- Se deberá de mostrar los nombres de las subsidiarias y la participación que la compañía controladora posee en cada una de ellas.

3.- Cuando exista una subsidiaria que no va a Consolidar, se deberá hacer mención de porque su exclusión, debiendo mostrarla a través de notas a los estados financieros, así como información relevante sobre sus activos, pasivos y resultados, deberá de revelar el monto de la participación de la controladora en los resultados de operación y en la inversión de los accionistas.

4.- Cuando se de el caso de que la fecha de los estados financieros individuales no coincidan con los estados financieros consolidados esta situación deberá revelarse, es decir, las transacciones o eventos significativos que se dieron en el periodo no coincidente deberán de ser reconocidos o revelados en los estados financieros a fin de conocer su situación real.

5.- Cuando se vayan a consolidar compañías en las que se tenga una inversión menor al 50 %, se deberá revelar esta situación.

6.- Cuando se adquiere o se vende una subsidiaria en un periodo, generalmente los estados financieros consolidados de ese periodo no son comparables con los de periodos posteriores o anteriores en los que esa subsidiaria se refiere. Para realizar al comparación de los estados financieros se deberán de realizar las notas pertinentes al efecto que tuvo en la situación financiera consolidada.

7.- El Estado de resultados debe de incluir en sus renglones los resultados de operación de las subsidiarias vendidas durante el periodo y hasta la fecha en que perdieron su calidad como subsidiaria.

8.- La utilidad o pérdida que se obtenga en la venta de subsidiarias formaran parte de los resultados consolidados del periodo en que se realice la venta. La utilidad o pérdida será la diferencia que surja del precio de la venta y la parte proporcional correspondiente a la inversión de la controladora en la emisora a la fecha de la venta.

9.- El Estado de cambios en la situación financiera deberá de mostrar los efectos de la compra o venta en el ejercicio en un solo renglón.

10.- Si la diferencia que existe entre el precio de compra y el valor contable de las acciones de la subsidiaria fuera deudora deberá presentarse en el último renglón del activo, y si fuera acreedora después de los pasivos a largo plazo. Las diferencias ya sea acreedoras o deudoras no deberán compensarse.

11.- Deberán revelarse el método y periodo de amortización de la diferencia citada en el inciso anterior.

12.- El interés minoritario deberá de presentarse como último renglón del capital contable.

13.- La utilidad o pérdida que correspondan a los accionistas minoritarios se calcularán conforme al porcentaje de participación de dichos accionistas en cada subsidiaria.

14.- Cuando se aplican diversos principios de contabilidad por razones de que las compañías consolidadas no sean similares, se deberán divulgar dichos principios.

1.6.3. MÉTODOS DE VALUACIÓN DE LA INVERSIÓN.

Existen dos métodos de valuación de la inversión permanente en la asociada es el método de costo y el método de participación tiene que ver la influencia significativa

El método de costo consiste en:

Este método se va a utilizar en las empresas en las cuales se realiza una inversión la cual no tienen una influencia significativa en la administración de la

CONSIDERACIONES PARA LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

empresa enajenante, mediante este método la inversión permanente se valorará a su valor de adquisición más los gastos incurridos al momento de la compra.

Los dividendos que se generen van a ser reconocidos solo hasta el momento en que estos sean pagados o en su caso cuando estos sean decretados en una asamblea de accionistas de la compañía emisora.

Esta valuación se modificara cuando:

1.- la compañía adquiera mas acciones o en su defecto que venda la inversión que ya tiene

2.- Cuando la compañía enajenante decreta dividendos de utilidades acumuladas de ejercicios anteriores a la venta de las acciones, esto significa una recuperación del costo de la inversión del que adquiere. Si se da el caso en que el importe de los dividendos incluidos en el precio de adquisición se conozca en el momento de la compra, se deberá considerar como una cuenta por cobrar en el momento en que se registre la compra de la inversión.

3.- Cuando el valor neto de realización de las acciones sean inferior la valor de adquisición, se deberán valorar al costo o valor neto de realización, el que sea menor.

El método de participación consiste:

a) En este método se deberá valorar la inversión en subsidiaria al valor en libros a la fecha de compra y se deberá agregar o, en su caso deducir la parte proporcional, posterior a la compra, las utilidades o pérdidas de las cuentas de

capital contable, derivadas de la actualización y de otras cuentas de capital contable.

Uno de los objetivos de este método es el registro, mediante una cuenta que se podrá denominar inversión en acciones

b) Las utilidades o pérdidas no realizadas provenientes de las operaciones de las compañías del grupo que estén involucradas en el método de participación, deberán de ser eliminadas antes de efectuar el ajuste del inciso anterior.

c) Si el costo que se obtuvo en la inversión difiere del valor que se tenga en libros de las acciones al momento de la compra esta diferencia deberá tratarse de acuerdo a lo diferido en la adquisición y venta de subsidiaria conforme a este boletín B-8.

Es posible que el método de valuación cambie debido a que la influencia significativa que se posea en la compañía subsidiaria sea mayor, debido a que ha tenido una mayor inversión en ella, ó sea, que adquiera más acciones de las que posea actualmente.

Este incremento en la adquisición de acciones hace pensar en el método que se está utilizando. debido a que con anterioridad se estaba contabilizando a través del método de costo, y al existir una mayor influencia significativa, se convierte en una compañía controladora por esto deberíamos utilizar el método de participación.

Para poder aplicar el nuevo método la valuación de la inversión se deberá hacer por capas, esto es que de acuerdo a la fecha de adquisición se deberá modificar la inversión, añadiéndole o en su caso disminuyéndole las pérdidas que la

asociada ha generado, desde le momento que se hizo la compra, hasta el momento en que se tuvo esa influencia significativa. a partir de concluido esto el método de participación se deberá hacerse en forma normal.

El objetivo de este tratamiento es que exista una comparabilidad de los Estados Financieros del periodo con los años anteriores.

1.5.4. ELIMINACIÓN DE TRANSACCIONES.

Dentro de las etapas que son necesarias para la consolidación de estados financieros se encuentran la eliminación de transacciones, que se llevan a cabo con el fin de no duplicar operaciones entre la compañía controladora y controlada debido a que se va a tratar en el aspecto de consolidación como si se tratara de una sola compañía, lo cual es necesario eliminar ciertas transacciones que se dieron entre ambas compañías, o entre el grupo de ellas . Por la gran magnitud de operaciones que puedan traer consigo en las eliminaciones, solo mencionaré algunas de las mas relevantes.

Las operaciones que se realicen entre compañía controladoras y subsidiarias se deberán tomar como una sola transacción.

Existen tres tipos de operaciones el cual ameriten le realización de una eliminación.

a) La eliminación de la inversión en acciones de la compañía subsidiaria.

b) La eliminación de las operaciones entre las compañías del grupo

b.1) Las ventas y el costo de ventas entre las compañías que consolidan.

b.2) Las utilidades o perdidas en la venta de activos fijos entre las compañías que consolidan.

b.3) La eliminación de la inversión

b.4) Rentas, servicios, intereses entre las compañías que consolidan

b.5) Los dividendos recibidos de y entre subsidiarias

b.6) Pueden existir operaciones en las cuales existan diferencias de impuestos y participaciones de los trabajadores en las utilidades.

c) Saldos recíprocos.

c.1) Saldos entre compañías, que por un lado sean acreedores y por el otro deudores.

Los valores que se tomen para la eliminación de transacciones deberán de ser actualizados en los términos del boletín B-10 y sus respectivas adecuaciones.

1.6. IMPORTANCIA DEL B-10 EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.

La contabilidad es uno de los medios que produce información útil para la toma de decisiones, puede perder su utilidad y su significado por un fenómeno el cual lo conocemos como inflación, perdiendo además la objetividad que debe poseer la información.

La información contables de las operaciones registradas por un ente económico se van a registrar a su valor histórico, al paso del tiempo y por los efectos de la inflación la información va perdiendo su valor, por lo cual los interesados de esta información financiera requieren en ocasiones hacer un análisis a las cifras, una comparación con periodos pasados para ver como ha sido la evolución de la empresa, lo cual los llevaría a resultados equivocados pues no podemos comparar cifras actuales con cifras históricas.

En nuestro país se creó una normatividad debido a las altas tasas inflacionarias, con la cual podemos obtener cifras más reales que nos lleven a una conclusión acertada con respecto a nuestra empresa.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos emite un primer boletín B-7 denominado revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, originalmente se crea este boletín como de información complementaria. Con el paso del tiempo se modifica dicho boletín convirtiéndose en el boletín el B-10 reconocimientos de los efectos de la inflación en la información financiera modificando una información complementaria en la revelación de las cifras, a información básica en la presentación de los estados financieros en pesos de poder adquisitivo.

Este boletín B-10 nos muestra dos métodos de reconocimiento de la inflación en la información financiera.

a) El método de ajuste a través del nivel general de precios, que consiste básicamente en aplicar este método a las unidades que produce el ente económica convirtiendo las pesos nominales a pesos constantes de poder adquisitivo.

b) El método de actualización de costos específicos, usualmente llamado valores de reposición, el cual consiste en la medición de valores que se generan en el presente, en vez de valores que se realizaron en el pasado.

Para el año de 1985 es promulgado el primer documento de adecuación al B-10, en el cual nos indica cuales son las partidas que deben actualizarse. Mencionando entre otras cosas lo respectivo a la inversión en subsidiaria no

consolidadas, la valuación de activos no monetarios, el capital contable, el efecto monetario y el resultado por la tenencia de activos no monetarios.

En el año de 1987 aparece la segunda adecuación al boletín, su propósito principal fue el de adecuar algunas normas relativas a la forma de reflejar en los estados financieros básicos los efectos de la inflación incrementando la calidad y objetividad de la información.

La información que se produzca se presentara como notas a los estados financieros, no afectando así los registros contables.

Para 1990 se da a conocer el tercer documento de adecuación al B-10, en el cual se da a conocer que todas las partidas que integran los estados financiero deben de expresarse en monedas del mismo poder adquisitivo.

En 1991 se da a conocer el cuarto documento de adecuación al B-10, refiriéndose a la valuación de los activos y pasivos que posean las empresas en moneda extranjera.

En el mes de marzo de 1995 se publicó oficialmente el 5o documento de adecuaciones al boletín B-10, cuyo propósito era de adecuar las normas contables establecidas en dicho boletín para lograr una mayor comparabilidad y objetividad de la información contable preparada con base en esta norma. En este documento se establece como único método aceptable para la actualización de los activos no monetarios el de "ajuste por cambios en el nivel general de precios", indicándose que la fecha de vigencia para la aplicación del mismo sería a partir del 1 de enero de 1997.

Es sin duda que una normatividad adecuada para el tratamiento de la inflación, hará descansar a los entes económicos en base cada vez más solidas, para tomar adecuadamente decisiones con respecto a nuestro entorno económico

1.7. ASPECTO LEGAL DE LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.

Las empresas que en este caso consolidarán sus estados financieros, y su resultado fiscal deben de cumplir con ciertos requisitos como son, que debe de estar constituidas legalmente, las cuales deben de tratarse de sociedades mercantiles en cualquiera de las formas previstas por la Ley General de Sociedades Mercantiles, ya que el régimen se encuentra muy ligado a lo previsto por la LISR, y al boletín B-8 estados financieros consolidados.

La consolidación de las compañías no se reconoce como una figura única, debido a que cada una de las compañías que integran el grupo van a tener personalidad jurídica propia, la cual será totalmente independiente a la de sus socios, y a las otras compañías, las cuales van a ejercer sus derechos y responder a sus obligaciones en forma particular.

Tenemos que tener presente que la consolidación del resultado fiscal es una opción que nos menciona la Ley del Impuesto Sobre la Renta, referente a las personas morales en su art. 57- A y su respectivo reglamento, para poder tributar con ciertos beneficios esta opción las cuales nos dice que serán controladoras o controladas las sociedades mercantiles, en nuestra ley general de sociedades mercantiles nos menciona en su art. 1 cuales son las sociedades mercantiles que rigen en nuestro país, entre las que destacan principalmente :

- a) Sociedad Anónima
- b) Sociedad de Responsabilidad Limitada.
- c) Sociedad Cooperativa

Es sin duda la sociedad anónima la que a tenido más auge en nuestro país, no siendo la única para poder consolidar, más adelante menciono cuales sociedades mercantiles no pueden consolidar.

La sociedad controladora debe de cumplir con el requisito de ser residente en territorio mexicano, debido a que la legislación en cuanto a dichas sociedades se aplicaran solo para las que residan en nuestro país de manera permanente. La naturaleza de las operaciones de la controladora no permite la realización de operaciones en forma esporádica, por lo que debe de reunir dicho requisito de residencia.

Debe de poseer en forma directa o indirecta más del 50 % de las acciones con derecho a voto de otra sociedad, identificándola así como requisito para participar en forma mayoritaria en otra sociedad, pudiendo influir a través del voto, en las decisiones de la administración de la empresa, para poder lograr su objetivo.

Son diversas las leyes que van a regir el aspecto legal de la consolidación de estados financieros entre las que podemos mencionar de aspecto:

- Mercantiles y,
- Fiscales.

Dentro del aspecto mercantil podemos mencionar que se encuentran contenidas las disposiciones que establece;

- a) El código de comercio.
- b) La Ley General de Sociedades Mercantiles.
- c) La ley General de Títulos y Operaciones de Crédito .

Dentro del aspecto fiscal podemos encontrar:

- a) El código Fiscal de la Federación.
- b) La Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- c) La Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- d) La Ley del Impuesto al Activo.
- e) La Ley del Impuesto Sobre Producción y Servicios.

Por ser tan amplias las leyes que intervienen en una consolidación solo las menciono.

CAPÍTULO II

***DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL
CONSOLIDADO***

RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO.

2.1. GENERALIDADES DE LA CONSOLIDACIÓN

Día a día nos vemos invadidos en una serie de requisitos, reglas, disposiciones que nos imponen las autoridades hacendarias para dar cumplimiento a las obligaciones a las que estamos sujetos, para contribuir con el gasto público a través de los impuestos, es por eso que a las autoridades hacendarias les es necesario el saber que se esta cumpliendo de manera correcta y oportuna con las obligaciones que establece la ley, en este caso especifico hablaremos de las sociedades que tributen bajo la opción de la consolidación del resultado fiscal, por otro lado las empresa que están en este grupo se ven en la obligación debido a que es un régimen en el cual se debe al igual que muchos tener un cuidado especial con el cumplimiento y control de las obligaciones fiscales puesto que la compañía controladora es la que va a cumplir con las obligaciones tributarias, incluyendo la parte proporcional que posee de la compañía subsidiaria.

Dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Título II (referente a las Personas morales) hace mención el Capítulo IV a las Sociedades Mercantiles controladoras; así como su reglamento en el título segundo (personas morales), capítulo IV.

Este régimen de consolidación fiscal busca como uno de sus principales objetivos poder establecer un modelo de gravámenes a un grupo de empresas que tienen fines comunes, como podrían ser comerciales, financieros, laborales o de otra índole, de tal forma que por su forma de organizarse no tuvieran efectos favorables o desfavorables desde el punto de vista de las contribuciones.

Este grupo de compañías deben de calcular su resultado fiscal como si se tratara de una sola empresa, recordando que es un conjunto de empresas totalmente independientes para efectos legales. Los cálculos que se elaboren deberán de realizarse por cada una de las empresas del grupo en forma independiente como marca la LISR, su reglamento y solo deberán enterar la parte proporcional accionaria que corresponda por cada una de las compañías controladas.

Debe de tenerse claro que la consolidación fiscal va a reunir un grupo de intereses económicos comunes, pudiéndose solo establecerse a través del resultado fiscal.

La consolidación fiscal se basa en un concepto unitario del resultado fiscal obtenido en el ejercicio, ósea que considera que la utilidad o pérdida fiscal de las empresas 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 hubiese realizado algunas operaciones que produjeron impacto en los resultados de los ejercicios 2

Alguno de los principales elementos que intervienen dentro del sistema de consolidación fiscal son:

- a) Que la compañía controladora posea una participación accionaria en la controlada que le permita ejercer una influencia significativa, y por ende tener un control sobre la misma.

- b) Que la compañía controladora y controlada únicamente van a consolidar para efectos fiscales su resultado.

- c) Se permite que se puedan eliminar algunas utilidades ó pérdidas fiscales que

con motivo de algunas operaciones entre el grupo que consoliden se llevaron a cabo.

d) La sociedad controlera va a ser la responsable en la consolidación de cumplir con las obligaciones que determine este régimen en cuanto a la existencia de saldos a favor ó a cargo en la determinación de los impuestos que resulten de la consolidación.

La controladora deberá presentar sus pagos provisionales en forma mensual, además presentará su declaración anual en forma consolidada dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio por el cual se este consolidado, en esta declaración podrá acreditar los pagos provisionales y del ajuste consolidado, en el caso de que la declaración salga con saldo a cargo de deberá enterar con la propia declaración.

Existen ciertas empresas, las cuales no se les permite consolidar su resultado fiscal, según nos marca la ley, tanto para compañías controladas como controladoras, estas son:

- a) Las personas morales no contribuyentes (art. 70 LISR).
 - Los sindicatos obreros y organismos que los agrupan.
 - Asociaciones patronales.
 - Colegios de profesionales y organismos que los agrupan.
 - Asociaciones y sociedades civiles con distinto carácter.
 - Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, etc.

- b) Las instituciones de crédito, seguros o de fianzas como las organizaciones auxiliares de crédito, casas de bolsa y casas de cambio.

c) Las sociedades residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos en el país. Estas sociedades podrán tener el carácter de controladas siempre y cuando residan en un país en el cual se tenga un acuerdo de intercambio de información, y además deberán de determinar su resultado fiscal como lo realizan las personas morales.

d) Aquellas compañías que se encuentren en el proceso de liquidación.

e) Las sociedades y asociaciones civiles así como las sociedades cooperativas.

f) Las personas morales que determinen su impuesto en base al título de las personas morales del régimen simplificado, entre otras.

2.2. REQUISITOS PARA DETERMINAR EL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO.

Para poder pertenecer al régimen de consolidación y determinar su resultado fiscal consolidado como nos menciona el art. 57-B de la LISR, la compañía controladora y las controladas deben de cumplir con ciertos requisitos .

1.- Las sociedades controladora debe de contar con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades controladas, en la cual se obliguen a cumplir con las obligaciones y requisitos que establece la ley.

2.- Sin duda uno de los principales requisitos es el de obtener la autorización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para poder tributar y determinar su resultado fiscal en el régimen de consolidación. El plazo para

presentar la solicitud de autorización para consolidar vence el 15 de agosto del año inmediato anterior a aquel por el que se pretenda determinar el resultado fiscal consolidado, hasta el año de 1996, las reglas de la resolución miscelánea daban de plazo el 15 de octubre para presentar dicha solicitud. En la solicitud de autorización deberán incluirse todas las controladas que tengan esta características en términos de la Ley.

No será necesario la conformidad del representante legal de acuerdo al art. 57-C Fracc.II el cual nos mencionan que las sociedades controladoras que posean hasta un 50 % de las acciones con derecho a voto y ejerzan control efectivo sobre las controladas, existe control efectivo siempre que existan lo siguiente supuestos:

- a) Cuando exista una relación preponderante con las actividades mercantiles que desarrollen la controlada y controladora.

- b) Cuando la sociedad controladoras o controladas tengan junto con otras personas físicas o morales, una participación superior al 50 % en las acciones con derecho a voto de la sociedad que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, solo se considerará cuando residan en algún país con el cual se tenga un intercambio de información.

- c) Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en las sociedades que se trate, de tal manera que les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

La autorización deberá de presentarla la sociedad controladora a las autoridades hacendarias adjuntando la documentación a la que se refiere el art. 51 RISR:

- La conformidad por escrito de los representantes legales de las sociedades controladas, obligándose a cumplir con todos los requisitos que establece esta ley para las sociedades que tributen en este régimen.
- Copia de las declaraciones de impuestos que determinaron en su caso la compañía controladora y las controladas del ejercicio anterior al que quieren consolidar.
- Cuando se trate de empresas que son dictaminadas para efectos fiscales deberán de acompañar además copia del dictamen del contador público con todos los anexos a que se refiere el reglamento del código fiscal de la federación en su art. 51 que en el capítulo V menciona que se hubieran presentado por la sociedad controladora y las controladas en el último ejercicio.

Dentro del escrito que presente a las autoridades hacendarias deberá contener los siguientes puntos.

- Deberá mencionar en forma detallada la distribución del capital social de la compañía controladora y de cada una de las controladas, especificando los accionistas que intervienen en ambas compañías.
- Si tuviera inversión en acciones en otras compañías la controladora o controladas, deberá especificar el monto y el por ciento que representa.
- Si se diera el caso se explicará las sociedades en la que la empresa controladora tuviera un control efectivo en otras compañías ya sea en forma directa o indirectamente.

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

En las reformas para 1997 en el incumplimiento del requisito para la autorización de poder consolidar se hará acreedor a una multa que oscila por cada una de las controladas no incluidas entre \$ 45,000.00 y \$ 60,000.00 pesos M.N.

El escrito que se presenta a las autoridades hacenderías para solicitar la autorización de poder consolidar su resultado fiscal se puede realizar de la siguiente forma:

Diciembre 15, 199X

**SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
DIRECCION GENERAL DE TECNICA DE INGRESOS
DIRECCION DE SERVICIOS AL CONTRIBUYENTE
SUBDIRECCION DE AUTORIZACIONES**

**Asunto : Solicitud de autorización para determinar
el resultado fiscal consolidado de la empresa
VERONA S.A. de C.V.
R.F.C. VER-720326-EW2**

MIGUEL ANGEL HERNANDEZ KASTE, con registro federal de contribuyentes HEKM-720919-6NO, representante legal de la empresa Verona S.A. de C.V., Señalado con domicilio para poder oír y recibir todo tipo de notificaciones relacionadas con el asunto antes descrito, se encuentra ubicado en la calle de Av. Cuauhtemoc 167, Col Roma, Del. Cuauhtemoc C.P. 06700 D.F., expongo lo siguiente:

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

1.- Verona S.A. DE C.V. es una sociedad mercantil constituida de conformidad con las leyes que establecen para la República Mexicana, siendo su principal objeto el de invertir en acciones emitidas por otras sociedades mercantiles de cualquier indole, siempre y cuando este régimen de consolidación lo prohíba.

2.- La empresa a la cual represento cumple con los requisitos establecidos en los art. 57-A y 57-B de la ley del Impuesto Sobre la Renta, para determinar su resultado fiscal consolidado, y poder considerarse como una sociedad controladora.

a) Es una sociedad residente en México.

b) Es propietaria en forma directa en más de un 50 % de las acciones con derecho a voto de las sociedades denominadas Real de Arriba S.A. de C.V. y Bell Air S.A. de C.V.

c) Se opto por la decisión de determinar el resultado fiscal consolidado en Verona S.A. de C.V. a partir del ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero de 199X al 31 de diciembre de 199X, dado que se considera que no existe efectos favorables, ni desfavorables en el pago del Impuesto Sobre la Renta, en los grupos de intereses comunes.

3.- Verona S.A. de C.V. determinara su resultado fiscal consolidado, incluyendo a las empresas como controladas Real de Arriba S.A. de C.V. y Bell Air S.A. de C.V.

4.- Manifiesto en los términos del art. 57-b Fracc-IV no se requiere que se cuente con la conformidad por escrito del representante legal de las controladoras para

poder consolidar, ya que se cumple con lo previsto en el art. 57-C, puesto que se posee una participación accionaria superior al 50 % de las acciones con derecho a voto, misma que permite tener una influencia significativa preponderante en las operaciones de las mismas.

5.- Tanto la compañía controladora, como las controladas mencionadas con anterioridad, cumplen con los requisitos establecidos por la ley del Impuesto Sobre la Renta, para determinar su resultado fiscal consolidado dado que:

- a) No se encuentran sujetas a bases especiales de tributación.
- b) El ejercicio fiscal de Verona S.A. de C.V., al igual que las Real de Arriba S.A. de C.V. y Bell Air S.A. de C.V. se determinaran en los periodos comprendidos a partir del 01 de enero de 199X, al 31 de diciembre de 199X.
- c) Mi representada y las empresas controladas dictaminaran para efectos fiscales sus estados financieros en los términos del código fiscal de la federación.

Por todo lo anterior me permito solicitar :

Se autorice a Verona S.A. de C.V., a determinar su resultado fiscal consolidado a partir del ejercicio comprendido del 01 de enero de 199X al 31 de diciembre de 199X.

A fin de que se encuentren en posibilidades de darle solución a nuestra petición, y de conformidad con el art. 51 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nos permitimos acompañar la siguiente documentación:

- a) Copia de las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta, correspondientes al ejercicio anterior, tanto de mi representada como las controladas citadas anteriormente.
- b) La distribución del Capital Social de mi representada y de cada una de las controladas.
- c) Copias del dictamen de estados financieros con todos los anexos que se requiere de conformidad con el código fiscal de la federación correspondiente al ejercicio inmediato anterior de la controlada.
- d) Manifiesto que tanto mi representada como las controladas no tienen inversiones en acciones en ninguna otra sociedad.

PROTESTO LO NECESARIO

MIGUEL ANGEL HERNÁNDEZ KASTE
REPRESENTANTE LEGAL.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá hacer llegar al contribuyente su contestación acerca de la petición para la autorización de consolidar su resultado fiscal, la respuesta que obtiene por parte de las autoridades se puede ver en el siguiente documento.

DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA DE INGRESOS
DIRECCIÓN DE SERVICIOS AL CONTRIBUYENTE
DEPENDENCIA: SUBDIRECCIÓN DE AUTORIZACIÓN

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

Así mismo, También solicita su autorización para que su representada consolide sus estados financieros a partir del 1 de Enero al 31 de Diciembre de 199X.

Esta dirección tomando en cuenta lo dispuesto en la Fracción III del artículo décimo Bis de disposiciones de vigencia Anual de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el diario oficial de la federación del 28 de Diciembre de 1989, resuelve:

Autoriza a VERONA S.A. DE C.V. y sus sociedades controladas a determinar su resultado fiscal consolidado durante el año de 199X, en la inteligencia que deberá de satisfacerse los requisitos establecidos en los Art. 57-A, 57-B y 57 C de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y cumplir con las demás disposiciones aplicables tanto de la propia Ley como de su Reglamento.

Atentamente

SUFRAGIO EFECTIVO NO REELECCIÓN

El subdirector

C.P. Humberto A. Dominguez D.

c.c.p. Dirección de Auditoría Fiscal Federal.- Dirección de auditoría de Dictámenes. Av Hidalgo No 77, modulo dos centro, México 06020 D.F.. Para su conocimiento.

c.c.p. Dirección de Programación.- Subdirección de Estudios y Programación de Asuntos Internacionales y Administrativos.- Depto de expedición de Ordenes de Revisión y Control de Empresas Dictaminadas y Contadores Públicos

Registrados. Av. Hidalgo No 77, modulo dos centro, México 06020 D.F. Con igual fin.

De esta manera hacienda ratifica en este documento la autorización plena para poder determinar su resultado fiscal consolidado.

3.- Las sociedades que consolidan su resultado fiscal se deben de obligar a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por contador público, durante los ejercicios por los cuales opten por consolidarse; en este caso el contador público que dictamine deberá de estar registrado ante las autoridades fiscales conforme a lo dispuesto en el art. 45 del R.C.F.

Los estados financieros que correspondan a la controladora deberán de reflejar los resultados de la consolidación fiscal, el cual las empresas que ejerzan esta opción deberá de realizarlo por un periodo no menor a 5 años a partir de que se le dio la autorización por la S.H.C.P, y hasta que esta última no autorice el dejarlo de hacer.

Esta opción entro en vigor a partir del 1 de enero de 1992, puesto que las autoridades hacendarias querian mantener una estabilidad entre los grupos de empresas que consista en mantenerse en esta opción.

En el caso en que las compañías dejaran de tributar bajo este régimen, siempre que hayan pasado los 5 años que se menciona el art. 52 RISR para poder dejar de consolidar su resultado fiscal, deberán hacérselo saber, solicitando a las autoridades hacendarias en un plazo de 15 días siguientes a la fecha en que ocurra la des incorporación la autorización para dejar de consolidar su resultado fiscal.

Al término de este periodo y del ejercicio, la S.H.C.P. dará la autorización para dejar de tributar en este régimen siempre que existan causas justificadas.

Al presentar la solicitud de autorización para dejar de tributar en este régimen ante las autoridades hacendarías, deberán acompañarla junto con la siguiente documentación.

- Copia de los estados financieros dictaminados tanto de la sociedad controladora como controladas, del ejercicio inmediato anterior a aquel en el cual se va a dejar de consolidar.

- La sociedad controladora deberá presentar ante las autoridades hacendarías los estados financieros dictaminados con todos sus anexos a los que se refiere el código fiscal de la Federación dentro de un plazo de cinco meses posteriores a la fecha en que se dejó de tributar bajo este régimen, tanto de ella misma como de cada una de las compañías que controle.

- Presentará la determinación del cálculo del impuesto que provenga del resultado fiscal consolidado, en los casos de que se haya diferido o de cantidades que resulte a su favor. Todos estos cálculos deberán ser determinados y dictaminados por contador público registrado ante las autoridades.

La sanción por el incumplimiento de las obligaciones de presentar la solicitud de desincorporación o su cumplimiento espontáneo fuera de plazo oscilará entre una cantidad mínima de \$ 13,000.00 y una máxima de \$ 20,000.00 por cada aviso de incorporación o desincorporación no presentada en plazo previsto.

2.3. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO.

La sociedad controladora deberá de determinar su resultado fiscal consolidado en base a las reglas y procedimientos que establece para tal efecto la LISR en su art. 57-E y su respectivo reglamento, para la determinación del resultado fiscal consolidado se debe de realizar una serie de procedimientos que veremos a continuación.

Tanto las compañías controladoras y controladas deberán de determinar su resultado fiscal, a partir del resultado contable por mencionar una partida de origen, que a razón de ejemplo menciono la forma de como se determina en forma general el resultado fiscal.

A los ingresos acumulables
Menos las deducciones autorizadas
Resultado del ejercicio
Menos Las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios (Art. 55 LISR)
Igual = _____
Resultado Fiscal del ejercicio
=====

Cuando se obtenga la utilidad o pérdida contable del ejercicio se deberá de realizar una conciliación entre las partidas contables y las fiscales, para poder determinar el resultado fiscal de la sociedad, ejemplo.

Resultado Contable del Ejercicio

Más

- Depreciaciones Contable**
- Componente Inflacionario de Deudas**
- Intereses Devengados a Cargo.**
- Gastos No Deducibles**
- Costo de Venta de Activos Fijos (contable)**

Menos

- Depreciaciones Fiscales**
- Componente Inflacionario de Créditos**
- Costo de Venta de Activos Fijos (Fiscal)**
- P.T.U. del Ejercicio Anterior, Pagada En este ejercicio.**

Igual =

Al Resultado Fiscal (Utilidad o Pérdida Fiscal).

=====

1.- Para determinar el resultado fiscal consolidado se obtendrá conforme a lo siguiente:

a) Se sumarán las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondientes a las sociedades controladas.

b).- Se restarán las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladas. En este punto no se consideraran las pérdidas fiscales de las compañías controladoras que residan en el extranjero.

Las pérdidas en este caso podrán amortizarse en el periodo de 5 ejercicios siguientes de la misma controladora

c).- Se sumaran o restarán la utilidad o pérdidas fiscales según sea el caso del ejercicio del que se trate.

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

d) Sumará o restará, en su caso, los conceptos especiales de consolidación y las modificaciones a dichos conceptos, así como las utilidades o pérdidas fiscales de las controladas correspondientes a ejercicios anteriores.

Los conceptos que menciono anteriormente se deberán aplicar en la parte proporcional que la compañía controladora participe en forma directa o indirectamente en las sociedades controladas. Para este cálculo se determinará el promedio de participación por día que corresponda a dicho ejercicio.

La determinación de este Promedio Diario de Participación en el Capital se calcula de la siguiente forma, tomando como ejemplo que una empresa controladora posee el 70 %, de una subsidiaria a partir del 01 de mayo de 199X.

$$\frac{\text{Número de días de participación}}{\text{Número de días del ejercicio}} \times 70 \% = \text{Promedio diario de participación}$$

Los conceptos especiales por operaciones que hayan realizado la compañía controladora serán sumados o restados por su totalidad sin que se aplique en este caso la parte proporcional de participación accionaria que nos marca la ley para determinar su resultado fiscal

Si la participación accionaria de una sociedad controladora cambia de un ejercicio a otro en la controlada, se procederá de la siguiente forma:

Se dividirá la proporción que resulte de la participación accionaria diaria del ejercicio en curso

$$\text{Entre} = \frac{\text{la proporción del ejercicio inmediato anterior;}}$$

El resultado que se obtenga será.

- El que se aplique al resultado o pérdida fiscal.
- El que se aplique a los conceptos especiales de consolidación, que sean incluidos en la declaración de ejercicios anteriores y,
- Al impuesto que se determine en estos ejercicios.

Siempre que cumpla con los requisitos del art. 57-M. Modificaciones a Conceptos Especiales de Consolidación.

Si la participación de una sociedad controladora varía de un ejercicio con respecto de la controlada, se deberá de realizar las modificaciones a los conceptos especiales de consolidación para poder actualizar así la situación fiscal de las sociedades que consoliden.

Las utilidades o pérdidas que sean sumadas o restadas por las sociedades controladas que utilizamos para determinar el resultado fiscal consolidado, pueden tener una reducción en el pago de impuestos. La reducción de impuesto se realizará de conformidad con el art. 13 LISR, el cual nos menciona que ciertas actividades debido a su giro y para impulsar su desarrollo se ve disminuido en su impuesto, la reducción se hará conforme lo siguiente.

- 50 % Si las compañías controladas se dedican a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.
- 25 % si las compañías controladas dedicadas a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura industrializan sus productos.
- 25 % Si las compañías controladas que su actividad la dedican a los mencionado en los párrafos anteriores y que se dediquen a la industrialización y comercialización de sus productos, obtengan por ello el 50 % de sus ingresos brutos.

- 50 % si las compañías controladas están dedicadas exclusivamente a la edición de libros.

- 50 % Si no se dedican exclusivamente a la edición de libros siempre y cuando:

a) Distingan de su contabilidad los ingresos que se obtienen por la edición y enajenación de sus libros y que muestren en forma separada el resultado que se obtenga de las demás actividades.

b) Las deducciones que no sean fácil de poder identificar según el inciso anterior se deberá prorratear entre las deducciones de los libros que sean editados y de las otras actividades, en la proporción que se obtengan por los ingresos que reciban de cada actividad.

Se disminuirá la utilidad o pérdida fiscal en la misma proporción en que goce de la reducción en el impuestos

Las compañías controladas que se consideradas exclusivamente dedicadas a las actividades antes mencionadas, cuando sus ingresos obtenidos representen el 90 % de la totalidad de su actividad.

Las pérdidas de las compañías controladas que residan en el extranjero no se tomaran en cuenta para determinar el resultado fiscal. Las perdidas podrán ser disminuidas de las utilidades fiscales de los cinco ejercicios siguientes de la misma controlada

2.- A la utilidad fiscal consolidada, se le disminuirá la pérdida fiscal de otros ejercicios si la hubiera, de conformidad con el art. de la LISR. (determinación de la pérdida fiscal).

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

La pérdida fiscal será la que resulte de la diferencia de los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas por la ley, siempre que las deducciones sean mayores que los ingresos.

La pérdida fiscal podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes a aquella que se produce, si el contribuyente no disminuye de su utilidad la pérdida fiscal pendiente de otros ejercicios pudiéndolo hacer, perderá todo el derecho de hacerlo hasta por el monto en que tuvo oportunidad de efectuarlo. La pérdida fiscal podrá actualizarse como sigue, para poderla disminuir de las utilidades, las cuales deberá de aplicarse un factor de actualización que se obtendrá del índice nacional de precios al consumidor, el cual proporcionara el Banco de México, dentro de los primeros diez días, de terminado el mes.

La pérdida de un ejercicio de actualizara:

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{Último mes del ejercicio.}}{\text{Primer mes de la segunda mitad del ejercicio.}}$$

Si existen pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de aplicar contra las utilidades fiscales se actualizara de la siguiente forma:

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{Último mes de la primera mitad del ejercicio}}{\text{Mes que se actualizo por ultima vez.}}$$

Las pérdidas fiscales de la compañía controladora o controlada que intervengan en la determinación del resultado fiscal consolidado, no serán consideradas cuando se hubieran disminuido en su resultado fiscal de ejercicios anteriores, dichas pérdidas en las cuales las compañías no pertenecían al régimen de consolidación.

2.4. CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN A SUMAR

Para poder determinar la utilidad fiscal neta consolidada se deberán de sumar los siguientes conceptos los cuales se mencionan en el art. 57-F. de la LISR.

1.- La pérdida por enajenación de:

- Terrenos, inversiones, acciones y partes sociales; cuando se hayan realizado entre la sociedad controlada y la controladora, siempre y cuando hayan sido deducidas en la declaración de las sociedades enajenante, entendiendo por declaración la que se presenta anualmente, dentro de los cuatro primeros meses a la terminación del ejercicio por el cual se opte por consolidar.

La enajenación de bienes se va a entender como toda transmisión de la propiedad, aun cuando el enajenante se reserve todo el dominio del bien enajenado entendiéndose además que el propietario del bien adquirido se va a considerar para cualquier efecto fiscal.

No serán deducibles las pérdidas que se deriven de la enajenación, así como las ocurridas por caso fortuito o fuerza mayor de los activos cuya inversión no es deducible, para poder identificar cuando una inversión es o no deducible tenemos que tomar la referencia que menciona el art. 41 LISR" deducción de la inversión "

Solo tratándose de activos como son automóviles y aviones, las pérdidas que resultan de su enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, solo se les podrá deducir la parte en forma proporcional, en el que se hayan podido deducir el MOI la pérdida se determinara de conformidad con el art. 20 en el cual se considerara la diferencia que exista entre el MOI de la inversión, disminuyéndole las deducciones efectuadas y el precio en que se enajene el bien.

Tampoco serán Deducibles las pérdidas derivadas por la enajenación de acciones y otros títulos valor, salvo que su adquisición o enajenación se efectúa según los requisitos que establezca la SHCP, las pérdidas que puedan deducirse no deberán exceder del total de las ganancias que obtenga el contribuyente, por la enajenación de acciones y otros títulos valor, cuyos rendimientos no sean intereses en los términos de art. 7-A de la LISR, en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes.

Para determinar las ganancias o (pérdidas) por enajenación de acciones, los contribuyentes deberán disminuir del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de la que enajene.

El costo promedio por acción se determinara como sigue:

Monto original de las acciones ajustadas:

Costo comprobado de adquisición actualizado que enajenen.

Más

La diferencia que resulte de la cufin.

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

Si el saldo de la CUFIN es mayor a la fecha de la enajenación
(persona moral emisora).

Menos

Si el saldo de la CUFIN es menor a la fecha de la adquisición

Igual = _____

La diferencia se sumará
=====

Costo comprobado de adquisición actualizado que enajenen

Menos

La diferencia que resulte de la cufin .

Si el saldo de la CUFIN es mayor a la fecha de la adquisición

Menos

Si el saldo de la CUFIN es mayor a la fecha de la enajenación

Igual = _____

La diferencia se restará
=====

Quedando entonces de la siguiente forma:

Costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones

Más

Parte proporcional a la tenencia accionaria del enajenante, del saldo de la CUFIN actualizada, con números a la fecha de la enajenación.

Menos

Parte proporcional a la tenencia accionaria del enajenante, del saldo de la CUFIN actualizada, con números a la fecha de adquisición.

Entre = _____

Número de acciones del enajenante de la emisora.

Los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta que se comparan, tendrán que actualizarse desde el último mes en que se efectuó la última actualización previa a la adquisición y la enajenación, y hasta el mes en que se enajenen.

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

Cuando el costo sea mayor a los ingresos obtenidos por la enajenación estaremos hablando de una pérdida.

2.- La deducción de la inversión (depreciaciones) que realice la sociedad controladora o controlada, o bien entre sociedades controladas, cuando estas sean adquiridas entre ellas mismas, también se sumaran.

La ley nos marca que la deducción de la inversión se hará en base a los porcentos máximos que aplicaremos en cada ejercicio según el art. de la LISR, para poder deducir de esa forma nuestra inversión de acuerdo al monto original de la inversión.

Cuando un ejercicio sea irregular, o sea por un periodo menor a doce meses se aplicara en la parte que le corresponda al número de meses que exista en el ejercicio, aplicándose el mismo procedimiento para ejercicios regulares.

El monto original se compondrá del valor del bien más los gastos en que se incurrieron para obtenerlo y para su buen funcionamiento. alguno de estos gastos son: fletes, acarrees, seguros, comisiones, honorarios a agentes aduanales.

La deducción de la inversión podrá aplicarse a nuestros resultados conforme la administración de la empresa lo quiera, podrá hacerse a partir del ejercicio en el que se comience a utilizar o hasta el ejercicio siguiente de su adquisición.

Las deducciones de la inversión deberán ser ajustadas de la siguiente forma

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{Último mes de la primera mitad del ejercicio en que se haya utilizado}}{\text{El mes en que se adquirió el bien}}$$

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

En el caso de que el número de meses del ejercicio en el cual se haya utilizado el bien sea impar, deberemos de utilizar como último mes para la aplicación del ajuste de la deducción el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo

3.- En la enajenación a terceros de bienes que hayan sido entre sociedad controladora o controladas, o entre dos o más sociedades controladas, se sumarán en su caso.:

- a) La pérdida de la enajenación a terceros de bienes de que se trata.
- b) La ganancia ponderada de la controladora o controlada que era propietaria del bien, al venderlo a tercero.

La ganancia se calculará el monto original de la inversión MOI con la propietaria original, así como el tiempo que paso desde que se adquirió el bien por la compañía enajenante y la fecha que lo adquirió el tercero.

La ganancia ponderada se determina.

La ganancia obtenida en la enajenación.

Por

Factor de participación

Ganancias Ponderada a Sumar.

=====

Calculo del factor de participación se calculará de la siguiente forma:

Número de años en el cual la controladora o controlada fue propietaria del bien.

Por

El promedio por día de participación que se haya tenido en el capital social en forma directa o indirecta la controladora que fue propietaria del bien o en el que cada una de las sociedades haya sido propietaria del bien.

Si es la controladora se considerará el 100 %, el resultado que se obtenga se dividirá entre el número total de años que el bien fue propiedad de la controladora o de las controladas.

La ganancia ponderada será la suma en los distintos productos.

2.6. CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN A RESTAR

Para determinar la utilidad fiscal consolidada se deberán restar los siguientes conceptos.

1.- Las ganancias que se obtengan por la enajenación de :

Terrenos, inversiones, partes sociales, cuando se hayan realizado entre la sociedad controlada y la controladora, o entre dos o más controladas, siempre y cuando hayan sido acumuladas en las declaraciones de las sociedades enajenantes, la declaración a la que me refiero será la que se realice en forma anual, dentro de los cuatro meses siguientes al terminar el ejercicio.

La ganancia que se obtenga por la enajenación de terrenos, títulos valor, y que su rendimiento no se derive de intereses en los términos del art. 7-A, deberán de restar al ingreso obtenido por su enajenación el MOI, el cual deberá de ajustarse de la siguiente forma:

$$\text{Factor de Ajuste} = \frac{\text{El mes inmediato anterior en el que se realice la enajenación}}{\text{El mes en que se realizó la adquisición.}}$$

El ajuste anterior no será aplicable para determinar la ganancia obtenida por la enajenación de acciones y certificados de depósito de bienes o mercancías.

La ganancia de las acciones se determinará restando de los ingresos obtenidos por la enajenación de acciones, el costo promedio por acción de la enajenante. Para poder determinar el costo promedio por acción se deberá de realizar con todas las acciones que el contribuyente posea en la fecha de la enajenación, aún cuando no se enajenen todas ellas.

El costo se obtendrá de la división del

$$\text{Costo Promedio de Acción} = \frac{\text{Monto original ajustado de las acciones}}{\text{Total de acciones del contribuyente a la fecha de la enajenación.}}$$

Monto original ajustado de las acciones: se determinará sumando el costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones, la diferencia que resulte de restar el saldo de la CUFIN de la persona moral a la fecha de enajenación de las acciones, el saldo que dicha cuenta tenía al momento de la adquisición, en la parte que corresponda a las acciones que posea el contribuyente adquiridas en la misma fecha.

Si el segundo saldo de la CUFIN resulta mayor, la diferencia que se obtenga se restará al costo comprobado de adquisición de actualizado de las acciones que se enajenen.

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

Quedando de la siguiente forma:

Monto original de las acciones ajustadas:

Más Costo comprobado de adquisición actualizado que enajenen
la diferencia que resulte de la cufin .

Si el saldo de la CUFIN es mayor a la fecha de la enajenación
(persona moral emisora)

Menos

Si el saldo de la CUFIN es menor a la fecha de la adquisición

Igual =

La diferencia se sumará
=====

Costo comprobado de adquisición actualizado que enajenen

Menos

La diferencia que resulte de la cufin .

Si el saldo de la CUFIN es mayor a la fecha de la adquisición

Menos

Si el saldo de la CUFIN es mayor a la fecha de la enajenación

Igual =

La diferencia se restará.
=====

Quedando de la siguiente forma:

El costo promedio por acción se determinara como sigue:

Costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones

Más

Parte proporcional a la tenencia accionaria del enajenante, del saldo de la CUFIN actualizada, con números a la fecha de la enajenación..

Menos

Parte proporcional a la tenencia accionaria del enajenante, del saldo de la CUFIN actualizada, con números a la fecha de adquisición.

Entre =

Número de acciones del enajenante de la emisora.
=====

Los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta que enajenen las personas morales actualizaran sus saldos en la fecha de adquisición y enajenación de las acciones desde el último mes en que se efectuó la última actualización previa a la adquisición y la enajenación, y hasta el mes en que se enajenen.

Si el saldo de la CUFIN que se actualice fuera mayor al costo comprobado de adquisición de las acciones que se enajenen, la diferencia se integrara como ganancia.

2.- La ganancia que provenga de una fusión, liquidación o reducción del capital cuando se hayan realizado operaciones entre la sociedad controlada y la controladora, o entre dos o más controladas.

Las operaciones que realicen las sociedades descritas anteriormente que provengan de fusión o escisión de sociedades, de reducción de capital o de

liquidación de sociedades mercantiles de residentes en el extranjero, en las que los contribuyentes sean socios o accionistas y por los cuales se obtenga una ganancia se deberán acumular a los ingresos que obtengan estas mismas como lo menciona el art. 17 F-V de la LISR

Las sociedades mercantiles podrán aumentar o disminuir su capital de conformidad con lo dispuesto en el art. 9 de la LGSM.

3.- La deducción de la inversión por bienes cuando se realicen operaciones entre la compañía controladora y las controladas o entre dos o más controladas y que les hubiera correspondido a cualquiera de ellas que era originalmente propietaria del bien.

El monto original de la inversión será el que originalmente tuvo el bien para la propietaria, la deducción que corresponda será la de conformidad en el art. 41 de la LISR, que nos marca la aplicación de las deducciones de la inversión.

4.- Cuando se da el caso de una enajenación de bienes a terceros conforme lo dispuesto en el punto numero uno se deberá restar lo siguiente:

- a) La ganancia que resulte de la enajenación de bienes a terceros .
- b) La pérdida ponderada que resulte de la enajenación ya sea de la compañía controlada o controladora que en un principio era propietaria del bien y el tercero que los adquirió. Para poder calcular la pérdida que se produjo debemos tomar en cuenta el monto original de la inversión, así como el tiempo transcurrido desde que se compró el bien por dicha sociedad y hasta el momento de su venta.

La pérdida obtenida en la enajenación.

Por

1. Factor de participación

La pérdida ponderada a restar .

=====

1. Calculo del factor de participación se calculará de la siguiente forma:

Número de años en el cual la controladora o controlada fue propietaria del bien

Por

El promedio por día de participación que se haya tenido en el capital social en forma directa o indirecta la controladora que fue propietaria del bien o en el que cada una de las sociedades haya sido propietaria del bien.

Si es la controladora se considerará el 100 %, el resultado que se obtenga se dividirá entre el número total de años que el bien fue propiedad de la controladora o de las controladas.

La pérdida ponderada será la suma en los distintos productos.

5.- Así mismo también se restaran las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de una sociedad controlada en el ejercicio en que se incorpora a la consolidación. Dicho monto no deberá de exceder a la utilidad fiscal que se obtenga en los siguientes ejercicios que sea compañía controlada, esta pérdida deberá aplicarla hasta .ser agotada.

Las pérdidas fiscales se deberán de tomar en cuenta en la misma proporción del capital que tenga la compañía controladora en la controlada ya sea en forma directa o indirecta.

Cuando se trate de la compañía controladora que tenga pendientes pérdidas fiscales por amortizar podrá aplicarla contra su utilidad fiscal hasta que dicha pérdida sea agotada .

La pérdida fiscal que disminuirémos, será la que resulte de restar a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas por el mismo ejercicio, siempre que estas últimas excedan a los ingresos acumulables, la cual se podrá amortizar en un plazo de 10 ejercicios, de conformidad con el art. 55 de la LISR.

La nueva Ley que regirá para el año de 1997, tuvo algunas modificaciones en la cual se encuentra la aplicación de las pérdidas fiscales del ejercicio en que incurren las sociedades controladas y de las pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de amortizar en que incurrieron las sociedades controladas al momento de incorporarse a la consolidación.

Ahora para determinar el resultado fiscal consolidado, la controladora deberá de restar el monto histórico de las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladas, sin incluir la actualización que se señala en la propia ley para la amortización.

Las pérdidas fiscales de la compañía controladora o controlada que intervengan en la determinación del resultado fiscal consolidado, no serán consideradas cuando hubieran disminuido en su resultado fiscal de ejercicios anteriores, dichas pérdidas en las cuales las compañías no pertenecían al régimen de consolidación.

2.6. CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA

Las personas morales con el objeto de poder llevar un crecimiento mayor de los rendimientos obtenidos en su empresa deciden volver a la reinvertir sus utilidades.

La contabilidad pide que llevemos un registro especial que nos permita la identificación de las partidas o conceptos especiales, resultando indispensable para fines fiscales o de control, uno de estos registros son los que se denominara utilidad fiscal neta, este registro nos permitirá tener un control de como se ha manejado en forma consolidada, esta cuenta se integra de la siguiente forma de acuerdo al art. 124 LISR.

Resultado Fiscal consolidado del ejercicio

Más

Los dividendos que se perciben de otras personas morales residentes en México, ajenas a la consolidación

Menos

Las utilidades o dividendos que se distribuyan en bienes o en efectivo serán las que pague la sociedad controladora, así como las utilidades distribuidas por la reducción del capital, siempre y cuando estos saldos provengan de la misma cuenta.

Menos

ISR a su cargo (sin incluir el que se pago por distribución de dividendos)

Más

PTU pagada en el ejercicio (deducida en los términos art. 25 F.III)

Menos

PTU determinada en el ejercicio.

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

Menos

Los gastos no deducibles en los términos de esta ley. (a excepción de las reservas para indemnización o pago de antigüedad, y primas por reembolsos de acciones).

Igual = _____

Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada

Por

Factor de actualización

Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada Actualizada.

=====

Estos conceptos que integran la cuenta de utilidad neta serán tanto de la compañía controladora como las controladas, en la proporción promedio que la controladora tenga en el capital social de las controladas en forma directa o indirectamente.

No deberán incluirse los dividendos o las utilidades en acciones o los que se invierten en las suscripciones o cuando exista el aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro del plazo de 30 días después de la distribución.

Los ingresos por dividendos que obtengan la controladora o controladas de personas morales ajenas al régimen de consolidación será la que se obtenga en la proporción promedio que la controladora tenga en el capital social de las controladas en forma directa o indirectamente, en el ejercicio de que se trate.

Los dividendos o utilidades distribuidas ya sea en bienes o efectivo, serán los que pague la sociedad controlada.

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se podrán deducir solo cuando estos se paguen, para esto deberá de disminuirse las deducciones por la prestación de un servicio personal subordinado a los trabajadores por lo que no se pago el impuesto, de acuerdo al art. 25 F-II

En el caso de que una compañía controlada se incorpore a la consolidación se deberá incrementar el saldo de la CUFIN, con el saldo que la compañía controlada posee en el momento de su incorporación.

En el caso de des incorporación de un compañía controlada, el saldo de la CUFIN se vera disminuido con el saldo que le corresponda en dicha cuenta a la controlada.

El saldo que se obtenga de esta cuenta deberá de ser actualizado al último día del ejercicio, no deberá de incluir la utilidad fiscal neta del ejercicio. La actualización de la siguiente forma:

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{Ultimo mes del ejercicio que se desee actualizar}}{\text{Mes de la última actualización}}$$

Cuando sean percibidos o distribuidos dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización, el saldo que se tenga a la fecha de adquisición o distribución deberá ser actualizado desde el último mes que se actualizó, hasta el momento que se percibió o distribuyo.

Si por motivos de omisión, error u otra causa sea modificado el resultado fiscal se vea disminuido, y sea corregido a través de una declaración complementaria, el

importe actualizado deberá de disminuirse de la CUFIN que las sociedades tengan a la fecha en que sea presentada la declaración complementaria.

Si se da el caso que el importe actualizado de la modificación sea superior al saldo de la cuenta al momento de presentación de la declaración, se deberá de pagar el importe que exceda a dicha cuenta en base al art. 10 LISR, debiéndose actualizar de la misma forma en el que actualizo la CUFIN del ejercicio de que se trate.

2.7. PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS.

La compañía controladora al igual que las controladas deberán llevar a cabo en forma mensual sus pagos provisionales, siendo estos pagos a cuenta del impuesto anual sobre la renta que se determine al final del ejercicio en forma consolidada.

El pago provisional se llevara a cabo con las reglas y procedimientos que nos marque el art. 12 LISR " Pagos Provisionales. "

Para poder realizar los pagos provisionales se deberá de determinar un coeficiente de utilidad consolidado tomando como base los ingresos nominales de todas y cada una de las sociedades controladas y de la controladora, si se diera el caso se tomará en cuenta la deducción inmediata que nos marca el art. 51 de la LISR, así como la utilidad fiscal consolidada.

el coeficiente de utilidad se obtendrá de la siguiente forma

$$\text{Coeficiente de Utilidad} = \frac{\text{Ingresos nominales consolidadas más las deducciones inmediatas consolidadas}}{\text{La utilidad fiscal consolidada}}$$

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

El coeficiente de utilidad se obtendrá del ejercicio inmediato anterior, para lo que se van a realizar los pagos provisionales, si en el caso de que no existiera coeficiente de utilidad en un ejercicio regular, deberemos de aplicar para efectuar a los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, el que obtengamos en un ejercicio de doce meses, siempre que este ejercicio no sea superior en más de cinco años.

La determinación del pago provisional la podemos observar en forma general de la siguiente forma:

	Ingresos Nominales del periodo preponderantes de la actividad
Más	
	Otros Ingresos
Más	
	Ganancia en la enajenación de activos fijos
	<hr/>
	Total de Ingresos
Por	
	Coeficiente de utilidad
	<hr/>
	Utilidad Estimada
Menos	
	Perdidas pendientes de Amortizar
	<hr/>
	Utilidad estimada después de aplicar las perdidas
Por	
	Tasa de impuestos que nos menciona el art. 10 LISR
	<hr/>
	Pago provisional del Mes
Menos	
	Pago provisional efectuado
	<hr/>
	Pago provisional a enterar
	=====

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

Los ingresos que se van a ocupar para dicho cálculo se deberán determinar en la proporción que le corresponda en su participación accionaria ya sea en forma directa o indirecta en el capital de las sociedades controladas.

La deducción inmediata a la cual nos referimos para el cálculo del coeficiente de utilidad es la que se tomará tanto por la compañía controladora como las controladas que determinen la opción para aplicar un por ciento máximo a la deducción de sus activos de acuerdo al art. 51 LISR

Dichos pagos a cuenta del impuesto anual se deberán de realizar en forma individual , como si no se hubieran consolidado, el impuesto que lleguen a determinar las sociedades controladas deberán de entregarse a la sociedad controladora en la proporción de la participación promedio por día del capital social de las controladas.

En los pagos que realicen las sociedades controladas deberán de acreditarse el impuesto que resulto de la parte proporcional y que fue entregada a la sociedad controlada como si ya lo hubiese pagado

En el momento que se determine el resultado fiscal consolidado tanto la compañía controladora como las controladas determinaran en forma individual sus pagos provisionales en la parte proporcional que les corresponda.

La utilidad fiscal que se determine para los pagos provisionales consolidados se les deberá disminuir la pérdida fiscal consolidada pendiente de disminuir a la utilidad fiscal consolidada. Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores de las sociedades controladas no deberán de aplicarse en este caso.

Para el cálculo de los pagos provisionales consolidados no deberán de tomarse en cuenta a las sociedades controladas, cuando éstas hayan presentado ante las autoridades hacendarías el aviso de suspensión de actividades, ni los de las

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

controladas que residan en el extranjero siempre y cuando estas controladas paguen su impuesto sobre la renta correspondiente en el país en el que residan.

2.6. AJUSTE A LOS PAGOS PROVISIONALES

La sociedad controladora tendrá la obligación de realizar su ajuste correspondiente a los pagos provisionales que haya efectuado que cuenta del impuesto sobre la renta, esto se llevara a cabo en el primer mes de la primera mitad del ejercicio, que en un ejercicio regular deberá ser en el mes de julio, presentándose a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior, junto con el pago que corresponde a ese mes.

Para determinar la base de deberá determinar de la siguiente forma.

A la totalidad de los ingresos acumulables que se perciban en la primera mitad del ejercicio.

Restar

La totalidad de las deducciones autorizadas por la ley en su art. 22 en la primera mitad del ejercicio.

Restar

La pérdida fiscal de ejercicios anteriores, que estén pendientes de aplicar contra las utilidades

Igual = _____

Base gravable para el ajuste

Por

La tasa del 34% Art. 10 LISR

Igual _____

ISR a cargo

Menos

Los pagos provisionales

Igual = _____

ISR a enterar o a favor

=====

Del resultado anterior se pueden desprender cualquiera de los dos resultados siguientes .

Que la diferencia que se obtuvo en el ajuste fuera a cargo, se deberá enterar junto con el pago provisional que correspondiera al mes en que se realice el ajuste. Esta diferencia que se obtuvo no deberá de acreditarse en los siguientes pagos provisionales.

Si se obtiene una diferencia a favor, es decir que en nuestros pagos provisionales hayamos enterado de más en relación a la determinación del ajuste entonces podremos acreditarnos esa cantidad contra los pagos provisionales del mismo ejercicio que se efectúen con posterioridad siempre y cuando

a) no se le hubiera autorizado para disminuir los pagos provisionales contra los cuales se acredite, siempre y cuando determine el contribuyente que el coeficiente de utilidad que está utilizando para los pagos provisionales sea mayor al coeficiente de utilidad por los cuales correspondan a los pagos del ejercicio, de esta manera podrá disminuir siempre y cuando obtenga la autorización respectiva por un periodo hasta de seis meses el monto al que corresponda. Esta autorización se deberá de realizar a mas tardar el día 15 del primer mes por el cual se solicita la disminución del pago.

En la declaración del ejercicio el contribuyente podrá sustituir el coeficiente de utilidad que se estaba aplicando en los pagos provisionales, por el coeficiente de utilidad que se determine en la declaración, misma que aplicará en los pagos provisionales del ejercicio que se efectuó.

Si resulta que en los pagos provisionales del ejercicio se enteró una cantidad menor, por esta se deberá calcular los recargos por diferencias que hubieran existido entre los pagos realizados, y los que hubiera correspondido.

Los recargos por estas diferencias se deberán actualizar desde el mes en que se debió hacer el pago y hasta que el mismo se efectúe, debiéndose pagar los recargos como concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno, dicha tasa es la que fije el Congreso de la Unión, en la cual se aplicará un 50% más anualmente en el caso de mora, con lo cual se aplicará la parte proporcional en cada uno de los meses del ejercicio.

b) Que las deducciones por la adquisición de mercancías, materias primas, productos semi terminados o terminados que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o enajenarlos, calculadas para el ajuste, se hubieran hecho en la proporción que el monto de adquisición netas represente la totalidad de los ingresos acumulados en un periodo de 12 meses al ejercicio que sea inmediato anterior al ejercicio de este ajuste .

Las adquisiciones netas a las cuales nos referimos van a ser la suma de las compras , las cuales mencionamos en este punto disminuyéndole para tal efecto a las devoluciones descuentos y bonificaciones sobre las mismas.

Todos los conceptos que intervienen en dicho ajuste, se deberán de calcular en base en la participación accionaria promedio por día .

2.9. CASO PRACTICO

Con las referencias y datos expuestos en los puntos anteriores llevaremos a cabo ejercicios del impuesto sobre la renta, en la cual participara una compañía controladora y dos controladas.

Controladora posee una participación en las controladas.

Real de Arriba S.A. de C.V.	50 %
Bell Air S.A. de C.V.	90 %

Datos de la controladora Verona S.A. de C.V.

Se le determina una utilidad en el ejercicio de 1995 por \$ 150,000.00

Posee una pérdida en el ejercicio 1994 por \$ 10,200.00

Datos de la controlada Real de Arriba S.A. de C.V. 50 %

Se le determina una utilidad en el ejercicio de 1995 por \$ 60,100.00

Posee una pérdida en el ejercicio de 1994 por \$ 5,900.00

Datos de la controladora Bell Air S.A. de C.V. 90 %

Se le determina una utilidad en el ejercicio de 1995 por \$ 31,000.00

La controladora Verona S.A. de C.V. vende a la compañía Bell Air S.A. de C.V. un equipo de transporte en julio de 1995, por una cantidad de \$ 25,000.00, la cual adquirió en \$ 29,500.00 en agosto de 1992.

VERONA S.A. DE C.V.								
PAGO PROVISIONAL DE LA COMPAÑIA CONTROLADORA								
PAGO PROVISIONAL MENSUAL DE JULIO DE 199X								
	199X	199X	199X					
Ingresos Nominales	565 720 00	710 620 00	618 900 00					
Utilidad Fiscal	(75,310 00)	43 610 00	17 630 00					
Coefficiente de utilidad	-0.1331	0.0614	0.0285					
CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	TOTAL
Ingreso Obtenidos por su Actividad Preponderante	150,715 00	138,920 00	134,556 00	182,519 00	123,100 00	110,520 00	135,520 00	975,850 00
Otros Ingresos	1,200 00	1,150 00	1,005 00	985 00	1,123 00	898 00	1,150 00	7,511 00
Ganancia en Venta de Activo Fijo								0 00
	151,915 00	140,070 00	135,561 00	183,504 00	124,223 00	111,418 00	136,670 00	983,361 00
Ingreso Acumulado	151,915 00	291,985 00	427,546 00	611,050 00	735,273 00	846,691 00	983,361 00	4,047,821 00
Coefficiente de Utilidad	0 0614	0 0614	0 0614	0 0614	0 0614	0 0614	0 0614	0 0614
Utilidad Fiscal Estimada	9,327 58	17,927 88	26,251 32	37,518 47	45,145 76	51,866 83	60,378 37	248,536 21
Tasa de Impuesto del 34 %	34%	34%	34%	34%	34%	34%	34%	34%
Impuesto Acumulado	3,171 38	6,095 48	8,925 45	12,756 28	15,349 56	17,675 52	20,528 64	84,502 31
Pagos Provisionales Efectuados		3,171 38	2,924 10	2,829 97	3,830 83	2,593 28	2,325 96	17,675 52
Pagos Provisionales	3,171 38	2,924 10	2,829 97	3,830 83	2,593 28	2,325 96	2,853 12	20,528 64
Pago entregado por								
Real de Amba S A	1,350 00	1,410 00	1,100 00	1,010 00	1,252 00	1,496 00	1,605 00	9,223 00
Bell Air S A	1,120 00	2,242 00	2,260 00	1,620 00	1,593 00	2,115 00	2,713 00	14,063 00
Pago Provisional Consolidado	5,641 38	6,576 10	6,189 97	6,450 83	5,838 28	5,938 96	7,171 12	43,814 64

PAGOS PROVISIONALES DE LAS COMPAÑIAS CONTROLADORAS		
PAGOS PROVISIONALES MENSUALES DE JULIO 199X		
	Real de Amba S.A. de C.V.	Bell Air S.A. de C.V.
	<u>199X</u>	<u>199X</u>
Ingresos Nominales	433,585.00	544,568.00
Utilidad Fiscal	18,600.00	35,966.00
Coefficiente de Utilidad	0.0429	0.0660
	TOTAL	TOTAL
Ingreso obtenidos por su actividad Preponderante	98,550.00	110,001.00
Otros ingresos	895.00	510.00
Ganancia en venta de activo fijo	3,000.00	0.00
	102,445.00	110,511.00
Ingreso Acumulado	432,620.00	320,050.00
Coefficiente de Utilidad	0.0429	0.0660
Utilidad Fiscal Estimada	18,558.60	21,137.71
Tasa de Impuesto del 34 %	34%	34%
Impuesto Acumulado	6,309.93	7,186.82
Pagos Provisionales Efectuados	3,100.00	4,172.00
Pagos Provisionales del mes	3,209.93	3,014.82
Participación Accionaria	50%	90%
Impuesto a Entregar a la Ca. Controlada	<u>1,604.96</u>	<u>2,713.34</u>
Impuesto que Entera a la SHCP	1,604.96	301.48

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

DETERMINACIÓN DE LOS CONCEPTOS ESPECIALES CONSOLIDADA POR EL EJERCICIO DE 1992			
	Monto Original de la Inversión		29,500.00
Menos	Depreciación Acumulada		<u>16,716.67</u>
Igual	Remanente Por Depreciar		12,783.33
Por	Factor de Actualización		<u>1.6719</u>
Igual	Remanente Por Depreciar Actualizado		21,372.19
Menos	Precio de Venta		<u>25,000.00</u>
Igual	Perdida Fiscal Deducible		-3,627.81
Por	Participación Accionaria		<u>90%</u>
Igual	Perdida Fiscal Deducible se suma (se elimina)		<u>-3,265.03</u>
El factor de Actualización que utilizamos se determinó			
INPC	JULIO 1995	<u>140.049</u>	<u>1.6719</u>
INPC	ABRIL 1992	83.7674	

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

	Monto Original de la Inversión	25,000.00	
Por	Porcentaje Máximo de depreciación	25%	
Igual	Depreciación Anual	6,250.00	
Entre	Número de Meses	12	
Igual	Depreciación Mensual	520.83	
Por	Número Completo de Meses de Usos	5	
Igual	Depreciación Histórica del Ejercicio	2,604.17	
Por	Factor de Actualización	1.0376	
Igual	Depreciación Actualizado del Ejercicio.	2702.12	
Por	Participación Accionaria	90%	
Igual	Conceptos especiales que se suma (se eliminan)	2,431.91	
	Factor de Actualización		
INPC	SEPTIEMBRE 1995	145.317	
INPC	JULIO 1995	140.049	1.0376

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

	Monto Original de la Inversión	29,500.00	
Por	Porcentaje de Depreciación	25%	
Igual	Depreciación del Ejercicio	7,375.00	
Entre	Meses del Ejercicio	12	
Igual	Depreciación Mensual	614.58	
Por	Número de meses de depreciación	6	
Igual	Depreciación Supuesta	3,687.50	
Por	Factor de Actualización	1.4304	
Igual	Depreciación Supuesta Actualizada	5,274.68	
Por	Participación Accionaria	90%	
Igual	Concepto Especial que se resta (adiciona)	4,747.21	
INPC	JUNIO 1995	137.251	1.4304
INPC	AGOSTO 1992	95.9514	

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

SE SUMA	IMPORTE
La pérdida que se deriva de la enajenación de la controladora Verona S.A. de C.V. a la controlada Bell Air S.A. de C.V.	3,265.03
SE SUMA	
La depreciación del ejercicio que efectúa la Controladora Bell Air S.A. de C.V.	2,431.91
SE RESTA	
La depreciación que le hubiera correspondido a la controladora Verona S.A. de C.V.	4,747.21
SE RESTA	
Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores de la controladora	10,200.00
Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores de la controlada Real de Arriba S.A. de C.V. (5,900,00X 50 %)	2,950.00
TOTAL	<u><u>-12,200.27</u></u>

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

CONCEPTOS	Verona S.A. de C.V.	Real de Arriba S.A. de C.V.	Bell Air S.A. de C.V.
Utilidad Fiscal	150,000.00	60,100.00	31,000.00
Participación Accionaria	<u> </u>	<u>50%</u>	<u>90%</u>
Utilidad Fiscal Proporcional	567,480.00	30,050.00	27,900.00
Conceptos Especiales de Consolidación		-2,950.00	-9,250.27
Resultado Fiscal Consolidado	567,480.00	27,100.00	18,649.73
Tasa de Impuesto del 34 %	<u>34%</u>	<u>34%</u>	<u>34%</u>
Impuesto Consolidado	<u>192,943.20</u>	<u>9,214.00</u>	<u>6,340.91</u>

CAPÍTULO III

**IMPUESTO AL ACTIVO EN LA
CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS
FINANCIEROS**

IMPUESTO AL ACTIVO EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

3.1 ASPECTOS GENERALES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

El día 31 de diciembre de 1988 el diario oficial de la federación da a conocer un nuevo impuesto el cual le denominó "Ley del Impuesto al Activo de las Empresas", entrando en vigor a partir el 1 de enero de 1989 como un nuevo impuesto federal complementario del Impuesto Sobre la Renta. Esta Ley tuvo diversas modificaciones en los años subsiguientes, uno de esos cambios fue el propio nombre de la ley, quedando tan solo la Ley del Impuesto al Activo. (LIA).

Uno de los objetivos principales de este impuesto es que se pretenden que contribuyan con el gasto público las empresas, que por motivo de sus operaciones estén librados del Impuesto Sobre la Renta al declarar pérdidas, aduciendo las autoridades fiscales que uno de los objetivos de un negocio era el de obtener utilidades por sus operaciones.

Se obtuvo para ese año de acuerdo a lo previsto por la ley de ingresos de la federación un 2.45% de la recaudación total esperada.

Está ley obligo al pago de este impuesto tanto a las personas físicas como morales que realicen actividades empresariales, lo que provoco un amplio descontento contra las autoridades hacendarias, por un impuesto que consideran injusto, debido a que pagar un impuesto más sobre sus activos, deteriora aún más su capacidad contributiva y de solvencia.

Este tributo se estableció originalmente en un 2 % por razones de que es decía que toda aportación de capital generaría como mínimo una tasa del 6 % de

utilidad anualmente, misma que gravada a una tasa del 35 % como estaba vigente en esos momentos da como resultado de un 2.10 %, que de esta manera y por comodidad se ajusta a un 2 %.

El 28 diciembre de 1994 las autoridades hacendarias reformaron la tasa impositiva para la determinación de este impuesto, haciendo una reducción en un 10 %, quedando en una tasa del 1.8% al valor de sus activos en el ejercicio y cuyo pago solo procede en la parte que este impuesto sea superior al impuesto sobre la renta del contribuyente.

El impuesto al activo está relacionado con los conceptos que maneja el impuesto sobre la renta de acuerdo a lo que nos menciona en su art. 14, LIA que para los efectos de esta ley, se considera establecimiento permanente, acciones, sistema financiero, monto original de la inversión, activo fijo y gastos y cargos diferidos los que la ley del impuesto sobre la renta define o considera como tales 1

Las empresas que consoliden su resultado fiscal en materia de ISR, también estarán obligadas a consolidar el impuesto al activo neto, por todas las sociedades que pertenezcan al grupo con lo cual se verá la variación que se obtenga del ISR ya sea saldo a favor o a cargo en la consolidación que lleven a cabo respecto del nuevo impuesto.

Tomando en cuenta que la consolidación del resultado fiscal para efectos del ISR, es optativo para las sociedades que calificara como controladora, como lo considero el ejecutivo federal plasmándolo en el reglamento de la Ley en su

1 art. 14 LIMPAC conceptos básicos para efectos de este

IMPUESTO AL ACTIVO EN LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

Art. 20 publicado en el Diario Oficial el día 30 de marzo de 1989, que la Ley del I.A. de las empresas que consolidan debería de ser optativo .

Las compañías que estén bajo el régimen de consolidación fiscal tendrán la obligación de presentar ante las oficinas autorizadas dentro de los cuatro meses siguientes al término del ejercicio, en los que determinarán el impuesto al activo consolidado. Si se diera el caso de que se determinara un impuesto a cargo, este se enterará con la propia declaración.

En el caso de que se susciten errores u omisiones y con ello tenga que modificarse el impuesto correspondiente, las sociedades controladas deberán de presentar para tal efecto la declaración complementaria a más tardar dentro del siguiente mes por el cual se detecto este hecho, si en la determinación de esta declaración se encontrara con una diferencia a cargo, esta deberá de ser enterada con la propia declaración. Si la declaración complementaria se diera a través del dictamen a sus estados financieros la compañía controladora deberá de presentarla a más tardar a la fecha de presentación del dictamen de consolidación.

La compañía controladora deberá de tener todos los datos e información correspondientes para la determinación de este impuesto, a fin de poder comprobar a las autoridades hacendarias del correcto cumplimiento, y determinación.

3.2. SUJETOS O EMPRESAS EXENTAS DE ESTE IMPUESTO.

Dentro de este régimen de gravámenes se van a excluir al pago de este impuesto ciertas personas físicas o morales las cuales no están obligadas al pago por lo expuesto en el art. 6 de esta ley como son:

1.- Personas morales no contribuyentes,

2.- Las empresas que componen el sistema financiero (las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de almacenes generales de depósito, de arrendadoras financieras, de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado que sean residentes en México o en el extranjero).

Las personas a las que se refiere los dos puntos anteriores y sean residentes en el extranjero por lo cual mantengan inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya lo hubieran sido por algún contribuyente sujeto a este impuesto, o en su caso que otorguen el uso o goce temporal de los bienes que utilicen en la actividad de un contribuyente por el cual esta sujeto a dicho impuesto, pagarán por tal motivo el impuesto que le corresponda por dichos bienes, para este efecto debemos de suprimir aquellas personas que estén autorizadas por la propia ley para recibir donativos deducibles en los términos de la LISR.

3.- Las personas físicas que realicen su actividad empresarial al menudeo o en puestos fijos o semi fijos en la vía pública o como vendedores ambulantes.

4 - Las personas quienes otorguen el uso temporal de bienes, como son las empresas de arrendamiento.

5.- Aquellos que utilicen bienes destinados a las actividades deportivas, siempre que sean utilizados sin fines de lucro, o únicamente por sus socios o miembros, se incluirán además los que se dediquen a la enseñanza y cuenten con reconocimiento de validez oficial.

Existen también casos en los que no se causara este impuesto como son:

- Por los periodos preoperativos;
- Cuando sean ejercicios con inicio de actividades, y los dos siguientes;
- El de liquidación, siempre y cuando este último dure mas de dos años,

Esto no será aplicable a los ejercicios posteriores a una fusión, transformación de sociedades o traspasos de negociaciones, ni contribuyentes que inicien sus actividades por haberse dado una escisión entre sociedades

El art. 6 de la Ley nos menciona que no se pagará el impuesto en el ejercicio de actividades ni en los dos siguientes, es por eso que si una empresa inicio operaciones antes de 1989, no pagará el impuesto siempre y cuando en 1989 sea su segundo ejercicio fiscal.

La Ley del Impuesto al Activo no hace referencia a las empresas que se encuentren en suspensión de operaciones, por lo tanto estas deberán de sujetarse a lo siguiente.

a) En caso de suspensión de actividades las sociedades mercantiles deberán de pagar este impuesto por el mantenimiento de los activos y no por la realización de actividades, es por eso que existe base gravable.

b) Si las personas físicas presentan el aviso de suspensión de actividades no causara el impuesto siempre y cuando no otorguen el uso o goce temporal de bienes a otras empresas.

3.3. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO CONSOLIDADO.

Las empresas del grupo que consoliden y que estén obligadas al pago de este impuesto deberán determinarlo de conformidad con lo establecido por esta ley del IA, tomando en consideración que deberán de ser sumados los activos de la controladora y las controladas, disminuyéndole el valor de las deudas a que se refiere el art. 5 de esta ley de las mismas sociedades.

A continuación hago un esquema general de como se realiza el calculo para el pago del impuesto al activo para las compañías controladoras que consoliden de conformidad con lo establecido en el art. 13.

$$\begin{array}{l} \text{Valor promedio de activos financieros consolidados} \\ \text{Más} \\ \text{Valor promedio de activos depreciables y terrenos consolidados} \\ \text{Más} \\ \text{Valor promedio de inventarios consolidados} \\ \text{Menos} \\ \text{Valor promedio de pasivos financieros consolidados} \\ \text{Igual} = \underline{\hspace{10em}} \\ \text{Valor promedio de los activos de ejercicio consolidado} \end{array}$$

Por

La tasa del 1.8%

Igual

Pago del impuesto al activo

Los conceptos que vamos a manejar en el cálculo anterior se deberán de realizar en proporción a la participación accionaria promedio por día en que la compañía controladora participe directa o indirectamente en el capital social de las controladas.

Posteriormente mencionare los elementos que intervienen en este cálculo.

3.3.1. DEFINICIÓN Y DETERMINACIÓN DEL VALOR DE LOS ACTIVOS.

Para la determinación del impuesto al activo consolidado tendremos que identificar como principal punto cuales son los elementos que juegan para el cálculo, explicando así además el procedimiento adecuado que se debe seguir.

Los conceptos que utilizaremos en el cálculo se deberán realizar por cada una de las compañías que consoliden su resultado fiscal, atendiendo que solo las compañías controladas deberán de participar a la compañía controladora del impuesto que les corresponda de acuerdo a la participación accionaria.

Los activos Financieros que utilizamos en el cálculo son los siguientes:

- Activos financieros
- Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos
- Terrenos
- Inventarios.

3.3.1.1 ACTIVOS FINANCIEROS

Son Activos Financieros :

a) Las inversiones en títulos de crédito, sin contar las acciones mercantiles de sociedades de inversión, ni partes sociales de sociedades y asociaciones civiles, emitidas por personas morales residentes en México, las acciones que son emitidas por sociedades de inversión de renta fija si se consideran activos financieros.

Las acciones de las sociedades controladas residentes en el extranjero no deberán de incluirse en el valor de los activos de la controladora.

b) Las cuentas y documentos por cobrar. En estas cuentas no se considerarán las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero ya sean personas físicas o sociedades.

Las cuentas de accionistas, deudores diversos, funcionarios y empleados no tienen limitación para ser considerados para tomarse en cuenta como cuentas y documentos por cobrar.

Las cuentas por cobrar de la compañía controladora o controladas que tengan con otras empresas del grupo que no causen el impuesto, se deberán de incluirse para este cálculo en la proporción a la participación accionaria promedio por día que la compañía controladora posea directa o indirectamente en el capital social de las controladas.

No se considerarán los pagos provisionales de impuestos, saldos a favor de contribuciones y estímulos fiscales .

c) Los intereses devengados a favor, no cobrados.

En el caso de tener activos financieros como podrían ser bancos, cuentas y documentos por cobrar, depósitos bancarios, intereses devengados a favor no cobrados, que se denominen en moneda extranjera se deberán valorar al tipo de cambio del primer día de cada mes. El tipo de cambio que se utilizara para valorar será el que proporcione el banco de México.

Cuando no sea aplicable este tipo de cambio se tendrá que tomar un tipo de cambio promedio para enajenación, con el cual inicien operaciones en el mercado las instituciones de crédito de la ciudad de México.

El promedio mensual de los activos, será el que resulte de dividir la suma al inicio y al final del mes entre dos, esto no aplicará a aquellas operaciones en las cuales estén controladas por el sistema financiero o sus intermediarios.

Para el caso de algunas operaciones con el sistema financiero mexicano, se tendrá que determinar un promedio diario, y posteriormente se determinara en forma mensual.

La determinación de los activos financieros será la suma de los promedios mensuales correspondientes a cada uno de los meses del ejercicio, el resultado que se obtenga deberá ser dividido entre el número de los mismos meses. Por el cual se efectúe el cálculo.

IMPUESTO AL ACTIVO EN LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

Saldo Promedio Mensual de Activos en forma consolidada:

$$\begin{array}{l} \text{Saldo al Inicio del Mes} \\ \text{Més} \quad \text{Saldo al Fin del Mes} \\ \text{Igual} = \frac{\text{Saldo Acumulado}}{\text{Entre} \quad 2 \text{ (Dos)}} \\ \text{Igual} = \frac{\text{Promedio Mensual}}{\text{=====}} \end{array}$$

Saldo Promedio del Ejercicio de Activos en forma consolidada:

$$\begin{array}{l} \text{Suma de Promedios mensual del ejercicio.} \\ \text{Entre} \quad \text{Número de Meses del ejercicio} \\ \text{Igual} = \frac{\text{Promedio de Activos Financieros del ejercicio.}}{\text{=====}} \end{array}$$

Cuando se trate de determinar el promedio de las acciones se deberá de calcular el costo comprobado de la adquisición de las acciones y deberá de ser actualizado.

La actualización de este costo se deberá realizar desde el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto.

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{Ultimo mes de la primera mitad por el que se determine el impuesto}}{\text{Mes de adquisición}}$$

3.3.1.2 ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS.

Los activos fijos , gastos y cargos diferidos se van a considerar parte del activo financiero.

El activo fijo será todos aquellos bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades, estos bienes tendrán como finalidad su utilización para el desarrollo de la actividad que desarrolle el contribuyente, y no de ser enajenados dentro de la realización de sus operaciones.

Los gastos diferidos serán aquellos activos intangibles, los cuales estarán representados por bienes o derechos que permitan reducir el costo de operación o mejorar la calidad de un producto o su aceptación dentro del mercado por un periodo limitado, el cual deberá de ser inferior a la duración de la actividad de la propia persona moral.

Por su parte los cargos diferidos serán también activos intangibles, y estarán representados por bienes o derechos que permitan reducir el costo de operación o mejorar la calidad de un producto o su aceptación dentro del mercado y que a diferencia de los gastos diferidos estos se realizarán dentro de un periodo ilimitado, la cual dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

Para la determinación de estos conceptos se deberá de calcular el promedio de cada bien actualizado, del monto pendiente por deducir en el impuesto sobre la renta al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión, esto será en el caso de bienes adquiridos durante el mismo ejercicio y de aquellos que no sean deducibles para los efectos de este impuesto. Al resultado del saldo actualizado se le deberá de disminuir con la mitad de la deducción anual de las inversiones

IMPUESTO AL ACTIVO EN LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

en el ejercicio, estas deducciones a la cual nos referimos serán a las que se refiere la deducción de la inversión en su art. 41 y 47 de la LISR.

Determinación del promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos, en forma consolidada

Saldo por deducir del ejercicio inmediato anterior

Por

Factor de actualización

Igual = _____

Saldo por deducir actualizado.

Menos

Depreciación del ejercicio en un 50 %

Igual = _____

Saldo promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos

=====

Cuando el bien de que se trate sea su primer y último ejercicio en el que se utilice, el valor promedio se determinará conforme al resultado que se obtiene en el párrafo anterior, el cual se dividirá entre doce y el cociente que se obtenga será multiplicado por el número de meses en el que el bien se haya utilizado en el ejercicio por el cual se determine este impuesto.

Valor promedio del activo fijo, cargos, y gastos diferidos.

Entre

Doce meses (periodo regular)

Igual = _____

Valor promedio mensual

Por

Número de meses que se utilizó el bien en el ejercicio

Igual = _____

valor promedio del ejercicio

=====

Ultimo mes de la primera mitad del ejercicio.
por el que se determina el impuesto.

Factor de actualización = $\frac{\text{Mes es que se adquirió el terreno}}{\text{Mes es que se adquirió el terreno}}$

3.3.1.4 INVENTARIOS

Para la determinación del Inventario promedio se deberán de tomar:

1.- Los inventarios que se tomarán podrán ser en materia prima, productos semiterminados o productos terminados, estos inventarios serán los que se tengan al inicio y al final del ejercicio por el cual se determine el impuesto.

2.- Los inventarios que se apliquen para determinar el impuesto, serán de acuerdo al método de valuación que estén utilizando por las empresas que lo determinen, en el caso de las empresas que estén consolidando, el método de valuación que utilicen se tendrá que unificar, para que exista una consistencia en las cifras que se presentan.

Los inventarios que no sean actualizados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, deberán en este caso actualizarse de la siguiente forma:

- a) El inventario final se valorará al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.
- b) El inventario final se podrá valorar conforme al valor de reposición.

El método de valuación que establezcan o decidan modificarlo la harán en base a lo establecido por la S.H.C.P.

Los métodos que se utilicen están establecidos en el boletín C-4 " Inventarios ", de la comisión de principios de contabilidad son :

- Primeras Entradas - Primeras Salidas (PEPS)
- Ultimas Entradas - Primeras Salidas (UEPS)
- Detallistas
- Costo promedio

$$\begin{array}{r} \text{Más} \quad \text{Saldo Inicial del ejercicio} \\ \text{Igual} = \frac{\text{Saldo final del ejercicio}}{\text{Saldo acumulado}} \\ \text{Entre} \quad \quad \quad 2 \text{ (Dos)} \\ \text{Igual} = \frac{\text{Inventario Promedio}}{\text{=====}} \end{array}$$

Dentro de la ley del IA nos menciona que para la determinación de los activos de los residentes en el extranjero que tengan activos en territorio nacional como son activos fijos, gastos y cargos diferidos, los cuales permanezcan por un periodo menor a un año, calcularán estos activos de la siguiente forma:

$$\begin{array}{r} \text{El valor del pedimento del activo} \\ \text{Menos} \quad \text{Mitad de la deducción por la inversión, que le hubiera} \\ \quad \quad \quad \text{correspondido por haber permanecido en territorio nacional} \\ \text{Entre} \quad \quad \quad 365 \text{ (días del año) .} \end{array}$$

Por

Número de días que permaneció en territorio nacional.

Igual = Valor del activo de residentes en el extranjero
=====

Para la determinación de los inventarios de residentes en el extranjero que tengan en territorio nacional, los cuales permanezcan por un periodo menor a un año, calcularán estos inventarios de la siguiente forma:

Valor de entrada de los activos al país
Mes
Valor consignado cuando se retorne al extranjero
Igual = Valor acumulado
Entre
2 (Dos)
Igual = Valor promedio de inventarios
=====

Valor promedio de inventarios
Entre
365 (días del año)
Por
Número de días que permanecieron en territorio nacional
Igual = Promedio de inventarios de residentes en el extranjero
=====

INTEGRACIÓN DEL ACTIVO

Es de esta manera como se integran algunos de los elementos antes expuestos al activo de la empresa.

1.- Activos Financieros Promedios Consolidados

- Efectivos
- Depósitos bancarios
- Cuentos y documentos por cobrar
- Títulos de créditos (Excepto acciones)
- Intereses devengados no cobrados

2.- Valor Promedio de Terrenos Ajustados Consolidados

3.- Valor Promedio de los Activos Fijos Ajustados.

- Activos Fijos Netos
- Gastos Diferidos Netos
- Cargos Diferidos Netos
- Activos Fijos Sujetos a depreciación Inmediata (Solo parte no deducible)

4.- Inventarios Promedios

3.4. DEDUCCIÓN DEL ACTIVO .

Las empresas del grupo que determinen el impuesto al activo tendrán el derecho a deducir del valor del activo de conformidad en los establecido en el art. 5 de IMPAC en el ejercicio las deudas que establece la ley con empresas residentes

IMPUESTO AL ACTIVO EN LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, siempre que se traten de deudas no negociables

- Empresas residentes en el país, excepto los contratados con el sistema financiero o su intermediación.
- Establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero.
- Personas físicas que realicen actividades empresariales.

Las deducciones de las deudas que se contraten con las personas físicas

El promedio de deudas lo calcularemos de la misma forma que en los activos financieros, La determinación de los pasivo será la suma de los promedios mensuales correspondientes a cada uno de los meses del ejercicio, el resultado que se obtenga deberá ser dividido entre el número de los mismos meses. También se deberá de determinar el promedio mensual de los activos, el cual será el que resulte de dividir la suma al inicio y al final del mes entre dos.

Saldo Promedio Mensual de Deudas en forma consolidada

Saldo al Inicio del Mes
Más
Saldo al Fina del Mes
Igual = _____
Saldo Acumulado
Entre
2 (Dos)
Igual = _____
Promedio Mensual
=====

Saldo Promedio del Ejercicio de Deudas en forma consolidada

Suma de Promedios mensual del ejercicio.
Entre
Número de Meses del ejercicio
Igual = _____
Promedio de Deudas del ejercicio.
=====

Las personas físicas tienen una ventaja extra pues estas podrán además de deducir del valor de su activo, un equivalente a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevada al año. Si el monto de la deducción supera al valor de los activos entonces solo se aplicara la parte equivalente a dicho valor.

3.5. PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS.

El día 3 de abril de 1989 en el D.O.F. la SHCP dicta las siguientes reglas de carácter general en su Art. 83-A, la cual nos dice que la sociedad controladora que opte por la consolidación del resultado en los términos del Art. 57-A de la LISR podrá efectuar sus pagos provisionales del Impuesto al Activo en forma consolidada en base a lo siguiente:

- a) Al impuesto provisional mensual de la compañía controladora se le sumará el impuesto determinado por cada una de las compañías controladas, tomándose en la proporción de participación accionaria promedio que la compañía controladora participe en el capital de las controladas en el ejercicio inmediato anterior .

b) Las sociedades controladas efectuarán su pago provisional en la parte de dicho impuesto que no quedo incluido en los pagos provisionales consolidados.

La SHCP al implementar esta regla, le otorga a las empresas que hubieran optado por el régimen de consolidación para efectos del ISR una opción para consolidar el Impuesto al Activo de las empresas, esto permite que las sociedades controladoras que consoliden para efectos del ISR pedirán no hacerlo para efectos del Impuesto al Activo. Para el año de 1990 el régimen de consolidación del LIA había vuelto obligatorio para las sociedades controladoras que hubieran optado por él año 1989.

El grupo de empresas que consoliden y estén sujetos a este impuesto deberán efectuar pagos provisionales en forma mensual enterándolos a mas tardar el día 17 del mes inmediato posterior al pago que les corresponda por dicho impuesto, siendo a cuenta del impuesto anual, que se presente dentro de los cuatro meses siguientes de terminado el ejercicio por el cual estén consolidando.

Para poder determinar el pago provisional mensual deberemos de dividir el impuesto que resulto en el ejercicio inmediato anterior actualizándolo, entre doce que son los meses de un ejercicio regular, al resultado que obtengamos se deberá de multiplicar por el numero de meses al cual se refiere el pago provisional que vamos a efectuar, posteriormente acreditaremos en el impuesto a pagar, los pagos provisionales por el ejercicio de que se trate que hayamos realizado con anterioridad.

Esto es:

IMPUESTO AL ACTIVO EN LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

Impuesto al activo consolidado del ejercicio inmediato anterior actualizado

Entre

Número de meses de un ejercicio regular (doce meses)

Igual = _____

A pago que aplicaremos mes a mes en el siguiente ejercicio.

Menos

Los pagos provisionales que se efectuaron con anterioridad en el ejercicio que se este consolidando .

Igual = _____

Impuesto mensual consolidado.

=====

El resultado del ejercicio inmediato anterior lo actualizaremos de la siguiente forma

Ultimo mes del ejercicio inmediato anterior por el que se calcule el impuesto .

Factor de Actualización = _____

Ultimo mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior

Los mismos pagos provisionales que se aplicaron en el ejercicio por el cual se esta consolidado se deberán de aplicar desde el primer mes del término del ejercicio, hasta el mes en que se presente la declaración del ejercicio y, de esta forma conozcamos el monto que aplicaremos en los pagos provisionales.

Cuando los contribuyentes estén obligados al pago de este impuesto y sea su primer ejercicio en el cual deban de efectuar sus pagos provisionales, los calculara considerando el impuesto que les correspondería, si hubieran estado obligados a efectuar el pago.

Las sociedades controladas efectuarán sus pagos provisionales consolidados, por la parte que no quedo incluida en los pagos provisionales, presentado por la controladora.

En el caso de inicio de operaciones y los dos siguientes la ley no menciona si es necesario presentar las declaraciones de pagos provisionales, sin embargo se da el supuesto que aún cuando no tengan la obligación de pagar este impuesto en estos ejercicios se recomienda presentar las declaraciones de los pagos provisionales en ceros, para mencionar que se tiene la obligación de enterar este impuesto.

3.6. AJUSTE A LOS PAGOS PROVISIONALES CONSOLIDADOS

Las personas morales sujetas del Impuesto al Activo tendrán la obligación de efectuar un ajuste a dicho impuesto, el cual deberá realizarse en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio, correspondientes a los pagos provisionales, de conformidad con lo establecido por el Art. 12-A Fracc. III de la LISR, debido a que es el mismo procedimiento.

En la realización del ajuste los pagos provisionales efectuados de conformidad con lo establecido por la LIA, el cual corresponderá al período por el cual se efectuó el ajuste, se deberá comparar este impuesto con el monto del ajuste correspondiente al Impuesto Sobre la Renta, sin considerar para esta comparación los pagos provisionales.

El pago que se efectúe en el ajuste se deberá de realizar comparando el Impuesto Sobre la Renta contra el Impuesto al Activo, y enterando el que sea mayor,

pudiendo acreditar en este caso el impuesto a pagar los pagos provisionales efectuados con anterioridad a la realización del ajuste

Si en el ajuste resultara diferencia a cargo esta se deberá enterar en forma conjunta con el pago provisional que se este efectuando en la fecha de la determinación del ajuste.

Si en el caso que se diera una diferencia a favor en el ajuste, debido a que los pagos provisionales fuera mayor en la determinación la diferencia se podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales.

Los contribuyentes del Impuesto al Activo podrán disminuir dicho impuesto que le corresponde previa autorización, siempre y cuando se sujeten al Art. 18 del reglamento de la LIA :

Cuando los contribuyentes estimen de forma justificada que el impuesto que determinen será inferior en un 10% del impuesto ya actualizado que corresponde al ejercicio regular inmediato anterior , podrán disminuir sus pagos provisionales que les corresponda.

La autorización para la disminución de este impuesto deberá ser solicitada a las autoridades hacendarias, a más tardar el día 15 del primer mes del período por el que se solicite la disminución de los pagos correspondientes.

Los contribuyentes al realizar la declaración del ejercicio estarán en la obligación de calcular los pagos provisionales que les hubiera correspondido de conformidad con lo siguiente:

a) Determinarán el impuesto del ejercicio en el que se realizaron la disminución de los pagos provisionales.

b) Los pagos provisionales no reducidos se deberán de disminuir de la declaración del ejercicio, la diferencia que resulte se dividirá entre el número de meses en los cuales se redujeron los pagos.

c) El resultado que se obtenga de haber disminuido a la declaración del ejercicio los pagos provisionales no reducidos, deberán de compararse con un pago provisional, y cuando este resulte en una cantidad menor a ese importe la diferencia que resulte deberá de ser enterada con los recargos correspondientes de conformidad con lo establecido por el Código Fiscal de la Federación.

3.7 ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL ACTIVO CONTRA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .

Las empresas que estén sujetas a este impuesto podrán acreditar una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que le correspondió en el ejercicio, de conformidad al art. 9 de la LIA.

Los contribuyentes tendrán derecho de acreditar contra el impuesto del ejercicio la diferencia que se determine en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores, hasta por un monto que no se hubiera acreditado con anterioridad. La diferencia a la cual me refiero con anterioridad será la siguiente:

El impuesto sobre la renta causado (mayor)
Menos
El impuesto al activo causado (menor)
Igual = _____
Al acreditamiento del ejercicio
=====

IMPUESTO AL ACTIVO EN LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

Estos impuestos causados para su acreditamientos deberán de ser del mismo ejercicio.

El impuesto sobre la renta causado en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores en la determinación de este impuesto, deberán de disminuirse la devolución del impuesto al activo.

Los contribuyentes también podrán efectuar el acreditamiento contra los pagos provisionales efectuados del impuesto al activo, la diferencia que resulte después de haber efectuado el acreditamiento, será el impuesto a pagar.

En el caso que el impuesto sobre la renta sea mayor al impuesto al activo, se podrá solicitar la devolución de la cantidad actualizada en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre y cuando las cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad, esto es:

Impuesto sobre la renta (mayor)
Menos
Impuesto al activo (menor)
Igual = _____
Devolución del impuesto al activo
Por
Factor de actualización
Igual = _____
Devolución actualizada del impuesto al activo
=====

Sexto mes del ejercicio por el que se efectúe el acreditamiento:
Factor de actualización = _____
Sexto mes del ejercicio por el pago del ISR o IA:

No podrán solicitar la devolución de este impuesto cuando:

a) El Impuesto al Activo del ejercicio sea igual o superior al Impuesto Sobre la Renta .

En el caso de que el ISR sea mayor al impuesto al activo la diferencia se considerara como pago del impuesto del ejercicio, hasta por un monto equivalente al que resulte a su cargo en esta ley, después de haber efectuado el acreditamiento correspondiente.

b) Al momento de hacer su acreditamiento el ISR se mayor al IA, y por el cual se determine la devolución

En el caso que no se efectúe el acreditamiento o se solicite la devolución en un ejercicio, el contribuyente perderá todo el derecho a realizarlo en ejercicios posteriores

Los contribuyentes tendrán el derecho de acreditarse contra los pago provisionales que tengan que efectuar por el Impuesto al Activo, los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta. En el caso de que el contribuyente no pueda acreditar la totalidad del Impuesto sobre la Renta efectivamente pagado, el remanente lo podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales.

El acreditamiento por este impuesto es de carácter personal, por lo cual no es transferible a otra persona o en el caso de fusión.

Solo podrá acreditarse en el caso de escisión, en el cual se podrán dividir el valor del activo entre las sociedades escindidas y la sociedad escidente, en la proporción en que se divida el valor del activo, después de haber disminuido las deducciones a la cual tienen derecho de conformidad con el Art. 5 de la LIA.

3.8. CASO PRÁCTICO.

Se deberá determinar el impuesto al activo por el ejercicio de 1995.

Por la compañía controladora y las dos controladas, que en este caso serán

		PARTICIPACIÓN
Controladora	VERONA, S.A. DE C.V.	
Controladas	REAL DE ARRIBA, S.A. DE C.V.	90 %
	BELL AIR, S.A. DE C.V.	50%

Solo se darán los datos de la compañía controladora, para poder determinar el calculo, como son algunas de las cuentas que intervienes en el activo y pasivo financiero y otros como son:

La controladora compro un terreno en octubre de 1985, con valor de \$ 8,300,

un edificio en octubre de 1985, con valor de \$ 45,060, equipo de transporte en julio de 1992 y marzo de 1990, con valor de \$ 35,000 y \$ 43,000 respectivamente, y cuenta con escritorios y archiveros adquiridos en agosto de 1989 y enero de 1986, con valor de \$ 21,000 y 15,000 respectivamente.

Por lo que respecta a las compañías controladas los datos se darán de forma establecida.

ACTIVOS FINANCIEROS	DICIEMBRE 84	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE	ENTRE DOCE	TOTAL
	DEPOSITO DE CUENTA	15,800	18,600	18,500	18,890	32,600	21,200	20,800	19,800	21,005	45,000	18,958	32,810	25,815	
INVERSIONES EN TITULOS DE CPED	32,000	38,810	45,220	84,756	48,699	35,159	64,000	21,500	39,800	57,952	63,122	57,661	45,870		
CUENTAS POR COBRAR	6,700	6,588	5,890	3,600	7,200	1,500	6,250	5,005	3,516	8,220	8,100	3,200	4,800		
DOCUMENTOS POR COBRAR	14,300	14,335	18,822	21,600	18,898	17,000	25,008	21,600	21,000	5,980	18,950	18,900	21,100		
TOTAL	68,600	78,133	89,532	108,846	107,496	74,859	116,058	67,905	85,321	117,152	110,130	112,371	96,885		
PROMEDIO MENSUAL		73,367	83,833	99,189	108,172	91,179	95,459	91,982	76,813	101,237	113,841	111,251	104,628	1,150,548	95,870
PASIVOS FINANCIEROS															
PROVEEDORES	8,560	8,800	7,500	8,300	8,005	6,150	6,999	6,700	7,580	6,580	8,000	9,300	5,005		
CUENTAS POR PAGAR	6,100	5,500	5,200	4,600	3,010	6,200	5,800	3,600	4,950	5,690	5,000	4,800	6,100		
DOCUMENTOS POR PAGAR	3,570	3,480	5,000	4,220	2,820	6,100	5,600	8,200	4,890	5,860	5,790	6,101	8,300		
TOTAL	18,230	18,780	17,700	15,120	13,835	18,450	18,399	16,500	17,420	18,130	18,790	20,201	19,405		
PROMEDIO MENSUAL		17,505	17,240	16,410	14,378	16,043	18,425	17,450	16,960	17,775	18,460	18,496	19,803	209,843	17,485

VERONA S.A. DE C.V.
DETERMINACIÓN DEL VALOR DE ACTIVOS FIJOS

	FECHA DE ADQUISICIÓN	MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN	DEPERCIACION ACUMULADA	DEPERCIACION DEL EJERCICIO	INPC ADQUISICIÓN	INPC JUNIO 95	FACTOR ACTUALIZACIÓN	SALDO POR DEDUCIR	SALDO POR DEDUCIR ACTUALIZADO	DEPERCIACION DEL EJERCICIO AL 95 %	DETERMINACION DEL ACTIVO
TERRENOS											
TERRENO	OCTUBRE 85	8,300			4.7789	137.2510	28.7202	8,300	238,378		238,378
											238,378
EDIFICIO											
EDIFICIO	OCTUBRE 85	45,060 188	20,653	2,253	4.7789	137.2510	28.7202	22,154	636,267	1,127	635,141
											635,141
EQUIPO DE TRANSPORTE											
AUTO 1	JULIO 92	35,000	16,917	12,250	85.4265	137.2510	1.6067	5,833	9,372	6,125	3,247
AUTO 2	MARZO 90	43,000	40,850	8,600	56.3853	137.2510	2.4342	-8,450	-15,700	4,300	-20,000
											3,247
EQUIPO DE OFICINA											
ESCRITORIOS	AGOSTO 89	21,000	11,200	2,100	48.1287	137.2510	2.8517	7,700	21,958	1,050	20,908
ARCHIVOS	ENERO 86	15,000	13,375	1,500	5.8117	137.2510	23.6163	125	2,952	750	2,202
											23,110

IMPUESTO AL ACTIVO EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

ACTIVOS FINANCIEROS		95,879	95,879
INVENTARIOS			
SALDO INICIAL	38,950		
SALDO FINAL	<u>42,600</u>		
	81,550		
ENTRE	<u>2</u>	40,775	40,775
ACTIVOS FIJOS			
TERRENOS	238,378		
EDIFICIO	635,141		
EQUIPO DE TRANSPORTE	3,247		
EQUIPO DE OFICINA	23,111	899,877	
PASIVOS FINANCIEROS	17,495	<u>17,495</u>	
BASE PARA PAGO DEL IMPUESTO		1,019,036	
TASA		<u>1.80%</u>	
IMPUESTO DEL EJERCICIO		<u>18,343</u>	

IMPUESTO AL ACTIVO EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

ACTIVOS FINANCIEROS		86,502
INVENTARIOS		
SALDO INICIAL	35,621	
SALDO FINAL	<u>46,582</u>	
ENTRE	<u>93,164</u>	46,582
	<u>2</u>	
ACTIVOS FIJOS		171,758
TERRENOS	0	
EQUIPO COMPUTO	35,682	
EQUIPO DE TRANSPORTE	60,251	
EQUIPO DE OFICINA	<u>75,825</u>	
PASIVOS FINANCIEROS		175,625
BASE PARA PAGO DEL IMPUESTO		129,217
TASA		<u>1.80%</u>
IMPUESTO DEL EJERCICIO		2,326
PORCIENTO DE PARTICIPACION		<u>90%</u>
IMPUESTO PARA LA CONTROLADORA		<u>2,093</u>
IMPUESTO A ENTERAR SHCP		<u>233</u>

IMPUESTO AL ACTIVO EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

ACTIVOS FINANCIEROS		93,156
INVENTARIOS		
SALDO INICIAL	45,695	
SALDO FINAL	<u>48,999</u>	
ENTRE	<u>94,694</u>	47,347
ACTIVOS FIJOS		274,715
EQUIPO DE TALLER	125,660	
EQUIPO DE TRANSPORTE	86,005	
EQUIPO DE OFICINA	63,050	
PASIVOS FINANCIEROS		<u>416,200</u>
BASE PARA PAGO DEL IMPUESTO		-982
TASA		<u>1.80%</u>
IMPUESTO DEL EJERCICIO		-18
PORCIENTO DE PARTICIPACION		<u>50%</u>
IMPUESTO A ENTERAR		<u>0</u>

CAPÍTULO IV

***LA P.T.U. EN LA CONSOLIDACIÓN DE
ESTADOS FINANCIEROS***

LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LA EMPRESA, EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.

4.1. ANTECEDENTES GENERALES DE LA PTU.

El 23 de Enero de 1917, el entonces Congreso Constituyente aprueba en su sesión de ese día, en la cual se plasma en el art. 123 fracc. VI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el derecho que tienen los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa por ser un esfuerzo conjunto, esto trajo consigo diversas reacciones por parte de los patrones, porque pensaban que no era justo otorgar a los trabajadores de esa prestación, sustentando sus bases en el hecho de no haber en ese momento una reglamentación para tal participación, por tal motivo la suprema corte de justicia dicta que por esa razón los trabajadores no podían exigir a las empresas una participación de las utilidades que éstas generaban.

El 31 de Diciembre de 1962 a la ley Federal del Trabajo se le adiciona un capítulo que se denominó " Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa, " el cual va a dar las bases para la práctica de este derecho.

No fue sino hasta el mes de mayo de 1970 en el cual se consagra el derecho de participar en las utilidades de la empresa por el establecimiento de una reglamentación en la ley Federal del Trabajo, gracias a la constante lucha sindical, por mejorar las condiciones de trabajo.

Después de algunas modificaciones, nuestra Constitución Política Mexicana vigente en su art. 123 Fracc. IX nos dice que los trabajadores tendrán derecho a

LA P.T.U. EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

una participación en las utilidades de la empresa, siempre y cuando se regulen con las siguientes normas.

- Una Comisión Nacional tripartita, que estará integrada con representantes de los trabajadores, de los patronos y del gobierno, los cuales fijarán el porcentaje de utilidades que debe repartirse entre los trabajadores.

- La Comisión Nacional practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional. Tomará en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el interés razonable que debe percibir el capital y la necesaria reinversión de capitales.

- La misma comisión podrá revisar el porcentaje fijado cuando existan nuevos estudios e investigaciones que lo justifiquen.

- La ley podrá exceptuar de las obligaciones de repartir utilidades a las empresas de nueva creación durante un número determinado y limitado de años, a los trabajos de exploración y a otras actividades cuando lo justifique su naturaleza y condiciones particulares.

- Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable, de conformidad con las disposiciones de la ley del impuesto sobre la renta.

Los trabajadores en este caso podrán formular ante las oficinas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las objeciones que juzgue convenientes, ajustándose a los procedimientos que determine la ley.

- El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades no implica la facultad de intervenir en la dirección o administración de las empresas.

El aspecto legal que reglamenta el derecho de participar a los trabajadores en las utilidades de la empresa las vemos contenidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, conjuntamente con otras disposiciones como son:

a) La Ley Federal del Trabajo.

b) Reglamento de los art. 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo.

c) Resolución de la Tercera Comisión Nacional para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

d) Resolución de la Cuarta Comisión Nacional para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

e) Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4.2. LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES (P.T.U.).

El 01 de marzo de 1963 se lleva a cabo la Primera Comisión Nacional para el Reparto, esta fue la primera reglamentación en cuanto al cumplimiento de las disposiciones contenidas por la comisión.

Debido a la complejidad y aplicación del sistema tanto para los trabajadores como para los patrones se ven en la necesidad de crear una segunda Comisión

Nacional para la Participación de los trabajadores en las utilidades emitida el 11 de octubre de 1974.

Por los constantes cambios sufridos en la economía del país y en nuestras empresas las leyes fiscales y del trabajo provocan que surjan dudas e incongruencias en la correcta aplicación, por lo cual la secretaria del Trabajo y Previsión social se da a la tarea de revisar y determinar nuevas reglas que permitan una adecuada aplicación al reparto en base a los cambios sufridos, dándose por consiguiente una tercera resolución de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa, el 04 de marzo de 1985, en la cual nos menciona en su art. 1o que los trabajadores podrán participar en un 10 % de las utilidades que se generen en la empresa, las cuales son producto de su trabajo. Siendo requisito indispensable que estos últimos mantengan una relación individual o colectiva de trabajo con la institución a la cual le están prestando sus servicios por una remuneración.

4.3. NUEVA RESOLUCIÓN DE PARTICIPACIÓN DE LAS UTILIDADES.

El día 26 de diciembre de 1996, se da a conocer a través del Diario Oficial de la Federación la resolución de la Cuarta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, con la cual queda abrogada la Tercera Comisión Nacional de la Participación de las Utilidades de la Empresa, misma que tendrá vigencia a partir del 01 de enero de 1997.

Con esta resolución se ratifica el derecho que tienen los trabajadores a participar de las utilidades de la empresa a las que presten sus servicios.

Cabe señalar que esta comisión es el órgano competente para fijar el porcentaje de las utilidades de las empresas que deberán repartirse con los trabajadores; con la cual la Cuarta Comisión resolvió :

LA P.T.U. EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1.- Que los trabajadores participarán en un 10 % de las utilidades de la empresa en las que presten sus servicios.

2.- Se considerará utilidad, para los efectos de la resolución, la renta gravable, determinada según lo dispuesto en la LISR así como de conformidad por lo dispuesto en el inciso e de la fracción novena del apartado a del art. 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y por la ley federal del trabajo.

3.- La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas serán regidas por lo establecido en la LFT, la LISR y sus reglamentos.

Esta resolución entrara en vigor a partir del 1 de enero de 1997, con la cual quedará abrogada la Resolución de la Tercera Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa.

Por su parte el art. 126 establece a los sujetos exceptuados de participación de utilidades señalando a los siguientes:

- a) Las empresas de nueva creación durante su primer año de funcionamiento o periodo preoperativo
- b) Las empresas de nueva creación que se dediquen a la elaboración de un nuevo producto, durante los dos primeros años de funcionamiento.
- c) Las empresas de nueva creación que se dediquen a la industria de la extracción; durante el periodo de exploración.

d) Las instituciones de asistencia privada que no obtengan propósito de lucro y sean con fines de asistencia humanitaria, y sin designar individualmente a los beneficiarios.

e) El IMSS, y las instituciones públicas descentralizadas, con fines culturales, asistenciales o de beneficencia

f) El Infonavit.

g) Las empresas que tengan un capital menor al que fije la Secretaría del Trabajo y Previsión Social por ramas de la industria.

En el D.O.F. el día 19 de diciembre de 1996 se publicó la resolución que establece dicho monto, señalando dentro del art. único, que queden exceptuadas de la obligación de repartir utilidades las empresas cuyo capital de trabajo generen un ingreso anual declarado al ISR no superior a trescientos mil pesos. esta resolución tendrá vigencia a partir del 1 de enero de 1997.

4.3.1. MARCO LEGAL

Dentro de la ley Federal del Trabajo en su título tercero " condiciones de trabajo " capítulo VIII hace referencia a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, dentro de este capítulo veremos la forma de como está reglamentada la participación de utilidades.

Esta Ley tendrá la obligación a través de las autoridades laborales, en vigilar el cumplimiento de las empresas, de realizar el pago correspondientes a sus trabajadores conforme a lo establecido por esta Ley, misma que protegerá la participación de la utilidad con las normas protectoras del salario que se

encuentran contenidas en los art. 96 al 116 del capítulo VII, de las que se hace referencias en las condiciones de trabajo.

La Comisión Nacional para la participación de los trabajadores en las utilidades determinará el porcentaje de participación que se aplicará. Este porcentaje se realizará mediante las investigaciones y estudios necesarios para conocer las condiciones generales de la economía nacional.

Las utilidades que se tomarán como base para la determinación de esta participación será la renta gravable que de conformidad lo establezca la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Si los trabajadores no están de acuerdo con la renta gravable para la determinación del reparto de utilidades, podrán poner objeción formulando un escrito a la SHCP con las observaciones que juzgue convenientes, si para tal efecto dicha secretaría aumenta la utilidad gravable el reparto adicional se hará dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución.

Por lo que se refiere al aspecto fiscal, la LISR nos menciona en su art. 14 la forma de poder determinar la base para la PTU, esto incluye cual es la base gravable que vamos a utilizar para poder determinarla, así como las deducciones que se aplican.

Es por esto que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público va a ser el órgano encargado de vigilar el correcto cumplimiento en cuanto al procedimiento para determinar la cantidad a repartir

La base para la aplicación del 10% para el reparto de la PTU se hará como sigue:

- Personas morales aplicaremos el art. 14 LISR
- Personas físicas con actividad empresarias aplicaremos art. 109 LISR

- **Personas morales del régimen simplificado art. 67- A de la LISR**
- **Personas físicas del régimen simplificado art. 119-E**
- **Personas físicas que obtengan ingresos por honorarios, arrendamiento e intereses se tomara la base para el cálculo de la PTU de sus trabajadores, el ingreso gravable que se determine para efectos del ISR, por lo que concierne a esta situación el monto de participación que será entregada a cada uno de los trabajadores no deberá exceder de un mes de salario mínimo general del área geográfica del trabajador.**

Es importante mencionar que los patrones estarán en la obligación de entregar a los trabajadores, copia de la declaración del ejercicio en materia de impuesto sobre la renta, o en su caso la declaración complementaria. Este documento deberá entregarse en un plazo de diez días hábiles a partir de la fecha de la presentación.

La copia de esta declaración deberá entregarse exclusivamente a las siguientes personas:

- a) **Al representante del sindicato que es titular del contrato colectivo de trabajo.**
- b) **Al representante del sindicato titular del contrato-ley.**
- c) **Al representante de la mayoría de los trabajadores.**

Para este caso los trabajadores pueden contar con una asesoría necesaria para verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones en materia laboral, de conformidad con el art. 26 del reglamento de la ley federal del trabajo, a favor de las personas mencionadas en los incisos anteriores.

El periodo de entrega de las utilidades nos marca la LFT, se entregaran dentro de los 60 días siguientes a la fecha de la presentación de la declaración anual, de tal forma queda así:

- Para las personas morales deberán entregar sus utilidades el 31 de mayo del ejercicio siguiente.

- Para las personas físicas deberán entregar sus utilidades el 30 de junio del ejercicio siguiente.

4.3.2. FORMA DE DISTRIBUCIÓN DE LA P.T.U.

Para poder realizar una distribución adecuada de las utilidades se tomo el criterio de repartir en dos partes iguales de la siguiente forma:

a) Se va a determinar en base al número de días trabajados por cada uno de los empleados durante el año, repartiéndose por igual entre los trabajadores. Tomándose como días trabajados los efectivamente laborados para tal efecto, además deberán incluirse como laborados los siguientes:

- Permisos con goce de sueldo.
- Los periodos de incapacidad de los trabajadores víctimas de un riesgo de trabajo
- periodos pre y post natales de las madres trabajadoras.

b) La segunda parte a repartir se llevará a cabo en base a la proporción del monto de los salarios devengados por cada uno de los trabajadores, durante un año de servicio por el cual se determine la utilidad a repartir. Para la determinación de este inciso debemos de entender como salario, la cantidad que perciba cada trabajador en efectivo por cuota diaria, no considerando para tal efecto las

LA P.T.U. EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

gratificaciones, percepciones, comisiones, primas, prestaciones en especie, habitación, prestaciones que se entregue al trabajador por su trabajo, ni percepción por trabajo extraordinario.

Si el trabajador desarrolla su trabajo en base al salario por unidad de obra, o cuando la retribución sea variable tomaremos como cuota diaria el promedio de las percepciones obtenidas durante el año.

Para salarios que perciben trabajadores de confianza no podrán exceder de un 120 % del salario más alto que perciba el trabajador de planta o sindicalizado.

$$\text{Entre} = \frac{\text{PTU a repartir}}{\text{Dos}}$$

$$\text{Determinación del Factor en función a días:} = \frac{\text{El 50\% de la PTU}}{\text{Número de días}}$$

$$\text{Determinación del factor en función a los salarios} = \frac{\text{El 50\% de la PTU}}{\text{El total de sueldos}}$$

$$\begin{aligned} &\text{Días laborados} \\ \text{Por} & \quad \text{El factor en función a días} \\ \text{Igual} & = \frac{\text{Es el importe de la PTU por día}}{\text{=====}} \end{aligned}$$

Sueldos percibidos por cada trabajador
Por
El factor en función a sueldos
Igual = Al importe de la PTU por sueldos
=====

4.3.3. SUJETOS OBLIGADOS

Todas las empresas están en la obligación de conformidad con lo establecido en el art. 123 fracc. IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a participar a los trabajadores una parte de las utilidades que se generaron en un año de trabajo.

Las empresas que son obligadas a la participación de las utilidades la vemos reflejada de una forma general en el art. 2o de la resolución de la Cuarta Comisión Nacional para la participación de los trabajadores en la empresa que sujetos obligados a participar e la utilidades, a todas las unidades económicas de producción o distribución de bienes o servicios, y en general todas las personas físicas o morales que tengan a cargo trabajadores que desempeñen algún servicio.

4.3.4. EMPRESAS EXCEPTUADAS PARA REPARTIR UTILIDADES.

No todas las empresas o instituciones tendrán la obligación a repartir utilidades a los trabajadores, los cuales la propia Ley Federal del Trabajo en su art. 126 nos menciona cuales son las empresas que estarán exentas de esta obligación.

Las instituciones paraestatales que estén formados como organismos descentralizados, y cuyas relaciones laborales estén regidas por el Art. 123 inciso

B de la CPOL a los cuales se refiere entre los poderes de la unión, el gobierno del Distrito Federal y sus trabajadores quedarán exentas del reparto de las utilidades que se generen a sus trabajadores.

- a) Las empresas de nueva creación durante su primer año de funcionamiento o periodo preoperativo.**

- b) Las empresas de nueva creación que se dediquen a la elaboración de un nuevo producto, durante los dos primeros años de funcionamiento.**

- c) Las empresas de nueva creación que se dediquen a la industria de la extracción durante el periodo de exploración.**

- d) Las instituciones de asistencia privada que no obtengan propósito de lucro y sean con fines de asistencia humanitaria, y sin designar individualmente a los beneficiarios.**

- e) El IMSS, y las instituciones públicas descentralizadas, con fines culturales, asistenciales o de beneficencia.**

- f) El Infonavit.**

- g) Las empresas cuyo ingreso anual no supere los \$ 6,000.00 m.n.**

Cabe mencionar que las sociedades mercantiles que determinen la existencia de una pérdida en el ejercicio, no tendrán la obligación en materia de reparto, salvo el caso en que la SHCP remodifique o rechace la pérdida declarada, convirtiéndola esta en utilidad .

4.3.6. DERECHO A PARTICIPACIÓN .

La Ley Federal del Trabajo en su art. 127 nos menciona cuáles son las normas que deben de regir a los trabajadores para participar en el reparto de las utilidades, los cuales van a ser todos los trabajadores de la empresa. .

- a) No participarán en el reparto de las utilidades los trabajadores que ocupen los puestos de directores, administradores y gerentes generales dentro de una empresa.
- b) Los trabajadores de confianza participarán en las utilidades de la empresa; sin embargo, si su salario es superior a que corresponde al trabajador sindicalizado de más alta jerarquía, se considerará como el salario base de la PTU un tope equivalente al 20% más que el empleado sindicalizado de mayor jerarquía.
- c) No podrá de exceder de un mes de salario el monto de la participación de los trabajadores por aquellas personas cuyo ingreso deriven de un solo trabajo, y de los que se dediquen al cuidado de bienes que produzcan rentas o al cobro de créditos y sus intereses.
- d) Se considerarán trabajadores en servicio aquellos trabajadores que tengan una incapacidad temporal víctimas de un riesgo de trabajo, así como las madres trabajadoras que se encuentren durante los periodos pre y post natales.
- e) Los trabajadores domésticos no se considerarán para el reparto de las utilidades.

f) Los trabajadores eventuales participarán en las utilidades de la empresa siempre y cuando hayan trabajado 60 días durante el año. Es importante señalar que si un trabajador contratado por tiempo indefinido, es decir, no eventual labora menos de 60 días en el ejercicio, si tendrá derecho a reparto de utilidades.

En el caso de que existan pérdidas en un ejercicio no se compensarán con las ganancias obtenidas en otro ejercicio, esto es que en el ejercicio que exista utilidad deberá invariablemente repartir las utilidades.

La participación en las utilidades no deberá de tomarse como parte del salario para los efectos de las indemnizaciones que deban pagarse a los trabajadores

El reparto que se efectuará entre los trabajadores de la empresa será en un plazo de 60 días siguientes a la fecha de presentación de la declaración anual.

4.4. DETERMINACIÓN DE LA P.T.U.

Para poder identificar cual es la base gravable que debemos utilizar para la determinación de la PTU a la cual se refiere el art. 123 en su fracc. IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley Federal del Trabajo en su art. 120, nos debemos sujetar a lo establecido por la LISR en su art. 14, el cual nos menciona cuales son los ingresos que vamos a acumular y las deducciones que vamos a aplicar, los cuales explicare en los siguientes puntos.

Para la determinación de la renta gravable que será la base para calcular la participación de las utilidades, es necesario poder identificar a la utilidad fiscal como sinónimo de renta gravable, por lo cual utilizaremos para el cálculo lo establecido por el art. 14 de la LISR, quedando como sigue:

LA P.T.U. EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Base para la determinación de la participación de las utilidades.

	Ingresos Acumulables (Excluyendo los intereses y la ganancia inflacionaria)
Más	Ingresos por dividendos
Más	Intereses devengados a favor
Más	Utilidad cambiaria
Más	Diferencia entre el monto de la Enajenación de Bienes de Activos Fijos y la Ganancia Acumulable por la Enajenación de dichos Bienes
Igual =	-----
	Total de ingresos acumulables
Menos	Deducciones autorizadas por LISR (Excluyendo Depreciaciones y
Más	Amortizaciones Actualizados, Intereses y Pérdida Inflacionaria)
Más	Depreciaciones y Amortizaciones a Valor Histórico
Más	Valor Nominal de los dividendos o utilidades que se reembolsen
Más	Intereses devengados a cargo
Más	Pérdida cambiaria
Igual =	-----
	Total de Deducciones
Igual	-----
	Base Gravable para P T U
Por	Tasa del 10%
Igual =	-----
	Participación de Utilidad a Repartir
	=====

La renta gravable que utilizaremos para el cálculo de la participación de las utilidades tendrá que ser la utilidad fiscal de conformidad por el ISR, ya que nos señala que las sociedades mercantiles deberán de tomar como base para el

reparto de las utilidades la utilidad fiscal, por la cual tomaremos como renta gravable para las siguientes personas:

1.- Cuando se trate de actividades empresariales a través de fideicomisos a la que se refiere la LISR en su art. 9, la utilidad fiscal se calculará como si se tratara de personas morales a la cual se refiere el título II de la propia ley, así como todos los contribuyentes de este mismo título, los cuales determinaran la utilidad en los términos del art. 10 de la LISR.

2.- Las personas morales con fines no lucrativos que son los no contribuyentes determinarán su resultado a través del remanente distribuible.

3.- Cuando se trate de las personas físicas las cuales se dediquen a actividades empresariales calcularán su resultado fiscal en los términos del art. 108 -a de la LISR.

4.- A las personas físicas que presten servicios personales independientes y obtengan ingresos por arrendamiento de bienes o por intereses, que ocupan trabajadores para prestar sus servicios como para el cuidado de bienes o para el cobro de crédito o intereses, la base de la participación de las utilidades de las empresas será el ingreso gravable que se determine para efectos del ISR.

5.- Las personas dedicadas a la venta al público en general quienes adopten este régimen determinarán el monto de la PTU multiplicando el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente por el factor de 2.94, la cual será la PTU a repartir.

La participación de las utilidades serán deducibles para las personas que los paguen de conformidad con los art. 25, fracc.III y 137 fracc. X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Para determinar el importe que será deducible en el ejercicio de 1996, es necesario que la PTU pagada en este ejercicio, se le reste las deducciones relacionadas con la prestación de un servicio personal subordinado, que haya sido ingreso del trabajador por los que no se pago el impuesto en los términos de la LISR .

Es importante señalar que las deducciones que deben de restarse a la PTU pagada en este ejercicio de 1996, deberá de corresponder a las deducciones del ejercicio de 1995, que será el ejercicio en que se generan las utilidades que serán repartibles.

	PTU Total	
Menos	Percepciones exentas de los trabajadores	-
Igual =	-----	
	PTU Deducible	
	=====	

4.4.1. DETERMINACIÓN DE LA BASE EN EMPRESAS CONTROLADORAS

Debemos recordar que las compañías controladoras únicamente se dedican a invertir capital en otras empresas con el objeto de poder tener el control de operaciones y políticas de la empresa, a través de participar con más de un 50% del capital social de la otra compañía denominada en este caso controlada.

Es por esto que la participación de las utilidades reviste tal importancia en las compañías controladoras, debido a que están creadas solo con el fin de poder invertir, lo cual supone que el número de trabajadores se ve reducido por tratarse de una empresa que esta integrada por personal administrativo.

Esta por demás decir que en esta situación existe un problema claro, el cual surge cuando el personal de la compañía controladora es en número reducido, debido a las operaciones que realiza. El problema se da cuando al obtener la base para la repartición de las utilidades, deberá ser distribuida entre los empleados, correspondiéndoles a cada una cantidad elevada, misma que no contribuyeron para generar todos los ingresos que se obtuvieron.

Es por esto que la base para la determinación del reparto de las utilidades en lo que respecta a las compañías controladoras, la vemos reflejada en los ingresos que se obtengan por los dividendos que perciban las compañías controladoras aplicando las deducciones correspondientes a las que están sujetas.

La compañía controladora y las controladas de acuerdo al principio de entidad serán dos entidades jurídicamente independientes, por esto que el reparto de las utilidades a los trabajadores se dará en base al número de trabajadores por cada una de las empresas, y la utilidad que resulte de sus operaciones, por lo que se considera que el reparto de las utilidades es independiente a cada empresa, por lo que en la consolidación no se va a tomar en cuenta como fue el reparto, solo cuando se utiliza este elemento en la aplicación de una operación o en un papel de trabajo.

Es natural que en un ente económico pueda obtener como resultado en las operaciones de su actividad una pérdida en materia del impuesto sobre la renta, esto es cuando las deducciones a las que están sujetos los contribuyentes superen a los ingresos obtenidos en un ejercicio. Esto trae consigo que los contribuyentes puedan amortizar dicha pérdida en un plazo de diez años, conforme lo establece el art. 55 de la LISR, contra las utilidades generadas en un ejercicio, es decir que las pérdidas en contra de las utilidades solo se verán en materia fiscal, no afectando así la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa que se generarán en un determinado ejercicio.

Consecuentemente si dentro de un ejercicio se determina que existe utilidad, la empresa estará en la obligación de hacer participe al trabajador de esas utilidades, independientemente de que se este amortizando una pérdida de ejercicios anteriores. Es así como lo expresa el art. 128 de la LFT que en forma expresa dice lo siguiente:

No se harán compensaciones de los años de pérdidas con los de ganancia.

En el supuesto caso que se presentara una declaración complementaria, en la cual tenga a incrementar la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta, a igual modo la utilidad repartible se deberá proceder de la siguiente forma:

El plazo que se llevará para el reparto de utilidad de la declaración complementaria será de sesenta días como lo menciona el art. 8 del reglamento del art. 121 y 122 de la LFT estimándose que ese plazo deberá a computarse a partir de la fecha de la presentación de la declaración complementaria.

4.4.2. INGRESOS

Las personas morales y físicas que estén obligadas a participar a los trabajadores de sus utilidades deberán de acumular todos sus ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o cualquier otro ingreso, excluyendo los intereses y la ganancia inflacionaria a que se refiere el art. 7-B de la LISR, además de los ingresos antes mencionados se le deberán de incluir los siguientes:

a) Los ingresos que se obtengan por concepto de dividendos o utilidades en acciones, o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución o pago de aumento de capital de las sociedades que los distribuyan.

b) Los intereses devengados a favor del contribuyente también se incluirán, los intereses a los que me refiero no debe de considerarse la utilidad cambiaria.

c) Se acumulará la utilidad que resulte de las fluctuaciones de deudas o créditos en moneda extranjera, siempre y cuando sean exigibles en el ejercicio conforme al plazo que se había pactado originalmente.

Cuando las deudas o los créditos se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, solo se acumulara las utilidades que se originen por las fluctuaciones cambiarias, en el ejercicio que se efectúe el pago de la deuda o el cobro del crédito.

LA P.T.U. EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

d) También se acumulará la diferencia que resulte entre el monto de la enajenación de bienes de activos fijos y la ganancia acumulable por la enajenación e dichos bienes.

4.4.3. DEDUCCIONES

A los ingresos que acumularemos debemos de aplicarle las deducciones autorizadas por la propia LISR, esto es, que a la totalidad de ingresos para la determinación de la PTU, le restaremos los siguientes conceptos:

a) Se aplicarán el monto de las deducciones autorizadas por la LISR, así como las correspondientes a los intereses y pérdida inflacionaria de conformidad con el art. 7- B.

b) Las depreciaciones que resulten de aplicar los por ciento máximo al monto original de la inversión; en el caso de que se enajenen los activos fijos, o por su uso estos dejen de ser útiles para los fines por los cuales fueron adquiridos, se deducirán en el ejercicio en que ocurra la parte del monto original de la inversión aún no deducida.

c) Se restará el valor nominal de los dividendos o utilidades que se reembolsen, siempre y cuando el contribuyente los hubiera recibido en ejercicios anteriores mediante acciones emitidas por la misma sociedad que los distribuyó, o en dado caso que se hubieran reinvertido en un periodo de 30 días a su distribución, en la suscripción o pago de aumento de capital en dicha sociedad.

d) Los intereses devengados a cargo del contribuyente, serán parte de estas deducciones, en este caso no se considerarán como intereses la pérdida cambiaria producida por la sociedad.

e) Cuando se trate de deudas o créditos en moneda extranjera, se deducirá la pérdida que se efectúa por la fluctuación cambiaria que se de en la conversión de dicha moneda, en el ejercicio que sea exigible, o por partes iguales, en cuatro ejercicios a partir de aquel en que se conoció la pérdida.

Las pérdidas que se generaron por esta fluctuación cambiaria no podrán deducirse en el ejercicio en el que se de, cuando resulte por un cumplimiento anticipado de deudas que se concertaron en un principio a determinado plazo, o cuando se reduzca el plazo original o exista un incremento en el monto de los pagos parciales.

Con esto podemos decir que la pérdida que se genera se podrá deducir cuando se de por terminadas la fechas en las que se debió hacer frente a las obligaciones, así como sean los montos que originalmente se convivieran.

Cuando estas deudas o créditos en moneda extranjera sean cobrados o pagados con posterioridad a la fecha de vencimiento, las pérdidas que se originen durante este lapso por dicha fluctuación cambiaria será deducible en el ejercicio en que se efectúe el pago o se cobre el crédito.

4.5. CALCULO PARA LA DETERMINACIÓN DEL ISR PARA LOS TRABAJADORES.

Vamos a considerar el ingreso por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que reciba el trabajador de una relación laboral incluyendo en este caso la Participación de los Trabajadores en la Utilidades y las prestaciones que se perciban a causa de la terminación de la relación laboral.

El trabajador no estará obligado a pagar el ISR por un equivalente a 15 días de salario mínimo genera del área geográfica del trabajador de conformidad con el Art. 77 Fracc. XI., mismo que se acreditará en su cálculo.

Para la retención del ISR se le deberá aplicar al trabajador la retención por la cual tiene la obligación el patrón de retener por concepto de gratificación anual, a la participación de las utilidades, primas dominicales y primas vacaciones, con las reglas que para efectos dice la SHCP , aplicando lo dispuesto en la tarifa art. 80; Subsidio art. 80-A; y crédito al salario 80-B.

También se podrá optar por retener el impuesto al trabajador de conformidad con lo establecido por el Art. 86 del RISR. Esta opción en la mayoría de los casos, trae una retención menor que el método anterior, el procedimiento de esta opción es la siguiente:

1.- La remuneración que en este caso será la participación de las utilidades se dividirá entre 365 días y el resultado se multiplicara por 30.4 días, que es la parte de dividir los 365 días del año entre 12 para sacar un promedio.

2.- A la cantidad que se obtenga en el punto anterior, se le agregara el ingreso ordinario que perciba el trabajador en forma regular en un mes de trabajo, al resultado que se obtenga se le aplicará el procedimiento para la retención que es establecido en el art. 80 LISR.

3.- El impuesto que se obtenga conforme a la fracción anterior se le deberá disminuir con el impuesto que se obtenga por el ingreso ordinario que se obtenga por la prestación de un servicio personal subordinado, calculando este último sin considerar ninguna otra remuneración.

4.- El impuesto a retener será el que resulte de aplicar a las remuneraciones a las que se refiere por gratificación anual, Participación de Utilidades, primas dominicales y vacacionales , sin deducción alguna, la tasa a la que se refiere el siguiente punto.

5.- La tasa a la que se refiere el punto anterior la obtendremos dividiendo el impuesto que se determine en el punto número 3. entre la cantidad que resulte del punto número 1. El cociente se multiplicara por 100 y el producto se expresara en porcientos

La retención que se lleva a cabo por este procedimiento del art. 86 del RISR denota una retención menor al trabajador que el obtenido con la mecánica del art. 80 de la LISR, por lo que es importante evaluar la conveniencia del procedimiento del reglamento el cual implica mayores cálculos, pero se obtiene una menor retención de impuestos, por lo cual el trabajador tendría un mayor poder de compra al descontarse un menor impuesto, independientemente del cálculo anual que le corresponda a los trabajadores.

Determinaciones del ISR por PTU procedimiento opcional (art. 86 del RLISR).

Participación de los Trabajadores en las Utilidades

Menos

Parte exenta (15 Días del SMG área geográfica del contribuyente)

Igual = PTU gravada

Entre

365 Días

Por

30.4

Igual = PTU Mensual

Más

Sueldo Ordinario

Igual

La base gravable que se le aplicará el Art. 80, 80-A y 80-B de la LISR

Igual = ISR total
 =====

ISR total

Menos

ISR neto del sueldo ordinario

Igual = ISR neto

Entre

La PTU mensual

Por

100

Igual = Al por ciento de la tasa aplicable
 =====

4.6. CASO PRÁCTICO.

Se deberá determinar el la P.T.U. que le corresponde a cada trabajadores de la compañía VERONA, S.A. DE C.V. por el ejercicio de 1995.

Datos informativos.

EMPLEADO	PUESTO	DIAS	SALARIO
		LABORADOS	DEVENGADO
Theima Kaste V.	gerente general	365	\$ 95,000
Tomas Vargas G.	Contador	365	\$ 63,000
Tania Licona	Auditora	200	\$ 51,200
Fernando Hernández	Administración	265	\$ 38,000
Juan Montecillo	Administración	215	\$ 32,000
Sara de Ibarra	Secretaria	293	\$ 28,600

Nota: el gerente general no tiene derecho a P.T.U.

Solo se calculara el impuesto de un trabajador de conformidad con el art. 66 del RISR.

LA P.T.U. EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Ingreso acumulables del ejercicio (excluyendo intereses y Ganancia Inflacionaria)	2,585,600	
Ingresos por Dividendos o Utilidades en Acción	305,650	
Intereses Devengados a Favor.	20,000	
Utilidad Cambiaria	12,121	
Diferencia entre el Monto de la Enajenación de Bienes de Activo Fijo y la Ganancia Acumulable por la Enajenación de dichos Bienes	6,011	
Total de Ingresos		2,929,382
Deducciones autorizadas por la LISR (Excluyendo Depreciaciones y Amortizaciones Actualizados, Interese y Pérdida Inflacionaria)	1,895,600	
Depreciaciones y Amortizaciones a Valor Historico	61,300	
Valor Nominal de los Dividendos o Utilidades que se Reembolsen	0	
Intereses Devengados a Cargo	12,000	
Pérdida Cambiaria	0	
Total de Deducciones		1,968,900
Renta Gravable		960,482
Tasa 10 % a repartir		0
PTU del Ejercicio a Repartir.		96,048

LA P.T.U. EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

DETERMINACIÓN DE P.T.U. POR EL EJERCICIO DE 1998 TRABAJADORES			
Trabajador	Puesto	Días Trabajados	Salario Devengado
Thelma Kaste V.	Gerente General	365	95,000
Tomas Vargas G.	Contador	365	63,000
Tania Licóna	Auditora	200	51,200
Fernando Hernandez	Administración	265	38,000
Juan Montecillo	Administración	215	32,000
Sara De Ibarra	Secretaría	293	28,600
		<u>1703</u>	<u>307,800</u>

VERONA S.A. DE C.V.									
DISTRIBUCION DEL REPARTO DE LAS UTILIDADES.									
NOMBRE	DIAS LABORADOS	FACTOR DIAS	PTU DIAS	SUELDO	FACTOR SUELDO	PTU SUELDO	PTU		PTU A RECIBIR
							DIAS Y SUELDO	RETENCIÓN I.S.R.	
Tomas Vargas G.	365	35.89238	13,101	50,000	0.26157	13,078	26,179	1,261 *	26,179
Tania Licona O.	200	35.89238	7,178	35,000	0.26157	9,155	16,333	948 *	16,333
Fernando Hernández	265	35.89238	9,511	38,000	0.26157	9,940	19,451	1049 *	19,451
Juan Montecillo	215	35.89238	7,717	32,000	0.26157	8,370	16,087	945 *	15,142
Sara De Ibarra	293	35.89238	10,516	28,600	0.26157	7,481	17,997	991 *	17,997
	<u>1338</u>		<u>48,024</u>	<u>183,600</u>		<u>48,024</u>	<u>96,048</u>		<u>95,103</u>
Total a repartir									
	Días	→	48,024						
96,048	Sueldo	→	48,024						
DETERMINACION DE FACTORES									
Factor en Función de días		=	<u>48,024</u>						
			1,338	35.89238					
Factor en Función de Sueldos		=	<u>48,024</u>						
			183,600	0.26157					

* = El cálculo se obtuvo en base al art. 86 del RISR

** = Se estimaron estas cantidades

VERONA, S.A. DE C.V.		
DETERMINACIÓN DEL ISR POR P.T.U. PROCEDIMIENTO OPCIONAL (ART 86 DEL RISR)		
	Sr. Juan Moncesillo Participación de los trabajadores en las utilidades	16,087
Menos		
	Parte exentas (15 días de SMG del área geográfica del contribuyente) (\$ 22.60 por 15 días)	339
Igual	PTU gravada	15,748
Entre	365 días	43
Por	30.4	1,312
Igual	P.T.U. Mensual	1,312
Igual	Sueldo ordinario	4,465
Igual	Base gravable Aplicar art. 80,80-A,80-B de la LISR	5,777
Igual	ISR neto total	1,105
Menos	ISR neto total	1,105
	ISR neto del sueldo ordinario	895
Igual	ISR neto del sueldo ordinario	895
Igual	ISR neto	210
Entre	PTU mensual	6%
Por	100%	100%
Igual	Porcentaje de tasa aplicable	6%
Igual	PTU gravada	15,748
Por	Porcentaje de tasa aplicable	6%
Igual	Impuesto sobre la renta a retener por la PTU	945

CAPÍTULO V

**EL DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO EN
LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS
FINANCIEROS**

EL DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

5.1 ANTECEDENTES GENERALES DEL DICTAMEN EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.

La culminación del trabajo del Contador Público se ve reflejado en el Documento denominado Dictamen, en el cual el contador expresara su opinión acerca de su examen a los estados financieros.

El Dictamen para fines fiscales es un instrumento muy útil para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de fiscalización a los contribuyentes, al igual como para los interesados de la entidad, por su utilidad en más de 30 años aplicación, lo cual habla de una confianza que tienen las autoridades hacendarias y los patrocinadores del servicio del contador.

Por lo que respecta a las empresas que desean consolidar su resultado fiscal deberán cada una de dictaminar para tal efecto sus estados financieros en los cuales se verá a través de la compañía controladora los resultados de consolidación fiscal.

A continuación mencionare algunas fechas y datos relevantes acerca del dictamen de estados financieros para efectos fiscales:

- Abril de 1959 Se crea la Dirección de Auditoría Fiscal Federal el día 30

- Abril de 1967 Entra en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación, conteniendo los lineamientos respectivos en su Art. 85 al dictamen fiscal.

EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO EN LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

- Septiembre 1980 Se publican las reglas para la elaboración y presentación de estados financieros para efectos fiscales el día 11.
- Enero de 1983 Entra en vigor el Código Fiscal de la Federación, que actualmente conocemos, expresando en su art. 52 las normas de carácter general que se aplican en el dictamen fiscal.
- Diciembre 1990 Se establece quienes son sujetos a dictaminarse en forma obligatoria para fines fiscales sus estados financieros por ejercicios terminados el 31 diciembre de 1990, mismo que se expresa en el Art. 32-A del CFF. del día 26.
- Marzo de 1991 se conocen los nuevos formularios en materia de dictamen fiscal y dictamen sobre enajenación de acciones, se da a conocer la nueva presentación del dictamen financiero en discos magnéticos en sistema de computo.
- Diciembre 1991 Se publican modificaciones que se relacionan con el dictamen fiscal: a) Se menciona que las personas físicas solo se dictaminarán por los ingresos provenientes de actividad empresarial siempre y cuando se encuentre en un supuesto establecido en el Art. 32-A.

b) Se hace mención a los tres elementos que se utilizarán para determinar la obligatoriedad de dictaminarse

EL DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(ingresos, impuesto al activo, número de trabajadores),
los cuales se actualizarán en base al INPC.

c) Se incorpora como obligatoriedad a dictaminar sus estados financieros a las instituciones que se fusionen o se escindan

- Marzo de 1992 Se dan diversas reformas entre las que destacan las siguientes:
 - a) Que el Contador público deberá actualizarse mediante un programa establecido por la SHCP o en su caso presentará un examen en forma anual ante dicha dependencia.
 - b) El dictamen fiscal de los estados financieros se presentará en diskettes.
 - c) Se incorpora sanciones al Contador Público derivadas de la presentación del dictamen a través del diskettes
- Enero de 1993 Se crean las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, que son las encargadas de recibir los dictámenes, y de realizar las revisiones pertinentes a dicho documento.
- Abril de 1993 Se dan a conocer las formas oficiales que deben utilizar los contribuyentes figurando los formatos a que se refiere el dictamen fiscal.

- Diciembre 1995 Se modifica la aplicación de procedimiento de revisión previamente convenidos a elementos cuentas o partidas de los estados financieros.

5.2. NORMAS DE AUDITORIA .

La actividad profesional del contador público como auditor es toda una responsabilidad pública, debido a que deberá de desempeñar su labor con ciertas cualidades y características, pues la información que produzca será utilizada por un gran número de personas, así como por el patrocinador de sus servicios, los cuales tomaran decisiones con respecto a su actividad.

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 este trabajo. Estas normas se clasifican de la siguiente forma:

- 1- Normas personales
- 2.- Normas de ejecución del trabajo
- 3.- Normas de información

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C, va a ser el encargado de emitir y regular dichas normas de auditoría, las cuales las veremos en forma general en los siguientes párrafos.

Las Normas Personales: van a ser todas aquellas cualidades que el auditor debe de poseer para realizar su trabajo, las cuales deberá de ser adquiridas antes y durante la realización de su actividad profesional, estas son:

a) **Entrenamiento técnico y capacidad profesional.** El trabajo que va a desempeñar el auditor deberá ser sustentado por un título profesional que estará legalmente expedido por las autoridades correspondientes, una adecuada preparación técnica y una capacidad profesional como auditor.

b) **Cuidado y diligencia profesional:** El auditor deberá tener cuidado, sabiéndose conducir en la realización de sus examen, y en la elaboración de su dictamen o informe.

c) **Independencia.** : En la realización de su trabajo el auditor deberá tener una independencia de criterio, al dar su opinión.

Las Normas de Ejecución del Trabajo : El auditor tendrá que realizar su trabajo con cuidado y diligencia profesional.

a) **Planeación y Supervisión:** La realización del trabajo del auditor deberá llevarse a cabo mediante una adecuada planeación para obtener mejores resultados, en la realización de este trabajo intervienen ayudantes, los cuales deberán de ser supervisados en forma apropiada.

b) **Estudio y Evaluación del Control Interno:** En su trabajo el auditor deberá llevar un estudio y evaluación del control interno de la empresa, el cual le va a determinar el grado de confianza que deberá de tener en la realización de su trabajo, así como le determinará la naturaleza extensión que deberá de poseer en los procedimientos de auditoría.

c) **Obtención de Evidencia Suficiente y Competente:** En la aplicación de los procedimientos de auditoría, se deberá de obtener una evidencia suficiente y competente para la obtención de una base objetiva para su opinión.

Normas de Información : El dictamen va a ser la culminación del trabajo del contador, el dictamen va a dar a conocer a los interesados de la información de los resultados que obtuvo en su examen, además será la base en la cual vana depositar la confianza los interesados de los Estados Financieros.

Es necesario que el informe o dictamen que elabora el auditor para su cliente o los interesados en el, deben de estar sujetos a ciertas normas de calidad y requisitos mínimos en estos documentos. Esas normas son:

a) **Aclaración de la Relación con Estados o Información Financiera y expresión de Opinión:** El contador público deberá expresar de una manera clara y concisa la relación que tiene con la información financiera, su opinión sobre la misma y si las hubiera , limitaciones importantes que haya tenido su examen, como son las salvedades o las razones que surjan por las que al momento de expresar su opinión en la imposibilidad debido a las circunstancias.

b) **Base de Opinión Sobre los Estados Financieros:** El auditor, al momento de expresar su opinión debe de guiarse por los siguientes pronunciamientos:

-Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

-Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.

-La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

El auditor público tendrá la obligación de emitir sus informes fiscales conforme a normas de auditoría, para lo cual el CFF hace mención a lo que debe de entenderse por normas de auditoría.

Al referirse a las normas de auditoría que emite el CFF, no menciona que sean las que se emiten por el I.M.C.P., encontrando por ello gran semejanza.

Haré mención de las normas de auditoría que emite el Código Fiscal de la Federación las cuales se ven organizadas de la siguiente manera:

1.- La primera hace mención a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público, siempre y cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento alguno para poder dictaminar.

2.- La segunda norma hace mención al trabajo profesional que realiza el contador público:

a) La planeación que realiza de su trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permita tener un juicio acerca de su trabajo, en el cual pueda sustentar todo lo expuesto en su dictamen.

b) Que al realizar su estudio y evaluación del control interno que tiene implantado el contribuyente, le permita tener una visión más amplia acerca del alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que empleará.

c) Que todos los elementos e informes que se presenten en los estados financieros del contribuyente sean suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

5.3. QUIENES ESTÁN OBLIGADOS A DICTAMINARSE.

Las personas que estén obligadas a cumplir con el requisito de dictamen deben de sujetarse a las disposiciones fiscales respectivas, algunos de estos contribuyentes son:

Personas morales en su modelo de sociedades mercantiles, sociedades civiles, asociaciones civiles, sociedades cooperativas entre otras, las cuales deben de cumplir con lo establecido por el Art. 32-A del CFF, que son:

a) Que en el ejercicio inmediato anterior se hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$ 7.554,000.00.

b) Que el valor de sus activos en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$ 15.107,000.00.

c) Que al menos 300 trabajadores les hayan prestados servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Las cifras anteriores las tomé para el ejercicio que comienza el 1 de enero de 1996, las cifras referidas deberán de ser actualizadas de acuerdo a lo que estipula el CFF. en su Art. 17-A que será en forma anual, en base al INPC que nos proporciona el Banco de México, y se determinará de la siguiente forma:

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC del mes más reciente}}{\text{INPC del mes más antiguo}}$$

Hay que recordar que tomaremos este Índice en base a lo estipulado por el Art. 17 del RCFF, que establece que debemos tomar hasta el diezmilésimo para la actualización.

Es necesario para la determinación del resultado fiscal consolidado que las empresas del grupo dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales por contador público de conformidad por lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, durante el tiempo que opten por el régimen de consolidación.

Las personas que estén sujetos a dictaminarse u opten por hacerlo, deberán de presentar un aviso a las autoridades fiscales dentro de los tres primeros meses cuando se trate de personas morales, y cuatro meses cuando se trate de personas físicas, a la terminación de su ejercicio fiscal, mediante las siguientes reglas.

- 1.- El aviso será emitido por el propio contribuyente y, por el contador público que vaya a dictaminar.
- 2.- El dictamen deberá referirse a los estados financieros del último ejercicio fiscal. Cuando una empresa se encuentre en liquidación el dictamen del último ejercicio se podrá presentar tanto en un ejercicio de doce meses, como uno irregular por tratarse de esta situación, siempre que la presentación del aviso para dictaminar sea dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal.

5.4. SUJETOS EXENTOS DE LA OBLIGACIÓN PARA DICTAMINARSE

Por lo que se refiere a las personas físicas solo estarán obligadas a dictaminarse por los supuestos que establece en la obligación del dictamen fiscal que se encuentra en el Art. 32-A del CFF. Por lo anterior se determina que las personas físicas que posean más de un 51% de las acciones con derecho a voto de un grupo de empresas, ya sea en forma indirecta, no tendrán la obligación de dictaminarse en el carácter de accionistas, pero si tendrán la obligatoriedad del dictamen por tratarse de un grupo de empresas.

Se exceptúan además de la obligación de dictaminarse para fines fiscales a las personas físicas integrantes de las personas morales que se dediquen al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.

En cuanto a las personas físicas que estén bajo el régimen simplificado, que son aquellos que se dedican a la agricultura, silvicultura, ganadería y pesca, así como los de transporte de carga y pasajes de personas, no estarán en la obligación de dictaminarse.

5.5. DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

La importancia que tiene la información financiera para los particulares como para las autoridades hacendarias dentro de las que se incluyen personas físicas o morales del régimen de consolidación, hace necesario recordar que para los efectos legales la responsabilidad estará a cargo de la administración de la entidad que emite el dictamen.

Para el dictamen que se refiere a los estados financieros consolidados debemos de considerar como un solo ente al conjunto de personas ya sea personas físicas

EL DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

o morales, que reúnan las características a la cual se refiere el Art. 32-A del CFF, para que cumplan con su obligatoriedad de dictamen fiscal.

a) Deberá de dictaminarse aquella persona física o moral que posean más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de una o más personas morales.

b) Al igual se deberá de dictaminar aquella persona física o moral que tenga un control efectivo de una o más personas morales, conforme lo establece el Art. 57-C del ISR, el cual nos dice cuando va a existir un control efectivo, que a la letra dice:

1) Cuando las actividades mercantiles de la sociedad se realice preponderantemente con la sociedad controladora a las controladas.

2) Cuando la controladora o las controladas tengan en conjunto con otras personas ya sea físicas o morales una participación accionaria con derecho a voto en más de un 50% de las otras sociedades.

Cuando hablemos de residentes en el extranjero, se considerará cuando estos residan en un país en el cual se tenga un intercambio de información.

3) Cuando la controladora o controladas posean una inversión en otras sociedades de magnitud tal que permita que estas ejerzan una influencia preponderante en las operaciones de otra entidad.

Aún cuando entre estas personas no determinen su resultado fiscal en forma consolidada.

Es de mencionarse que con lo antes expuesto ninguna de las empresas esta obligada a dictaminarse por si sola, pero dado lo establecido por la ley será requisito indispensable para determinar su resultado fiscal consolidado.

En los casos de que una de las empresas se encuentre en liquidación también tendrán la obligación de dictaminar sus estados financieros a partir del periodo del ejercicio regular inmediato anterior, hasta la fecha de liquidación.

Los contribuyentes que estén autorizados para recibir donativos deducibles también tendrán que dictaminar sus estados financieros, en este caso se realizará en forma simplificada de acuerdo con reglas especificadas por la propia SHCP.

Los contribuyentes que se fusionen o escindan deberán dictaminarse por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente. Cuando se trate de fusionar de personas morales solo deberán dictaminarse por el ejercicio siguiente, las que surjan o subsistan en su caso.

Las personas físicas que realicen actividad empresarial, y las personas morales que no estén obligadas a dictaminarse podrán hacerlo, en los términos del Art. 52 del CFF. Estos contribuyentes deberán de presentar el aviso correspondiente ante las autoridades fiscales

5.6. A QUIEN SE DIRIGE EL DICTAMEN.

La elaboración del dictamen se puede dirigir a la misma compañía, el cual estarán interesados los accionistas o el consejo directivo, partiendo de que los accionistas van a ser los principales interesados de la información que desprenda este

trabajo, así como el Contador Público en su carácter de auditor elaborará dicho trabajo más que a los directivos de la empresa al patrocinador de sus servicios que en este caso son los accionistas.

El trabajo del auditor va a desprender información importante para terceras personas, las cuales van a estar íntimamente ligados con las operaciones que se realiza la empresa.

Las autoridades hacendarias tendrán también interés en el trabajo del contador público, puesto que de ahí tomarán las bases para determinar el correcto cálculo de las contribuciones a la cual están sujetos los contribuyentes a la que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otras.

6.7. DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO.

El dictamen que realice el auditor para fines financieros como para fines fiscales, será prácticamente el mismo, lo que podría diferenciar a un dictamen de otro son los anexos que se incluyen para fines fiscales, mismos que servirán para que las autoridades hacendarias evalúen la situación de los resultados de operación de las empresas.

La elaboración del dictamen por contador público se presumirá cierto en todos los datos que se proporcionen sobre los estados financieros de los contribuyentes o en su caso de operaciones de enajenación de acciones.

El contador público para poder realizar el dictamen de estados financieros y los demás informes anejados a este trabajo deberá de cumplir con ciertos requisitos que establezca la SHCP, por conducto de la Dirección General de Auditoría Fiscal

EL DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO EN LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Federal, cumpliendo así de conformidad con los requisitos establecidos en el Art. 52 del CFF, que son:

1. Debe de obtener el registro, el cual presentará una solicitud a las autoridades fiscales acompañándolo con copia certificado de los siguientes documentos

a) El documento que acredite su nacionalidad mexicana.

b) La cédula profesional que le emita la Secretaría de Educación Pública.

c) Una constancia que le otorgará el Colegio de Contadores Públicos por el cual acredita como miembro; deberá ser expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Una vez que se le de la autorización el contador deberá acreditar dentro de los tres primeros meses de cada año que pertenece a un colegio de contadores o a alguna asociación profesional; presentar y aprobar ante las autoridades fiscales un examen en el cual demostrara que esta actualizado en el aspecto fiscal, cuando no se de este caso deberá de presentar una constancia en el cual justifique que se encuentra en un programa de actualización permanente por el colegio o instituto a que pertenezca.

Un ejemplo de esta carta es:

Administración General de Auditoría Fiscal Federal .

Av. Hidalgo no. 77.

Modulo 2, Planta baja

Col. Guerrero

C.P. 06300 México D.F.

Tania Licona O. Con número de registro federal de contribuyentes LIOT-720921 LK1, con número de registro 10600 ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y domicilio en Av. Villada no. 43 Col. Vicente Villada , C.P. 57710 , Estado de México; declaro bajo protesta de decir verdad, que durante el año de 1995 cumplí con las normas de educación profesional continua del Instituto Mexicano de Contadores públicos A.C. en el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. en cumplimiento a lo dispuesto por el Art. 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, acredito lo anterior acompañando a la presente copia de la constancia expedida por dicho colegio.

Atentamente

Tania Licona Ochoa

No. Reg. ante la AGAFF 10600

2.- Cuando hablemos de personas con nacionalidad extranjera que tengan derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales a los cuales México sea parte, deberán de realizar exactamente el mismo procedimiento que las personas de nacionalidad mexicana.

Cuando el contador público no de cumplimiento a lo antes expuesto así como algunas otras disposiciones que están contenidas dentro de este mismo capítulo, o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presente por el contribuyente; o no realice su trabajo con base a los procedimientos de auditoría se hará acreedor a las siguientes sanciones por las autoridades fiscales:

a) Amonestará al contador público registrado, o suspenderá por un periodo de dos años su registro

b) Cuando existiera reincidencia será acreedor a la cancelación definitiva de su registro.

c) Cuando el Contador Público participe en un delito de lo establecido por el Código Fiscal en el título IV " de las infracciones y delitos fiscales" en el capítulo II, será acreedor también a la cancelación de su registro.

Cuando se den cualquiera de los casos anteriores las autoridades fiscales harán de su conocimiento a los colegios profesionales o asociaciones a las que pertenece el Contador Público sancionado, el motivo de la sanción a la cual fue acreedor.

5.8. IMPEDIMENTOS PARA DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS.

El contador público que realice su dictamen fiscal sobre los estados financieros u otros informes, se verá impedido a realizarlos cuando se vea afectada su independencia o imparcialidad mental, como no lo demuestra en su Art. 53 el CFF.

1.- No podrá dictaminar los estados financieros del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga una decisión importante en la administración, cuando sea cónyuge, pariente por consanguinidad o vía civil en línea recta sin limitación de grados, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo grado.

2.- Cuando el contador sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamine, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del

EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO EN LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que este relacionada en una forma económica a sus intereses propios.

cuando se trate del comisario de la sociedad no se verá impedido para dictaminar, salvo que ocurra algunas de las causas que se menciona.

3.- Cuando del contador tenga o haya tenido relación en el ejercicio fiscal que dicte una injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia en parcialidad.

4.- Cuando reciba por cualquier circunstancia o motivo, y una participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen del contribuyente en circunstancias de las cuales sus emolumentos dependan de su resultado.

5.- Cuando el contador sea agente o corredor de bolsa de valores en el ejercicio.

6.- Cuando sea funcionario o empleado del Gobierno Federal en las entidades federativas que se encuentren coordinadas en materia de contribuciones materiales o de organismos descentralizados competentes para determinar contribuciones.

7.- En forma general cuando se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente que le impide tener una imparcialidad e independencia de criterio.

5.9. SANCIONES QUE LE PUEDEN APLICAR AL CONTADOR PÚBLICO QUE INCURRA EN FALTAS

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene toda la facultad para suspender y cancelar el registro del contador público cuando no cumpla con las disposiciones que establece en el Art. 52 del CFF que en párrafos anteriores mencione.

Las causas en las cuales se puede dar desde una amonestación hasta una cancelación del registro del contador por no cumplir requisitos, incluyendo en este caso el dictamen fiscal son:

1. Amonestación :

- a) Presentar los documentos incompletos y anexos que conforman el dictamen fiscal de estados financieros, incluyendo la situación fiscal del contribuyente

- b) Que la información que se presente en los discos flexibles en dos tantos no coincidan entre ellos.

- c) Cuando se presente el dictamen fiscal simplificado incompleto, a las que se refieren a las donatarias.

- d) Cuando el contador no cumpla con lo establecido en el Art. 45 del RCFF, que establece que el contador público tendrá que informar a las autoridades fiscales dentro de los tres primeros meses del año que a cumplido con el programa de actualización profesional o bien con el examen ante las autoridades fiscales.

e) Cuando no se atiendan los requerimientos de información de los dictámenes fiscales que formulen las autoridades.

2.- Suspensión por un año:

Será acreedor a la suspensión de su registro por un año en forma específica cuando:

- a) No exhiba los papeles de trabajo que sustentan el dictamen.
- b) Cuando el contador público acumule más de tres amonestaciones, se hará acreedor a la suspensión por un año de su registro.
- c) Cuando presente discos magnético flexible, la cual no integre la información conforme a las reglas establecidas por la SHCP.

3.- Suspensión por dos años

- a) Cuando se formule el dictamen en contravención por lo establecido en el art. 52 del CFF, y de su respectivo reglamento.
- b) Cuando deba formular el dictamen y no lo haga.
- c) Cuando presente discos flexibles los cuales no contengan información.

Se podrá suspender también al contador público cuando este sujeto a un proceso por un delito fiscal o delito internacional que amerite una pena corporal, la

suspensión en este caso durará por el tiempo que el contador se encuentre sujeto al proceso .

4.- Cancelación del registro.

a) Se dará cuando el contador reincida en la violación a las disposiciones contenidas para la elaboración en el dictamen, así como la demás información fiscal requerida.

La reincidencia se dará cuando el contador acumule tres suspensiones.

b) Cuando el contador participe en algún delito fiscal o delito intencional que amerite alguna pena corporal al encontrársele culpable por el cargo que se le imputa.

Las autoridades fiscales procederán de la siguiente forma para aplicar algún tipo de sanción al contador público.

1. Se hará del conocimiento del contador público en forma escrita el motivo de la sanción a la cual fue sujeto, concediéndole un plazo de 15 días para que pruebe en su derecho ofreciendo las pruebas documentales pertinentes, el cual deberá acompañarla en su escrito.

2. Las autoridades fiscales emitirán la resolución que proceda después de haber revisado las pruebas que el contador haya presentado, dando aviso al Colegio profesional o en su caso a la Federación de Colegios Profesionales al cual sea miembro el contador público, cuando se trate de la suspensión o cancelación del registro.

5.10. INTEGRACIÓN DEL DICTAMEN FINANCIERO.

Los contribuyentes que se encuentren en la obligación de dictaminar sus estados financieros en los términos que establece el artículo 52 y 32-A del CFF deberán presentar la siguiente documentación:

1. Deberá de presentar la carta del dictamen previamente firmada por el contribuyente, así como el contador Público que dictamine .
2. Dictamen e Informe sobre las situación fiscal a la cual fue sujeta el contribuyente debidamente firmado por el Contador Público.
3. La información sobre los estados financieros, en cualquiera de sus formas de presentación, por los cuales va a emitir su dictamen; los estados financieros a los cuales se refieren son:
 - a) Estado de posición financiera.
 - b) Estado de resultados.
 - c) Estado de variación en el capital contable.
 - d) Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo.

Deberá de presentar además de los estados financieros básicos los siguientes:

- a) Análisis comparativo de los diferentes tipos de gastos a los cuales esta sujeta la empresa.
- b) Un análisis de las contribuciones que estén a cargo del contribuyente al cierre del ejercicio, así como los pagos correspondientes efectuados .

- c) La determinación de la consolidación entre el resultado fiscal y el resultado contable que se obtuvo al finalizar el ejercicio.
- d) Una conciliación entre los ingresos dictaminados que fueron declarados para efectos del ISR, IVA Y IEPS.
- e) Una conciliación del registro contable con la declaración del ejercicio y las cifras dictaminadas en relación al Impuesto al Valor Agregado.
- f) En el caso del dictamen de estados financieros consolidados se deberá de presentar el informe y análisis detallado de las operaciones que fueron realizadas entre la compañía controladora y las controladas, así como las empresas que por motivos de la participación no consoliden.

5.11 TIPOS DE DICTAMEN

El dictamen del contador público en el carácter de auditor es el documento en el cual va a reflejar el trabajo profesional del auditor conforme a las normas profesionales relativo a la naturaleza, alcance y resultados de los exámenes realizados a los estados financieros.

La finalidad de los exámenes a los estados financieros es expresar una opinión profesional independiente por un contador público dando a conocer si los estados financieros, los resultados de operación, la variación en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la empresa se llevan de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

El auditor al realizar este examen podrá emitir una opinión sin salvedades sobre los estados financieros, o con salvedades, o una opinión negativa, o simplemente

abstenerse de opinar es de esta manera que presento los diferentes tipos de dictámenes.

5.11.1. OPINIÓN CON SALVEDADES

Podríamos decir que en este tipo de dictámenes se refiere a que exista una disminución por así decirlo, de la calidad que presentan los estados financieros, los cuales serán salvedades a la opinión.

El auditor procurará de no emitir un dictamen con salvedades, puesto que la información financiera que genere la empresa deberá estar bien fundamentada y con sus lineamientos correspondientes que marcan los propios Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Existen cuatro razones básicas para que se hagan salvedades a la opinión:

1. Cuando existan desviaciones de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
2. Cuando existan desviaciones a la aplicación uniforme de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
3. Cuando surjan limitaciones en el alcance del examen
4. Cuando existan incertidumbres no resueltas, que afecten a los estados financieros .

Cuando sea este tipo de dictamen el auditor deberá revelar en el cuerpo del dictamen las razones de importancia que las originaron indicando posteriormente

a la frase de "En mi opinión" la frase " Excepto por " haciendo referencia a dichos párrafos.

He examinado el balance general de la Cía X, S.A. al 31 de diciembre de 199X, y los estados de resultado, de variación en el capital contable y de cambios en la situación financiera que son relativos que término en esta fecha mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con bases en mi auditoría.

Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fechas posteriores al cierre del ejercicio, no lleve a cabo la observación de los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables no pude satisfacerme, a través de los procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de venta del ejercicio.

En mi opinión, exceptuado por los efectos de los ajustes, que pudiera haber determinado si hubiera presenciado los inventarios físicos, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Cía X, S.A. al 31 de diciembre de 199X, y los resultados de sus operaciones, de variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que término en esa fecha, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

5.11.2. OPINIÓN NEGATIVA.

Se dará una opinión negativa en la elaboración de un dictamen cuando los estados financieros no presentan razonablemente, lo que suponen presentar,

como sería que no estén sujetos a los Principios de Contabilidad, teniendo pruebas suficientes el auditor para creer que estos estados conducen a errores.

Las opiniones negativas son raras o escasas, pues es conveniente que antes de emitir este tipo de opinión se corrijan aquellos datos que conduzcan a los errores. Cuando las desviaciones de los estados financieros suelen ser de tal magnitud o importancia que la expresión de una opinión con salvedad no sería adecuada.

El auditor no quedará eximido de las obligaciones de mencionar todas las limitaciones que han surgido en la aplicación de este examen, mencionando así todas las salvedades encontradas.

Al formular este tipo de dictamen no deben de expresarse opiniones parciales sobre partidas individuales que surjan de los estados financieros.

He examinado el balance general de la Cía X, S.A. al 31 de diciembre de 199X, y los estados de resultado, de variación en el capital contable y de cambios en la situación financiera que son relativos que término en esta fecha mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con bases en mi auditoría.

Como se menciona en la nota X a los estados financieros, no se reconoce los efectos de la inflación en la información financiera, que son requeridos por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los cuales se consideran importantes en atención al monto y antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante los ejercicios.

En mi opinión, debido a la importancia que tienen la falta de reconocimientos de los efectos de la inflación en la información financiera, los estados financieros no presentan la situación financiera de la Cía X, S.A. de C.V al 31 de diciembre de

199X, ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que término en esa fecha, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

5.11.3. ABSTENCIÓN DE OPINIÓN

Este caso se dará cuando el auditor no encuentre evidencia suficiente para formarse una opinión debe de manifestar en su dictamen y negar la opinión, dado porque su examen sea seriamente limitado o porque existan incertidumbres de tal manera que no puedan resolverse .

Las incertidumbres que lleven a cabo la negación de opinión, se deben de distinguir de las estimaciones necesarias en cuanto se den los acontecimientos futuros, siendo estos una responsabilidad normal de los directivos de las empresas.

El auditor no se ve eximido al emitir este tipo de dictamen para mencionar todas las salvedades encontradas en su examen, por desviaciones aplicadas a Principios de Contabilidad.

La abstención de opinión no debe de utilizarse en sustitución de una opinión negativa.

Al existir una abstención de opinión no deberá emitirse una opinión parcial sobre las partidas en forma individual que surgen de los estados financieros, esto trae consigo que el dictamen fuese contradictorio y confuso para el patrocinador de su servicio.

He examinado el balance general de la Cía X, S. A. al 31 de diciembre de 199X, y los estados de resultado, de variación en el capital contable y de cambios en la situación financiera que son relativos que término en esta fecha mi

EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO EN LA CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con bases en mi auditoria.

mi examen revelo que el saldo que se tiene en cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 199X, el cual asciende a \$ XXXX, mismo que representa un XX % de la totalidad de los activos, a la cual requieren de una depuración integral por lo que no pude cerciorarse de la razonabilidad.

Debido a la limitación en la realización de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, en vista de la importancia que tiene la depuración integral de las cuentas por cobrar, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de la empresa.

A continuación hago menciona en como se puede redactar un tipo de dictamen de Estados Financieros Consolidados.

México D.F. a 12 de abril de 199X

DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

Al Consejo de Administración y Accionistas de Verona S.A. DE C.V.

Hemos examinado el balance general consolidado de Verona S.A.de C.V. y subsidiarias al 31 de diciembre de 1995, y los estados consolidados de resultados, de variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esta fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestra auditoría.

Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soportan las cifras y revelación de los estados financieros; asimismo, incluyen la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en conjunto. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para sustentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados antes mencionados, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Verona, S.A. de C.V. y subsidiarias al 31 de Diciembre de 1995, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que término en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

CONCLUSIONES

El crecimiento a través de la creación o el desarrollo de nuestras empresas o industrias, es un signo positivo para un país; los resultados los vemos en la creación de nuevos empleos; mayor poder adquisitivo de los trabajadores; en términos generales esto se traduce en un mejor nivel de vida.

La inversión es una de las mejores palancas para impulsar el crecimiento de un ente económico ya existente o poder crear otro.

En el ente económico ya existente, la inversión que se realiza en el capital de otra empresa permite al inversionista poder para participar en las decisiones de operación de la empresa, esto dependerá del porcentaje de participación en la inversión que se tenga, entre mayor sea su participación, mayor podrá ser su control.

Dentro de este crecimiento podemos encontrar una forma de regular y llevar a cabo esta práctica, como lo es a través de la consolidación de estados financieros y la determinación del resultado fiscal consolidado.

La información financiera es uno de los puntos medulares de cualquier ente económico, pues en ellos nos va a reflejar como se encuentra la nuestra empresa, estos informes se dan según las necesidades de quien solicita la información.

Existen diversos tipos de información entre la que destacan como básicos, cuatro estados financieros.

- Estado de situación financiera
- Estado de resultados
- Estado de variación en el capital contable
- Estado de cambios en la situación financiera

CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

La consolidación necesita de ciertas normas o reglas para que cumpla con los requisitos de una consolidación, las cuales se van a reflejar a través del boletín B-8

(estados financieros consolidados y combinados) de los principios de contabilidad generalmente aceptados, y va a utilizar como medios de información los cuatro estados financieros básicos en forma consolidada, con el hecho de obtener información financiera útil para una adecuada toma de decisiones.

Este tipo de práctica solo se da a nivel de información financiera, debido a que no hay una ley que la regule, es solo una opción.

El aspecto de las contribuciones es de suma importancia para los inversionistas, como para las autoridades hacendarias, es por eso que dentro de la ley del Impuesto Sobre la Renta nos marca la opción de poder consolidar nuestro resultado fiscal consolidado, siendo este impuesto una de las principales fuentes de ingreso para las autoridades hacendarias, siempre y cuando se cumplan con los requisitos que mencione en el capítulo II.

La consolidación del resultado fiscal es en cierta forma una mecánica, lo interesante es que las empresas pueden encontrarse en distintas situaciones, lo cual hace que para algunas empresas se tomen criterios distintos a las otras, los criterios que surjan deben de unificarse de tal forma que ninguna empresa del grupo se vea perjudicada.

El impuesto al activo es otra forma de hacerse llegar de ingresos, para que contribuyan con el gasto público, al igual que el resultado fiscal consolidado, la ley da la opción de poder determinar este impuesto en forma consolidada, siempre y cuando se opte por consolidar su resultado fiscal.

CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

El procedimiento es exactamente el mismo como si se tratara de una sola empresa, la diferencia es que solo se le va a plicar el porcentaje de participación en cada sociedad que haya invertido la controladora, como lo muestre en el capítulo III.

La participación de las utilidades a los trabajadores de la empresa tiene un punto muy fino, el cual debe de examinarse en una forma más precisa, debido a que se requiere una adecuada planeación financiera y fiscal, cuando se da una consolidación.

Esto es por el hecho que al momento de la participación de las utilidades, cada entidad es totalmente independiente, como lo son los trabajadores de cada entidad.

Para la compañía controladora este asunto se vuelve delicado, pues debemos recordar que las compañías controladoras se crean con el fin de invertir en otras empresa. Es aquí cuando surge el problema, debido que el número de trabajadores que laboren en una controladora sea practicamente personal administrativo y por tanto sea reducido, en relación con los rendimientos que pueda obtener esta,.

En este caso la participación de las utilidades se ve en forma desequilibrada, debido que el personal administrativo por si solo no logre llegar a obtener esas utilidades, y al momento de repartidas se puedan ver beneficiados unos cuantos, viendose afectada la empresa y todo el personal que con su esfuerzo logro la obtención de los rendimientos que puedan generarse en la empresa.

El dictamen del contador público es sin duda la culminación de un trabajo profesional, realizado por una debidamente capacitada para ello, pues en el documento se vera reflejado de una manera objetiva e imparcial, la opinión del contador público, respecto a la situación en la que se encuentra la empresa.

CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

Este documento es un trabajo el cual se verá apegado a ciertas normas profesionales, de ejecución del trabajo y de información, para que cumpla con todos los requerimientos de confiabilidad y utilidad.

En lo que respecta a la consolidación del resultado fiscal, la ley obliga a las personas físicas o morales que opten por esta opción, de dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, después de haber obtenido la autorización correspondiente por la S.H.C.P., y hasta que esta no determine dejar de hacerlo.

BIBLIOGRAFIA

" PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS "

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C, edición 1996.

" NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA "

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C, edición 1996.

" IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS "

C.P. Fernando Arregui Ibarra, ediciones fiscales, ISEF, S.A.,1989.

" DICTAMEN FISCAL "

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C, edición 1993.

Fernando López Cruz.

" APLICACIONES PRACTICAS SOBRE TEMAS FISCALES 1996 "

IMPUESTO AL ACTIVO, C.P Jorge Novos Franco, C:P Alfonso Pérez Reguera.

Dofiscal editores S:A.

" CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS "

C.P. Aureliano Marinaz Castillo.

Editorial Mc GRAW-HILL, edición 1995

" PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES DE LAS EMPRESAS "

C.P. Luis Carlos Ledesma Villar, Ediciones Fiscales Isef S.A., edición 1989.

" PARTICIPACION DE UTILIDADES "

Lic. Jose Mauricio Fernández y Cuevas, Dofiscal Editores, edición 1989.

" LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO "

" LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA "

" LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO "

" CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION "

Dofiscal Editores, Edición 1996