

93
2Es.



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**ASPECTOS FISCALES DE LAS EMPRESAS
CONTROLADORAS.**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION
C O N T A B L E
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A N :
JORGE GARCIA GARCIA
JOSE ANGEL MENDOZA MORALES**

ASESOR DEL SEMINARIO: C.P. SEBASTIAN HINOJOSA COVARRUBIAS.

MEXICO, D. F.

257935 1998



**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

GRACIAS...

Ahora se cumple otra etapa en mi vida, más no la última. Al llegar a la meta me doy cuenta que es sólo el comienzo de un nuevo caminar. Por eso quiero dar gracias a Dios, por ser quien me dio fuerzas y salud para llegar aquí, y ser Él el sol que sigue iluminando el camino que he de seguir en la batalla diaria de la vida. Gracias a mis padres y hermanos, por ser ellos la armadura con la que revestí en los momentos de lucha, espada, escudo y valuarte, con la que emprendí exitosas contiendas. Gracias a mis compañeros y amigos de escuela, guerreros con el mismo fin, pues ellos fueron un verdadero apoyo en el camino. Y por supuesto a la Universidad Nacional Autónoma de México en su Facultad de Contaduría y Administración, por haber sido el campo de batalla donde se emprendieron las más grandiosas de mis empresas; y por haberme mostrado que las penalidades son sólo oportunidades, y que los problemas sirven para enaltecer y fortalecer el espíritu.



Quiero ser en la vida algo más que un instante,
algo más que una sombra y algo más que un afán.

Quiero ser una huella imborrable,
un recuerdo constante y una sola verdad;
algo más que un sueño, que venciendo caminos
llega, pasa y se va.

A veces he caído en el sentimiento de no saber ni quien soy.

Caminando entre indecisiones, dudando y confuso
se ha conformado mi historia,

en donde siento y luego dejo de sentir.

Y cuanta tristeza y dolor me embarga cuando se que la gente
a quien amo espera más de mi.

Por eso lucho, y esta lucha no es estéril, sino que cada día
va rindiendo frutos imborrables en el recuerdo,
y un recuerdo que es dos: tuyo y mío.

A MIS PADRES:

Porque me han enseñado que los anhelos se pueden alcanzar sólo si se tiene la voluntad y el deseo de hacerlo y porque han sido el ejemplo de amor y trabajo que ha guiado mi camino.

A MIS HERMANOS OSCAR Y PATY:

Porque gracias a ellos se que la vida es hermosa y porque sin importar las diferencias habidas siempre han estado cerca para tenderme su mano en las adversidades.

A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS:

Dicen que la amistad es un tesoro y gracias a José Ángel Mendoza, Alejandro Morales y Jorge Mejía he comprobado que es así, porque hemos pasados buenos momentos juntos en la convivencia escolar diaria y fuera de ella.

A DIOS:

Por darme la oportunidad y el privilegio de la vida.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO:

Por habernos acogido en la FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN y por darnos la oportunidad de superarnos a través de nuestra profesión.

JORGE GARCÍA GARCÍA

Gracias a Dios, por ser la fuerza que me ha mantenido en pie en este caminar, que es la vida. Gracias a mi familia, a mi Papá y a mi Mamá, pilares indiscutibles en mi formación; a mis hermanos Elena, Ana, Eduardo, Fernando y Trinidad, figuras trascendentes e invaluable en mi vida, por su amor y por estar siempre a mi lado aún en los momentos más difíciles.

Gracias a mis amigos y compañeros de la FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN de la UNAM, a Alejandro Morales, Jorge Mejía y sobre todo a Jorge García, mosqueteros en la lucha común por nuestra superación.

Gracias a mis compañeros y formadores del SEMINARIO CONCILIAR DE MÉXICO, por su confianza y apoyo. Gracias en especial al Pbro. Lic. Antonio Venegas por su confianza y amistad.

JOSÉ ÁNGEL MENDOZA MORALES

Un agradecimiento especial al C.P. Sebastián Hinojosa Covarrubias, por la confianza brindada para la realización del presente trabajo. Por su cordial trato y corrección; por su mano amiga y palabra de aliento sobre todo en las dificultades que se nos fueron presentando.

Gracias a nuestros Profesores de la FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN en la U.N.A.M. por compartir todo su conocimiento y experiencia para el buen desempeño de nuestra vida profesional.

JORGE Y JOSÉ ÁNGEL

ÍNDICE

	PÁGS.
PRÓLOGO	1
CAPITULO I	
GENERALIDADES Y CONCEPTOS BÁSICOS DE LA CONSOLIDACIÓN	
1.1. ANTECEDENTES	4
1.2. NECESIDAD	7
1.3. CONCEPTO, OBJETIVO E IMPORTANCIA	8
1.4. CONCEPTOS BÁSICOS PARA LA CONSOLIDACIÓN	10
1.4.1. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS	10
1.4.2. ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS	11
1.4.3. CONTROLADORA	11
1.4.4. TENEDORA	12
1.4.5. SUBSIDIARIA	12
1.4.6. INFLUENCIA SIGNIFICATIVA	13
1.4.7. INTERÉS MINORITARIO	14
1.4.8. ASOCIADA	15
1.4.9. AFILIADA	15
1.4.10. HOLDING	15
1.4.11. INVERSIONES PERMANENTES	16
1.4.12. ACCIÓN	16
1.4.13. ACCIÓN ORDINARIA O COMÚN	16
1.4.14. ACCIÓN PREFERENTE O DE GOCE	17
1.4.15. CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN	17
CAPITULO II	
LA EMPRESA CONTROLADORA	
2.1. CONCEPTO	18
2.1.1. CONTABLE	18
2.1.2. FISCAL	18
2.2. CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES	19
2.3. REQUERIMIENTOS PARA PODER CONSOLIDAR	21
2.4. REQUISITOS PARA SER COMPAÑÍA CONTROLADORA Y CONTROLADA	26
2.5. ENTIDADES QUE NO SE CONSIDERAN CONTROLADORAS	28

CAPITULO III**PROCESO DE LA CONSOLIDACIÓN CONTABLE**

3.1. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD	39
3.2. PROCESO CONTABLE DE LA CONSOLIDACIÓN	48
3.2.1. OBTENCIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES	50
3.2.2. ANÁLISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES	51
3.2.3. VALUACIÓN DE LAS EMPRESAS NO CONSOLIDADAS	52
3.2.4. HOJA DE DISTRIBUCIÓN	53
3.2.5. HOJA DE TRABAJO DE CONSOLIDACIÓN	54
3.2.6. FORMULACIÓN DE ASIENTOS DE AJUSTE Y ELIMINACIÓN	58
3.2.7. ELABORACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS	61
3.3. MÉTODOS DE REGISTRO DE INVERSIONES	62
3.3.1. MÉTODO DEL COSTO	63
3.3.2. MÉTODO DE PARTICIPACIÓN	64
3.3.2.1. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN	67
3.3.2.2. ADQUISICIÓN Y VENTA DE SUBSIDIARIAS Y ASOCIADAS	68
3.4. OPERACIONES INTERCOMPAÑÍAS	70
3.5. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA CONSOLIDACIÓN CONTABLE	74
3.6. CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN CONTABLE	76

CAPITULO IV**LA CONSOLIDACIÓN FISCAL**

4.1. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO	94
4.1.1. MECÁNICA DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO	94
4.2. CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA CONSOLIDADA	115
4.3. OTROS ASPECTOS DE CONSOLIDACIÓN FISCAL (ISR)	122
4.3.1. INICIO DE LA CONSOLIDACIÓN	122
4.3.2. INCORPORACIÓN DE CONTROLADAS	123
4.3.3. DESINCORPORACIÓN DE SOCIEDADES AL RÉGIMEN CONSOLIDADO	125
4.3.4. PAGOS PROVISIONALES	126
4.3.4.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA	127
4.3.4.2. IMPUESTO AL ACTIVO	129
4.4. TRAMITES Y REQUISITOS PARA ENTRAR AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL	133
4.5. MECÁNICA DE LA CONSOLIDACIÓN EN EL IMPUESTO AL ACTIVO	135
4.6. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL.	136
4.7. CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.	138

	PÁGE
CONCLUSIONES	147
BIBLIOGRAFIA	149

PRÓLOGO

Al hacer un repaso en la historia, es posible observar que la empresa, como la conocemos en la actualidad, se inició con el comerciante individual, quien se encargaba de realizar casi todas las funciones y actividades relacionadas con su establecimiento: Desde aportar el capital, adquirir la materia prima, producir, vender y hasta llevar una administración rudimentaria de su negocio.

Más tarde, frente al incremento en la demanda de su producto o servicio y debido a la imposibilidad de realizar todo por sí mismo, este comerciante necesitó cada vez más empleados que le ayudaran con las diversas actividades de su negocio. Así mismo, ante la creciente complejidad de las operaciones requirió del auxilio de personas especialistas que le asesoraran en los aspectos del negocio sobre los cuales él personalmente no tenía conocimientos.

Con el transcurso del tiempo y frente al continuo crecimiento de las operaciones y la imposibilidad de atender personalmente todas las necesidades que su empresa demandaba, se vio forzado a reunirse con otros empresarios individuales. Esto fue con el objeto adicional de hacer más redituables sus capitales, de compartir el riesgo e intentar obtener mejores y más sanas expectativas de desarrollo.

Posteriormente, con la evolución de las diversas leyes mercantiles en el mundo, se reglamentó el funcionamiento de estas agrupaciones de empresarios individuales, con lo cual surgen las sociedades mercantiles, cooperativas, civiles,

etc. Cada empresario se agrupará de acuerdo con el tipo de actividades y de objetivos que persiga.

El comerciante individual o persona física, aún cuando en ocasiones puede poseer capital muy significativo, no puede competir frente al que puede llegar a reunir una sociedad de las conocidas como "Grupos empresariales o colectivas", ya que éstas agrupan los capitales de muchas personas individuales. Hay ejemplos de grandes empresas de este tipo, son tan fuertes que muchas de ellas cotizan en la Bolsa de Valores y agrupan a miles de accionistas, tal es el caso de las compañías petroleras, químicas, de comunicaciones, etc.

Dentro de las sociedades colectivas destaca por su importancia y por su uso generalizado la Sociedad Anónima, en la cual los socios responden ante terceros sólo por el monto de sus aportaciones. Esta característica ha hecho que esta sociedad sea la más utilizada dentro de las múltiples opciones que establece la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Otra característica de suma importancia que ha contribuido a la gran difusión de la sociedad anónima, es el hecho de que el capital de estas entidades está formado por acciones, las cuales tienen la ventaja de poder ser compradas o vendidas entre los diversos inversionistas, ya sea personalmente, en el caso de pequeñas empresas, o a través de la Bolsa Mexicana de Valores, en las grandes corporaciones. Esto permite que una gran cantidad de personas que no podrían formar una empresa puedan ser accionistas de grandes corporaciones y participar en sus utilidades, sin tener que preocuparse de la administración o de el manejo del dinero de las mismas.

En suma, frente a la apertura económica que se ha dado en últimos años, numerosas empresas han seleccionado como una opción de crecimiento la adquisición de empresas ya establecidas o la creación de otras, con la finalidad de abarcar mercados nuevos o de prepararse para los cambios en su entorno.

Estas situaciones generan, en los estudios de la contabilidad, un gran campo para el desarrollo de técnicas de registro de este tipo de inversiones, con la finalidad de mantener informados a los interesados en las finanzas de la empresa de su situación, con la mayor objetividad pretendiendo siempre que las decisiones, que de los estados financieros se deriven, sean verdaderamente sobre las bases adecuadas, que permitan reducir la incertidumbre.

Una de las operaciones contables que más diversidad de opiniones ha generado por parte de los estudiosos de la contabilidad se refiere al método adecuado para la valuación de las acciones de otras empresas, las cuales pueden ser de dos tipos: Temporales y Permanentes.

Por lo anterior, el desarrollo de esta investigación, tiene como objeto, dar a conocer, al lector, el origen y aplicación de los Estados Financieros Consolidados, así como los efectos, que en materia de lo fiscal establecen las leyes correspondientes para este tipo de agrupaciones en nuestro país.

CAPITULO I

1. GENERALIDADES Y CONCEPTOS BÁSICOS DE LA CONSOLIDACIÓN

1.1. ANTECEDENTES

La creciente evolución económica, que se manifiesta en los sistemas de producción en masa, las comunicaciones, los medios de transportes, la expansión de la actividad financiera, etc. ha traído como consecuencia un cambio radical en el concepto del comercio y de la industria. La imagen tradicional de una tienda, de un taller o de una fábrica, ha evolucionado también para el mejor aprovechamiento de las oportunidades que ofrecen los nuevos mercados.

Los antiguos comerciantes e industriales se han visto en la necesidad de salir de sus sedes, con el objeto de extenderse en forma de agencias, sucursales y compañías subsidiarias, principalmente, para poder llevar a cabo el fin primordial de los primeros: Incrementar los beneficios de sus empresas.

Esta situación de crecimiento hacia el exterior de las empresas, ya sea mediante la creación de otras plantas o centros de distribución ubicados ya sea en la misma localidad o en otras diferentes a aquella en donde se encuentra la planta principal, trae consigo una serie de problemas administrativos, en los que la contabilidad interviene para cumplir con su clásica misión de proporcionar la información necesaria que permita a los directores de las empresas tomar decisiones adecuadas.

A raíz de la revolución industrial en siglo XVIII y más aún del desarrollo comercial que se fue suscitado en Inglaterra, el crecimiento de sociedades de

responsabilidad, el aumento de quiebras empresariales, muchas de estas fraudulentas, y las pérdidas de Inglaterra en los Estados Unidos de Norteamérica, ocasionadas por la guerra civil, dio paso a tener una mayor conciencia de lo que le propietario ganaba o perdía por el conjunto de dos o más de sus empresas.

El amplio desarrollo de las actividades comerciales e industriales en los países europeos, principalmente en Alemania e Italia, provocó una gran formación de agrupaciones de negocios cuyo objetivo era obtener mayores beneficios tanto económicos, como sociales y políticos. Estas agrupaciones representan los primeras combinaciones de grandes empresas de que se tenga noticia, desarrollandose cada vez mas. Como consecuencia de lo anterior los métodos de información se han perfeccionado a lo largo de los años, hasta llegar a lo que actualmente se conoce como la Consolidación de Estados Financieros.

A ciencia cierta no se tiene una verdadera fuente sobre el origen de lo que llamamos consolidación, pero se dice que tuvo como cuna los Estados Unidos de Norteamérica a raíz del desarrollo industrial de ese país y de hecho las primeras empresas de las que se tienen noticias sobre el empleo de la consolidación son compañías norteamericanas, tales como:

- National Lead Company (31 - dic - 1892).
- General Electric Company (31 - dic - 1894).
- U.S. Rubber Corporation (31 - mar - 1902).
- U.S. Steel Corporation (31 - dic - 1902).
- Eastman Kodak Company (31 - dic - 1902).
- Bethchem Steel Corporation (31 - dic - 1905).

En un principio se les denominaba, "Balance General Consolidado" y "Estados de Perdidas y Ganacias Consolidado", sin hacer notar que se trataban de Estados Financieros Consolidados.

No es sino hasta el año de 1917, que la National Lead Company los llamó así, y a partir de esa fecha que se ha venido manejando los informes para mostrar la situación financiera y lo resultados de operación de ciertas agrupaciones de negocios.

Según lo presenta la bibliografía contable de Estados Unidos de Norteamérica, el primer estudio completo de Estados Financieros Consolidados, fue un artículo publicado de A. Lowes Dickison, en el primer volumen de "the Journal of Accountncy", en donde Dickison recomienda que el balance de la compañía inversionista mostrara una situación razonablemente exacta, y debería situarse en el renglón de inversión en compañías subsidiarias, por activos y pasivos de estas últimas.

En lo que respecta a México, el inicio de esta actividad es relativamente reciente, debido al lento crecimiento y desarrollo a nivel industrial y comercial de las empresas, además de otras situaciones de carácter económico básicamente; sin embargo, algunos datos al respecto revelan que en el año de 1935 por primera vez se trató de legislar sobre el tema, de tal manera que en la **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA** de dicho año, se estableció dentro del artículo quinto de la siguiente manera:

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

Esto quizá marco el fundamento para una legislación fiscal, más aún con el desenvolvimiento de nuevas empresas que fueron requiriendo de este tipo de información más completa, surgiendo también la necesidad de presentar de una mejor forma la inversión efectuada en cada una de las compañías.

1.2. NECESIDAD

Como se ha señalado anteriormente, la Consolidación nace como una necesidad, o mejor dicho, nace de una necesidad , ya que surgió como consecuencia del desarrollo económico, lo cual motivó las combinaciones de empresas, las cuales al estar regidas por un mismo control representan una entidad económica con características y necesidades semejantes a las de una entidad con personalidad jurídica propia. Visto de esta manera, la consolidación de Estados Financieros sólo representa una entidad económica, ya que ésta en sí, no tiene una personalidad jurídica propia, puesto que representa una combinación de los resultados de varias entidades independientes que si poseen personalidad jurídica propia, como lo son la Subsidiaria y la Controladora.

La necesidad se agudiza, como se dijo con anterioridad, en los países europeos con mayor potencial económico, y con motivo de su gran desarrollo comercial e industrial, se ve la posibilidad de formar agrupaciones de negocios, cuyo objetivo principal es la obtención de beneficios sociales y financieros.

1.3. CONCEPTO, OBJETIVO E IMPORTANCIA

CONCEPTO

La palabra consolidar, quiere decir amalgamar dos o más estados para formar otro que muestre la situación financiera conjunta, como si se tratara de una sola empresa.

Estos Estados Financieros son el resultado de un conjunto de procedimientos que dan a conocer el efecto de las relaciones entre compañías y los resultados de las transacciones entre ellas a una fecha determinada, así como de una fecha a otra, que vienen a constituir finalmente una entidad económica, cabe aclarar, que estos estados también se formulan por conveniencias económicas.

OBJETIVO

Siendo el "objeto" u "objetivo" el fin o el intento al que se encamina una acción u operación, por lo tanto, podemos decir que, el objetivo que persiguen los Estados Financieros, es el de presentar la situación financiera y el resultado de operación de una entidad determinada a los diversos interesados en ella. Entonces, el objetivo de la Consolidación de los Estados Financieros será el de

presentar la información de diversas entidades como si se trataran de una sola, sin verse en la necesidad de examinar todos y cada uno de los Estados Financieros de las compañías relacionadas entre sí.

El boletín B-8 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados define el objetivo de la Consolidación de los Estados Financieros de la siguiente manera:

" La información relativa a las relaciones de la compañía controladora y sus subsidiarias con terceros, así como el efecto de estas relaciones en la situación financiera y los resultados de operación de la entidad económica que integran, no puede ser comunicada a través de los estados financieros individuales de la compañía controladora. Para que esta comunicación sea adecuada, con base en el principio de la entidad analizado en el Boletín A-2, se requiere que los estados financieros incluyan todos los derechos, obligaciones, restricciones, patrimonio y resultados de operaciones de la compañía controladora y subsidiarias, ya que se trata de una sola empresa, lo que se logra con los Estados Financieros Consolidados".

IMPORTANCIA

La importancia de la Consolidación de Estados Financieros se relaciona con la información que proporciona a los diversos sectores sociales, esto es: Al tener una situación individual de cada una de las compañías combinadas no se satisfacen las necesidades de información, en consecuencia, se debe presentar información sobre la situación financiera y resultados de operación del grupo en conjunto.

Otro punto de interés es la fecha en que se deben presentar los estados financieros consolidados. Se debe saber que con una diferencia de tres meses entre los ejercicios sociales, que van a utilizarse los Estados Financieros de la subsidiaria para la consolidación , pero la mayoría de las veces (que resulta lo mas recomendable) la compañía subsidiaria prepara los estados financieros para efectos de consolidación, por el período que comprende el ejercicio social de la controladora.

1.4. CONCEPTOS BÁSICOS PARA LA CONSOLIDACIÓN

Con el objeto de delimitar perfectamente el alcance de la Consolidación de los estados financieros y de conocer sus efectos administrativos, legales y sociales, se hace necesario que el lector comprenda algunos conceptos que resultan básicos dentro de este proceso.

1.4.1. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

El Boletín B-8 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados define a los Estados financieros de la siguiente manera: ***"Son aquellos que presentan la situación financiera, resultados de operación y cambios en al situación financiera de una entidad económica integrada por la compañía controladora y sus subsidiarias, como si se tratara de una sola compañía"***.

La consolidación de la información financiera se hace una necesidad, siempre que una entidad económica se crea mediante la combinación de negocios de dos o más compañías. Aún cuando las compañías puede conservar

su identidad como empresas independientes, su información financiera habría de tener mayor significado a para terceros al consolidar los estados financieros en un solo juego de estos.

1.4.2. ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS

Los Estados financieros combinados según el Boletín B-8 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados son: *"Aquellos que presentan la situación financiera, resultados de operación y cambios en la situación financiera de compañías afiliadas como si fueran una sola."*

1.4.3. CONTROLADORA

Suele definirse a la compañía controladora como aquella entidad que controla a una o más subsidiarias. Entendiendo el concepto de control como el poder de gobernar sobre las políticas de operación y financieras de una empresa, con el objeto de obtener algún beneficio de sus actividades.

El Boletín B-8 de Principios de Contabilidad Hace referencia a este control de la siguiente forma:

"Se considera que se tiene el control de otra empresa cuando se posee directa o indirectamente, a través de subsidiarias, más del 50% de las acciones en circulación con derecho a voto de la compañía emisora, a menos que se demuestre por alguna de las formas que se mencionan a continuación que se ha cedido el poder para gobernar la empresa."

Una participación accionaria del 50% o menos puede representar control, si se tiene el poder en cualquiera de la siguientes formas:

- ♦ **Poder sobre más del 50% de los derechos de voto en virtud de un acuerdo formal con otros accionistas.**
- ♦ **Poder derivado de estatutos o acuerdo formal de accionistas para gobernar las políticas de operación y financieras de la empresa.**
- ♦ **Poder para nombrar o remover la mayoría de los miembros del Consejo de Administración o del órgano que efectivamente gobierne las políticas de operación y financieras de la empresa.**
- ♦ **Poder formal para decidir la mayoría de los votos del Consejo de Administración u órgano de gobierno actuante. "**

Las compañías controladoras se dedican a promover y manejar empresas sin practicar las mismas actividades que éstas desempeñan, pues se concretan a dominarlas por medio de la adquisición de sus acciones.

1.4.4. TENEDORA

La compañía tenedora es aquélla que tiene inversiones permanentes en acciones de otra u otras compañías.

1.4.5. SUBSIDIARIA

Es la compañía que es controlada por otra. El porcentaje requerido para que una sociedad sea subsidiaria de otra, ha sido fijado por algunos autores y por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en un 50%. En otras palabras,

cuando una compañía es poseída en más del 50% de sus acciones en circulación por otra, entonces se denominará **SUBSIDIARIA**.

Las compañías subsidiarias son, como su nombre lo indica, sociedades organizadas en forma independiente, que cuentan con sus propios elementos directivos, administrativos y de vigilancia. Sin embargo a pesar de esta aparente independencia, éstas organizaciones tienen la peculiaridad de que otra entidad diferente a ella ejerce sobre ellas un dominio decisivo, que se justifica por la participación que esta última tiene dentro del capital de la primera. Este dominio puede adquirirse desde la fundación de la subsidiaria o bien en virtud del acaparamiento de su capital, logrado por la compra de los títulos que lo representen. Esta forma de acaparamiento es relativamente fácil de verse en la Sociedades Anónimas ya que ofrecen grandes posibilidades para que se de ésta clase de dominio, debido a que no existe la responsabilidad sin limite que es característica de las sociedades de personas y , por otra parte, los títulos que representan las partes sociales (acciones) son susceptibles de la compra y venta, dando como consecuencia que la propiedad de la compañía pueda cambiar de manos, concentrándose en un gran propietario o dividiéndose entre varios de menor representación, sin que por ello se afecte a la estructura jurídica de la sociedad.

1.4.6. INFLUENCIA SIGNIFICATIVA

En cuanto a la influencia significativa el Boletín B-8 de PCGA, la define de la siguiente manera:

"La influencia significativa es el poder para participar en decidir las políticas de operación y financieras de la empresa en la cual se tiene la inversión, pero sin tener el poder de gobierno sobre dichas políticas."

Se considera que a menos que se demuestre lo contrario existe influencia significativa cuando una empresa posee directa o indirectamente, a través de subsidiarias o asociadas, más del 10% de las acciones ordinarias en circulación con derecho a voto de la compañía emisora.

También existe influencia significativa cuando la inversión representa menos del 10% del poder de voto, en cualquiera de los siguientes casos:

- ♦ Tener nombrados consejeros, sin que éstos sean mayoría.
- ♦ Participación en el proceso de definir las políticas de operación y financieras.
- ♦ Transacciones importantes entre la compañía tenedora y la asociada.
- ♦ Intercambio de personal gerencial.
- ♦ Proveer información técnica esencial.

La existencia de un accionista que tenga el control no impide que otro accionista tenga influencia significativa.

1.4.7. INTERÉS MINORITARIO

El interés minoritario es la parte de la utilidad o pérdida neta del ejercicio y del resto del capital contable de las subsidiarias consolidadas que es atribuible a accionistas ajenos a la compañía controladora. Este interés minoritario se determina de la siguiente manera:

Interés minoritario = Acciones de la subsidiaria en poder de terceros X capital contable
 Acciones de la subsidiaria en circulación de la subsidiaria

El interés minoritario se origina únicamente con motivo de la consolidación de estados financieros, no se efectúa contabilización alguna.

1 4.8. ASOCIADA

Es una compañía en la cual la tenedora tiene influencia significativa en su administración, pero sin llegar a tener control de la misma. Es la compañía de la cual otra empresa es propietaria de no menos de 25% y no mas del 50% de las acciones ordinarias en circulación.

1 4.9. AFILIADA

Son aquéllas compañías que tienen accionistas comunes o administración común significativa.

1.4.10. HOLDING

Palabra que en inglés significa " Posesión o Propiedad ". Es una sociedad financiera que a través de obtener un número superior del 50% de las acciones de otras sociedades, busca ejercer el control de ellas. Para lograr lo anterior se puede:

1. Adquirir un porcentaje de las acciones de otra empresa.
2. Creación de otras empresas que formen parte de un grupo.
3. Por fusión.

1.4.11. INVERSIONES PERMANENTES

Son aquéllas inversiones efectuadas en títulos representativos del capital social de otras empresas con la intención de mantenerlas por un plazo indefinido. Estas inversiones se realizan generalmente para ejercer control o tener ingerencia sobre otras empresas.

1.4.12. ACCIÓN

Las acciones son la parte alicuota del capital. Se refiere a cada una de las partes en que se divide el capital de una Sociedad Anónima o de una Comandita por Acciones. Están representadas por títulos que confieren la calidad y derechos de socio a sus poseedores.

1.4.13. ACCIÓN ORDINARIA O COMÚN

Es el tipo de acción que no confiere a su poseedor preferencia alguna, únicamente tiene derecho a voto y a intervenir en la administración dentro de la entidad emisora. La Ley General de Sociedades Mercantiles establece que antes de asignar dividendos a los accionistas comunes, deberán cubrirse los correspondientes a los accionistas preferentes.

1.4.14. ACCIÓN PREFERENTE O DE GOCE

A cambio de una limitación total o parcial en su derecho a voto, gozan de ciertos privilegios, como puede ser el cobro de un dividendo mínimo acumulativo, existan utilidades o pérdidas y la primacía en el cobro de dividendos en el caso de un reembolso de capital en su liquidación.

1.4.15. CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

Es el grupo de personas elegidas por los accionistas, quienes se encargan de la dirección y vigilancia de la operación de una empresa (sociedad): El número de integrantes depende de la escritura constitutiva de la sociedad y sus estatutos, pudiendo o no se accionistas

CAPITULO II

2. LA EMPRESA CONTROLADORA

2.1.1. CONCEPTO CONTABLE

La empresa controladora también es conocida en algunos casos como compañía tenedora debido a que es propietaria de las acciones de otra compañía y que por este hecho ejerce el control de esta última. En cuanto al porcentaje que se requiere para que una empresa pueda ser considerada como controladora varía de un país a otro. En el caso de nuestro país, podemos encontrar que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, establece, con base en la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), define a la compañía tenedora como aquella que es propietaria del 25% o más de las acciones de otra empresa, basando dicho porcentaje en razón de que la LGSM indica que todo accionista que posea más del 25% del capital social, tendrá derecho a nombrar un consejero y en consecuencia tendrá ingerencia en la administración de la empresa.

2.1.2. CONCEPTO FISCAL

El concepto de la empresa controladora dentro del ámbito fiscal no implica más que nada una serie de puntos o requerimientos que establecen las leyes impositivas de nuestro país (principalmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta) para poder establecer un esquema de gravamen a conjuntos o grupos de empresas que tienen objetivos económicos comunes y que a pesar de que estas se encuentran organizadas como sociedades individuales son consideradas para efectos fiscales como una sola entidad. Sin embargo

podemos decir que en forma general la definición fiscal de CONTROLADORA no varía de mucho de la que se considera contablemente.

2.2. CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES

Las empresas controladoras para poder ser consideradas como tales, cuentan con una serie de características que las hacen diferentes de cualquier otro tipo de empresas. Estas características son:

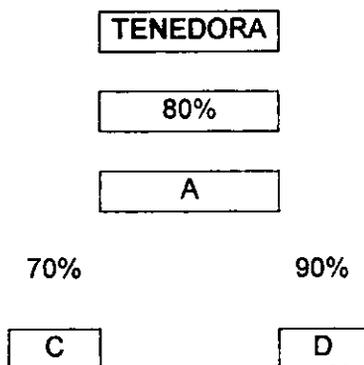
1. Tienen una participación accionaria considerable dentro de otra u otras empresas, lo cual les garantiza tener un control sobre las mismas. Dicha participación (establecida en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y en la Ley del Impuesto Sobre la Renta), considera que cuando se posee de forma directa o indirecta más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras empresas, entonces se tiene el control sobre las mismas.
2. La determinación de la participación accionaria de la sociedad controladora en cada una de las controladas o subsidiarias, la cuál debe ser mayor al 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades, se calculará como sigue:

TENENCIA DIRECTA:

TENEDORA

90%

A

TENENCIA INDIRECTA:

En el primer ejemplo la empresa tenedora posee el 90% de la empresa A en forma directa. En el segundo ejemplo la empresa tenedora posee el 80% en forma directa de la empresa A, pero también posee en forma indirecta el 56% de la empresa C y el 72% de la empresa D.

3. Existe la posibilidad de que, con una participación accionaria del 50% o menor, se tenga un control, si se tiene el poder en cualquiera de las siguientes formas:

-Poder sobre más del 50% de los derechos de voto en virtud de un acuerdo formal con otros accionistas.

-Poder derivado de estatutos para gobernar sobre las políticas de operación y financieras de una empresa.

-Poder para poder nombrar o remover a miembros del consejo de administración.

-Poder formal para decidir la mayoría de los votos del consejo de administración.

2.3. REQUERIMIENTOS PARA PODER CONSOLIDAR

El artículo 57-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece los requisitos de debe cumplir una sociedad para poder ser considerada como controladora. Estos requisitos son:

ART. 57-A. Para los efectos de esta ley, se consideran controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:

1. Que se trate de una sociedad residente en México.

En este punto es preciso mencionar que el concepto de residencia lo establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 9-II, en donde se indica que son consideradas residentes en territorio nacional: "**las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas**". Esto es, según la LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES (LGSM), que tienen que cumplir con una serie de requisitos tales como:

1. Se podrá constituir como una de las sociedades mercantiles que se mencionan en el art. 1 de la LGSM y que son:

1. Sociedad en nombre colectivo.

- II. **Sociedad en comandita Simple.**
- III. **Sociedad de Responsabilidad Limitada.**
- IV. **Sociedad Anónima.**
- V. **Sociedad en comandita por acciones.**
- VI. **Sociedad cooperativa.**

Cabe mencionar, que para efectos de la consolidación, únicamente serán tomadas en cuenta las sociedades mercantiles que dividen su capital en acciones (como la sociedad anónima, y la comandita por acciones) las cuales están representadas por títulos nominativos que sirven para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio, debido a que estos títulos son susceptibles de la compra-venta y a que la obligación de los socios se limita únicamente al pago de los mismos.

- 2. **Deben ser inscritas en el Registro Público de comercio.**
- 3. **Deberán tener un objetivo lícito.**
- 4. **Se constituirán ante notario y en la misma forma se harán constar sus modificaciones.**
- 5. **Deberan constituirse por medio de una escritura, la cuál deberá contener, según el Art. 6 de la LGSM, lo siguiente:**
 - **Nombre, nacionalidad y domicilio de las personas físicas o morales que constituyan la sociedad.**
 - **El objeto de la sociedad.**

- Su razón social o denominación.
- Su duración.
- El importe del capital social.
- La expresión de lo que cada socio aporte en dinero o en otros bienes; el valor atribuido a estos y el criterio seguido para su valorización.
- El domicilio de la sociedad.
- La manera conforme a la cual haya de administrarse la sociedad y las facultades de los administradores.
- El nombramiento de los administradores y la designación de los que han de llevar la firma social.
- La manera de hacer la distribución de las utilidades y pérdidas entre los miembros de la sociedad.
- El importe del fondo de reserva.
- Los casos en que la sociedad haya de disolverse anticipadamente.
- Las bases para practicar la liquidación de la sociedad y el modo de proceder a la elección de los liquidadores, cuando no hayan sido designados anticipadamente.

II. Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora.

Para poder entender el concepto anterior es necesario recordar que la participación accionaria debe tener por objeto, el establecer en las empresas controladas o subsidiarias un control efectivo para poder intervenir dentro de su administración. El control se puede ejercer por medio de una Tenencia directa o indirecta, como ya se mencionó y se esquematizó anteriormente.

III. Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos no se computarán sus acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Lo dispuesto en la fracción II no será aplicable a las sociedades de inversión de capitales , siempre que tenga control efectivo de sus sociedades controladas y estas últimas no consoliden para efectos fiscales con algún otro grupo.

Otro requisito que plantea éste artículo consiste en que en ningún caso más del 50% de las acciones con derecho a voto de la sociedad controladora sean propiedad de otra u otras sociedades, sin embargo ésta limitación no será aplicable cuando la propiedad accionaria la tengan sociedades residentes en el extranjero, siempre que exista acuerdo amplio de intercambio de información con ese país.

También es importante mencionar que no existe en la Ley General de Sociedades Mercantiles una definición de "acción con derecho a voto" por lo cual el significado lo establece el propio artículo forma expresa de la siguiente manera:

Para efectos de este capítulo (CAPITULO IV - DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES CONTROLADORAS) no se consideraran como acciones con derecho a voto, aquella que lo tengan limitado y las que en los términos de la legislación mercantil se denominen acciones de goce; Tratándose de sociedades que

no sean por acciones se considerarán las partes sociales en vez de las acciones con derecho a voto, siempre que no lo tengan limitado.

Para poder entender esta fracción es necesario recordar que las sociedades que no estructuran su capital por medio de acciones son:

SOCIEDAD EN NOMBRE COLECTIVO: Según el art. 25 de la LGSM, es aquella que existe bajo una razón social y en la que todos los socios responden, de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales.

SOCIEDAD EN COMANDITA SIMPLE: Según el art. 51 de la LGSM, es aquella que existe bajo una razón social y se compone de uno o varios socios comanditados que responden, de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus aportaciones.

SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA: Según el art. 58 de la LGSM, es aquella que se constituye entre socios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables, a la orden o al portador, pues sólo serán cedibles en los casos y con los requisitos que establece la presente ley.

Por otra parte es fundamental mencionar las definiciones de:

ACCIONES DE VOTO LIMITADO: También conocidas como acciones preferentes. Cada acción, dice el artículo 113 de la LGSM, sólo tendrá derecho a un voto; pero en el contrato social podrá pactarse que una parte de las

acciones tenga derecho de voto solamente en las asambleas generales extraordinarias que se reúnan para tratar de los siguientes asuntos: Prórroga de la duración de la sociedad, su disolución anticipada, cambio de "objeto" o de nacionalidad, transformación o fusión de la sociedad.

ACCIONES DE GOCE: Son según el art. 137 de la LGSM, aquellas que tendrán derecho a las utilidades líquidas, después de que se haya pagado a las acciones no reembolsables el dividendo señalado en el contrato social. El mismo contrato podrá también conceder el derecho de voto a las acciones de goce.

En caso de liquidación, las acciones de goce concurrirán con las no reembolsadas, en el reparto del haber social, después de que éstas hayan sido íntegramente cubiertas, salvo que en el contrato social se establezca un criterio diverso para el reparto excedente.

2.4. REQUISITOS PARA SER COMPAÑÍA CONTROLADORA Y CONTROLADA

La ley impositiva en México señala con claridad aquellos aspectos fundamentales que deben cumplir las entidades para ser reconocidas desde el punto de vista fiscal como empresas controladoras o controladas.

Para efectos de reconocer a las empresas controladas, estas deben de cumplir con los requerimientos que se enmarcan en el Art. 57-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual ha sido analizado en el punto anterior y por lo tanto no será necesario abundar más en ello.

Por lo que respecta a las características fiscales que deben reunir las empresas consideradas como CONTROLADAS, se hace necesario hacer un breve análisis del Art. 57-C de la L.I.S.R., mismo que se presenta a continuación:

Art 57-C. Para los efectos de esta ley se consideraban sociedades controladoras las siguientes:

I. Aquéllas cuyas acciones con derecho a voto sean poseídas en más del 50%, ya sea en forma directa o indirecta por una sociedad controladora.

Para determinar la participación accionaria indirecta se podrá considerar la que tenga la controladora a través de sociedades residentes en México o algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

II . Aquéllas en las que la sociedad controladora o cualquiera de las controladas, tengan hasta el 50% de sus acciones con derecho a voto y ejerzan control efectivo de la misma. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

a) Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.

b) Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

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

De acuerdo a este artículo podemos determinar que la Ley delimita básicamente a dos tipos de empresas controladas:

* **SOCIEDADES CONTROLADAS POR CAPITAL MAYORITARIO.** Estas son, como lo establece el presente artículo, aquéllas que son poseídas por la sociedad controladora en forma directa o indirecta en más de un 50%.

* **SOCIEDADES CONTROLADAS POR CONTROL EFECTIVO.** Son Aquéllas que aplican el control efectivo de la forma que marca la fracción II del mencionado artículo.

2.5. ENTIDADES QUE NO SE CONSIDERAN CONTROLADORAS

Con el objeto de definir perfectamente las características esenciales de las empresas controladoras, se hace necesario llevar a cabo una delimitación de aquellas empresas, entidades o sociedades que no pueden ser consideradas como tales. Para tal fin, artículo 57-D de la L.I.S.R. establece que:

Art. 57-D. *No tendrán el carácter de controladora o controladas, las siguientes sociedades:*

I. Las comprendidas en el Título III de esta ley.

Este título hace referencia a las **PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES**, siendo estas, según los artículos 68, 70 y 73, las siguientes:

1. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.
2. Asociaciones patronales.
3. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.
4. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.
5. Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren de forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.
6. Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles autorizadas para recibir donativos en los términos de esta ley, que sin designar individualmente a los beneficiarios tengan como actividades las que a continuación se señalan:
 - a) La atención a personas que, por sus carencias socioeconómicas o por problemas de invalidez, se vean impedidas para satisfacer sus requerimientos básicos de subsistencia y desarrollo.
 - b) La atención en establecimientos especializados a menores y ancianos en estado de abandono o desamparo e inválidos de escasos recursos.
 - c) La prestación de asistencia médica o jurídica, de orientación social, así como de servicios funerarios a personas de escasos recursos, especialmente a menores, ancianos e inválidos.
 - d) La readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas.

e) La rehabilitación de farmacodependientes de escasos recursos.

7. Sociedades cooperativas de consumo.

8. Organismos que conforme a la ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumo.

9. Sociedades, mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.

10. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de educación.

11. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines culturales, las dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas, así como bibliotecas y museos abiertos al público.

12. Las instituciones o sociedades civiles constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro.

13. Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley Federal de Educación.

14. Sociedades de autores de interés público constituidas de acuerdo con la Ley Federal de Derechos de Autor.

15. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos. Los Partidos y asociaciones políticas sólo están obligados a retener y enterar el impuesto y a exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de ley.

16. Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, de acuerdo con los requisitos que marca el artículo 70-C de esta misma ley.

17. Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediques exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.

18. Las sociedades o asociaciones civiles que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de preservación de la flora y fauna silvestre y acuática dentro de las áreas geográficas definidas que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, así como aquellas actividades de investigación de la flora y fauna silvestre y acuática que lleven a cabo físicamente las citadas sociedades o asociaciones, dentro de las áreas señaladas anteriormente, siempre que se cumpla con las reglas de carácter general que al efecto establezca la dependencia citada.

19. Las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro. *1

20. Sociedades de inversión de renta fija y comunes.

II. Las instituciones de crédito, de seguros o de fianzas, las organizaciones auxiliares de crédito, casas de bolsa y casas de cambio.

III. Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país.

**1 Según el Art. 69 de la LISR indica que para el caso de las sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro, sociedades de inversión de renta fija y comunes, serán contribuyentes de impuesto sobre la renta cuando perciban ingresos por: Enajenación de bienes, obtención de intereses bancarios y por la percepción de premios.*

Las sociedades a que se refiere esta fracción, podrán tener el carácter de controladas cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información, siempre que determinen la utilidad o pérdida fiscal en los términos de lo dispuesto por el título II de esta ley.

Para este punto es preciso hacer mención del concepto de ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, con el objeto de poder tener una visión más clara de la fracción aquí tratada. Por lo tanto, se hace necesario un breve análisis del art. 2 de la LISR en el cuál se enfatizan las características esenciales del concepto anteriormente citado y que son:

1. Es lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales (Según el Art. 16 del CFF: actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas).
2. Se entiende por establecimiento permanente: las sucursales, agencias, oficinas, fabricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.
3. Se considerará como establecimiento permanente cuando residentes en el extranjero cuenten con **bases fijas** en el país (lugar donde se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes).
4. También se considera que existe establecimiento permanente cuando un residente en el extranjero actúa en el país a través de una persona física o moral, aún cuando el primero no cuente con un lugar de negocios o para

prestación de servicios dentro del territorio nacional. De la misma manera se presume que hay establecimiento permanente en los siguientes casos:

* Si una persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre de un residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, excepto cuando dichas actividades sean las señaladas en el art. 3 de esta ley, tales como:

1. Almacenar o exhibir bienes o mercancías que pertenezcan al residente en el extranjero.

2. Conservar bienes o mercancías del residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir los mismos o de que sean transformados por otra persona.

3. La existencia de un lugar de negocios que tenga el objeto de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.

4. La existencia de un lugar de negocios que tenga el fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero (propaganda, suministro de información, investigación científica, preparación para la colocación de préstamos, otras similares).

5. Depósito fiscal de bienes o mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de los mismos para su importación al país.

* Cuando un residente en el extranjero actúa en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si este no actúa en el marco ordinario de su actividad. Se entiende que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando:

1. Tenga existencias de bienes o mercancías para entregas por cuenta del residente en el extranjero.
2. Asuma riesgo por cuenta del residente en el extranjero.
3. Se sujete a instrucciones o al control general del residente en el extranjero.
4. Ejercer actividades económicas del residente en el extranjero.
5. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
6. Efectúe operaciones para el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

IV. Aquellas que se encuentren en liquidación.

La liquidación es la fase final del estado de disolución de las sociedades mercantiles y para lo cuál indica el Art. 234 de Ley General de Sociedades Mercantiles que " Disuelta la sociedad, se pondrá en liquidación ". En resumen la liquidación tiene por objeto concluir con las operaciones sociales pendientes, tales como:

- * Cobrar lo que se le adeude a la sociedad.
- * Pagar lo que la sociedad deba.
- * Vender los bienes sociales.
- * Practicar el reparto del haber o patrimonio social entre los socios.

La liquidación culmina con la cancelación de la inscripción del contrato social, con lo cual la sociedad queda extinguida (Art. 242 - VI de la LGSM). La liquidación deberá practicarse de acuerdo con las bases establecidas en el contrato social o por los socios en el momento de acordar o reconocer la disolución. A falta de tales estipulaciones, la liquidación se practicará de conformidad con las disposiciones del capítulo XI de la LGSM.

V. Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas.

ASOCIACIÓN CIVIL. El Art. 2670 del CODIGO CIVIL señala que " Cuando varios individuos convinieren en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no este prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico, constituyen una asociación ". Este tipo de organizaciones tienen características especiales, tales como:

- * Se constituyen por medio de un contrato que debe constar por escrito.
- * La asociación puede admitir y excluir asociados.
- * Se rigen por medio de sus estatutos, los cuales se inscriban en el Registro Público.
- * El poder supremo está representado por la asamblea general, la cual tiene facultades para: admitir o excluir asociados, resolver sobre la disolución anticipada o sobre la prorrogación por más tiempo del fijado en los estatutos de la asociación, nombrar al director de la propia asamblea, revocación de nombramientos y para resolver sobre otros asuntos que encomienden los estatutos.
- * Pueden extinguirse por: Causas previstas en sus estatutos, consentimiento de la asamblea general, por haber concluido el término fijado para su duración o

por haber conseguido totalmente el objeto de su fundación, por la incapacidad de realizar el fin para el cual fueron fundadas y por resolución dictada por una autoridad competente.

SOCIEDAD CIVIL. El concepto de Sociedad Civil se encuentra perfectamente definido en el Art. 2688 del CODIGO CIVIL en donde se indica que " Por el contrato de sociedad, los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos y sus esfuerzos para la realización de un fin común , de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial". Las características de estas sociedades se resumen de la siguiente forma:

- * La aportación de los socios puede consistir en una cantidad de dinero u otros bienes o en su industria.
- * El contrato social consta por escrito, el cual contendrá:
 - La razón social.
 - El objeto de la sociedad.
 - El importe del capital social y la aportación de cada socio.
- * El contrato debe inscribirse en el Registro de Sociedades Civiles.
- * A la razón social se le agregara a continuación la palabras: " Sociedad Civil ".

SOCIEDAD COOPERATIVA. El Art 212 de la LGSM establece que las sociedades cooperativas se registrarán por su legislación especial, esto es, fundamentalmente, por la Ley General de Sociedades Cooperativas (LGSC) y su reglamento (RLGSC).

La organización cooperativa se encuentra encaminada hacia una transformación social, misma que tiene la finalidad de abolir el lucro y el régimen asalariado y pretende sustituirlo por una solidaridad y la ayuda mutua de los socios, sin suprimir la libertad individual. Este tipo de sociedades cooperativas, para poder ser consideradas como tales, deber reunir una serie de condiciones (Art. 1 LGSC):

- * Estar integrada por individuos de la clase trabajadora que aporten a la sociedad su trabajo personal cuando se trata de cooperativas de productores; o se aprovisionen a través de la sociedad o utilicen los servicios que ésta distribuye, si se trata de cooperativas de consumidores.
- * Funcionar sobre principios de igualdad de derechos y obligaciones de sus miembros.
- * No perseguir fines de lucro.
- * Procurar el mejoramiento social y económico de sus socios mediante la acción conjunta de éstos en una obra colectiva.
- * Repartir sus rendimientos a prorrata entre los socios en razón del tiempo trabajado por cada uno, si se trata de cooperativas de producción; y de acuerdo con el monto de las operaciones realizadas con la sociedad, en las de consumo.

La LGSC reconoce las siguientes clases de sociedades cooperativas:

- SOCIEDADES COOPERATIVAS DE RESPONSABILIDAD LIMITADA.
- SOCIEDADES COOPERATIVAS DE RESPONSABILIDAD SUPLEMENTADA.
- SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCTORES.
- SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CONSUMIDORES.
- SOCIEDADES COOPERATIVAS DE INTERVENCION OFICIAL.

- SOCIEDADES COOPERATIVAS DE INTERVENCION ESTATAL.
- SOCIEDADES COOPERATIVAS ESCOLARES.
- SOCIEDADES COOPERATIVAS DE VIVIENDA

VI. Las personas morales que paguen este impuesto en los términos del Título II-A de esta ley.

Esta fracción hace referencia al régimen simplificado, el cual está diseñado para que las sociedades dedicadas a actividades tales como agricultura ganadería, pesca, silvicultura, autotransporte de terrestre de carga o pasajeros, es esencia sólo paguen el impuesto sobre la renta en aquellos ejercicios en que hagan retiros de utilidades. Esto significa que, este régimen fiscal, promueve la reinversión y el crecimiento empresarial.

Para el año de 1990 el régimen simplificado se estableció con carácter optativo, pero a partir del año de 1991 se le otorgó un carácter obligatorio. Una sociedad que realice las actividades mencionadas en el párrafo anterior, que por algún motivo no quisiera estar en el régimen, tendría que estructurarse como Controladora o Controlada y acogerse al régimen de consolidación fiscal, pues así automáticamente no le es válido este régimen simplificado.

Las personas morales que se contemplan en el régimen simplificado pueden ser sociedades mercantiles o pueden ser sociedades constituídas conforme a disposiciones de otras leyes, como son las sociedades de producción rural o las sociedades cooperativas.

CAPITULO III

3. PROCESO DE LA CONSOLIDACIÓN CONTABLE

3.1. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

DEFINICIÓN

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son definidos por el IMCP (Instituto Mexicano de Contadores Públicos) como:

" 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 por medio de los Estados Financieros "

Estos Principios de Contabilidad son emitidos con la finalidad esencial de proporcionar a los contadores, una base firme sobre la cual se sustente la producción de una información financiera más uniforme, intentando evitar o reducir las discrepancias en los criterios.

Como sabemos, los principios de contabilidad atienden a un objetivo específico, por lo tanto, dichos principios suelen dividirse en:

1. Principios que identifican y delimitan al ente económico:

PRINCIPIO DE ENTIDAD.

Este principio de entidad es definido por el Boletín A-2 de la siguiente manera:

"La entidad es una unidad identificable, que realiza actividades económicas, constituida combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada."

Este mismo boletín hace referencia a las entidades consolidadas en el siguiente párrafo:

" Las entidades consolidadas integran una unidad económica y están constituidas por dos o más entidades jurídicas, que desarrollan actividades económicas y ejercen sus derechos y responden de sus obligaciones en forma individual; por lo tanto, carecen de personalidad jurídica propia y por razones de propiedad en capital y de facultad de tomar decisiones, deben incluir en sus estados financieros consolidados todos los derechos, obligaciones, patrimonio y resultados de sus operaciones, de conformidad con los principios de contabilidad aplicables al respecto".

Para el cumplimiento de este principio es necesario que las entidades presenten Estados Financieros Consolidados, ya que como se puede entender, en la consolidación se conjunta una sola entidad, en la cual el centro de decisiones es la controladora, debido a que esta posee del 50% de las acciones de las subsidiarias.

Para los lectores de los estados financieros es de primordial interés conocer las relaciones de una compañía controladora y sus subsidiarias con terceros, así como sus efectos. La información relativa a las relaciones de la compañía controladora y sus subsidiarias con terceros, así como el efecto de

estas relaciones en la situación financiera y los resultados de operación de la entidad económica que integran, no puede ser comunicada a través de los Estados Financieros individuales de la compañía controladora. Para que esta comunicación sea adecuada, se requiere que los estados financieros incluyan todos los derechos, obligaciones, restricciones, patrimonio y resultados de operación de la compañía controladora y sus subsidiarias, ya que se trata de una sola empresa, lo que se logra con los estados financieros consolidados.

PRINCIPIO DE REALIZACIÓN.

El principio contable de realización afirma que:

"La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se consideran por ella realizados:

- a) Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos,*
- b) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes , o*
- c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios".* Boletín A-3 PCGA.

En términos generales se puede decir que el principio de realización se aplica en la consolidación de estados financieros cuando se eliminan las partidas que representen las utilidades o pérdidas entre compañías, ya que

entre sí todas ellas forman una sólo entidad económica y el principio implica el registro de operaciones entre varias entidades económicas.

PRINCIPIO DE PERÍODO CONTABLE.

El principio de PERÍODO CONTABLE se encuentra fundamentado en el Boletín A-3 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de la siguiente manera:

"La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por lo tanto cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen".

Para efectos de la consolidación de Estados financieros este principio resulta de vital importancia para llevar a cabo la misma, ya que es necesario que los ejercicios sociales de cada empresa (controladoras y subsidiarias) sean iguales, haciendo que todos los balances coincidan a una misma fecha.

Hasta donde sea posible se debe procurar que las fechas de cierre de las compañías en proceso de consolidación sean coincidentes (en nuestro país, debido a disposiciones fiscales, las fechas de cierre de las empresas deben coincidir con el año de calendario). En el caso de consolidarse empresas en las que no coincidan las fecha de cierre (el plazo máximo de diferencia no debe ser

mayor de tres meses), deberá procurarse que estas fechas de cierre sean las mismas durante los períodos posteriores en los cuales se vaya efectuando la consolidación, a menos que alguna circunstancia lo impida. En este casos deberá informarse de esta situación mediante notas a los estados financieros, indicando su efecto sobre la información que resulte.

2. Principios que identifican las bases de cuantificación de las operaciones y su presentación:

PRINCIPIO DE VALOR HISTÓRICO ORIGINAL.

El principio es definido en el Boletín A-1 de PCGA:

"Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca".

La aplicación de este principio se da cuando los Estados Financieros de las subsidiarias como los de la controladora se vean afectados por cambios en los niveles generales de precios. Cuando esto ocurre, dichos Estados

Financieros deberán mostrar los ajustes en la cifras afectadas. Si esto no es posible se deberá hacer una nota que aclare el por qué de las variaciones en los Estado Financieros.

PRINCIPIO DE NEGOCIO EN MARCHA.

El Boletín A-1 define a este principio en la siguiente forma:

"La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación".

Para poder entender la repercusiones de este principio dentro del ámbito de la consolidación de Estados Financieros, es necesario recordar que de acuerdo a la ley del impuesto sobre la renta, las empresas que se encuentren en periodos de liquidación no tendrán el carácter de controladoras o controladas. Lo anterior tiene sentido, ya que no resulta lógico tratar de incluir dentro de una consolidación a empresas que se encuentran a punto de disolverse.

PRINCIPIO DE DUALIDAD ECONÓMICA.

El principio de dualidad económica nos indica según el Boletín A-1 de PCGA que:

"Esta dualidad se constituye de:

*** Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y,**

*** Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen, considerados en su conjunto.**

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registro aparentan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de los cargos y abonos, no afecta al aspecto dual del ente económico, considerado en su conjunto".

Este principio tiene su fundamento en la "TEORIA DE LA PARTIDA DOBLE", la cual es: "La forma de registro de las operaciones practicadas por una entidad, a través de aumentos y/o disminuciones en las cuentas de activo, pasivo, capital contable, ingresos y egresos que se vean involucradas en ellas. Dichos aumentos y/o disminuciones deberán sumar siempre la misma cantidad"

En lo que corresponde a la consolidación de estados financieros, la partida doble se ve reflejada en las transacciones entre las empresas que integran al grupo (por ejemplo, ventas de mercancías, de activos, dividendos, etc.). De la misma manera se refleja la partida doble cuando se efectúan los asientos de consolidación o eliminaciones que surgen de las operaciones o transacciones realizadas durante el ejercicio entre las compañías que integran al grupo.

3. Principios que se refieren a la información:

PRINCIPIO DE REVELACIÓN SUFICIENTE.

Al respecto de este principio, el boletín A-5 de PCGA señala que:

“La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad”.

Lo anterior nos indica que los Estados Financieros consolidados deberán ser preparados con el objeto de permitir que el lector o usuario de los mismos, tenga los elementos necesarios para juzgar los resultados de operación y la situación financiera del grupo que se consolida, y de esta manera estar preparado para poder tomar decisiones adecuadas a sus propios intereses.

4. Principios que son utilizados como requisitos generales:

PRINCIPIO DE IMPORTANCIA RELATIVA.

El principio de importancia relativa tiene su fundamento en el Boletín A-6 de PCGA:

“La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el

detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información”.

El hecho de no detallar en los Estados Financieros partidas que no tienen un significado realmente importante, hace que la atención de los usuarios de los mismos se sitúe en los conceptos mas significativos o fundamentales. Las partidas de reducida importancia relativa con respecto a los totales que se presentan, deben agruparse y presentarse globalmente, a menos que la presentación de las mismas sea esencial para alguna finalidad específica. En lo que corresponde a los Estados Financieros consolidados, si no incluyen una o varias compañías subsidiarias por carecer de importancia en relación a la compañía controladora, no se faltarán a lo Principios de Contabilidad, ya que en realidad se estará cumpliendo con el principio de importancia relativa.

PRINCIPIO DE COMPARABILIDAD.

El Boletín A-1 de PCGA dice que:

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

El principio de comparabilidad hace referencia a una aplicación consistente de procedimientos, técnicas, principios y políticas para la elaboración de Estados

financieros Consolidados de un ejercicio a otro; en caso contrario, tendrá que hacerse notar dicho cambio, así como sus efectos en la cifras que muestren los Estados Financieros Consolidados.

3.2. PROCESO CONTABLE DE LA CONSOLIDACIÓN

Los procedimientos de consolidación, que se aplican a un tipo de combinación de negocios, podran variar en forma significativa dependiendo del formato que se este empleando. Dentro de una fusión o Consolidación estatutaria, en donde la compañía adquirida se disuelve legalmente, sólo existirá una consolidación contable en el tiempo. Esta consolidación se lleva a cabo en la fecha de la combinación, en donde la compañía que sobrevive, registra su adquisición de las cuentas de activo y pasivo de la compañía o de las compañías que se disuelven. Puesto que la compañía que sobrevive incorpora estas cuentas específicas dentro de sus propios registros, la información financiera se ha reunido en forma permanente, de este modo no requerirá mayores procedimientos de consolidación en el futuro. Después de que las cuentas se hayan transferido a la compañía que sobrevive, los registros contables de la compañía adquirida se cierran como parte de la disolución.

En una adquisición de acciones en donde todas las compañías habrán de conservar su personalidad jurídica como Sociedades Anónimas independientes, se habrá de aplicar todo un conjunto de procedimientos contables de consolidación. Debido a que las compañías conservan su personalidad jurídica, será necesario que cada una de ellas conserve sus propios registros financieros, por lo tanto en ningún caso habrá de realizarse una consolidación permanente de estos registros, más bien, el proceso de consolidación deberá

llevarse a cabo cada vez que se requieran Estados Financieros Consolidados para efectos de información financiera externa, obteniendo un porcentaje de acciones de otra compañía.

En este tipo de combinaciones en que los registros independientes deban conservarse, la información financiera independiente de cada compañía deberá consolidarse periódicamente sin llegar a afectar los registros financieros de ninguna de las compañías.

Como se puede observar, las diferencias legales que existen entre los tipos de combinaciones de negocios, si tienen efectos sobre el proceso de consolidación. Este impacto se encuentra reflejado de la siguiente forma:

1. Si se lleva a cabo la disolución, los registros financieros se consolidan.
2. Si se mantienen las compañías independientes, sólo la información financiera se consolida cuando se lleva a cabo la consolidación.
3. Si existe la disolución, una consolidación permanente se lleva a cabo cuando se adquiere un porcentaje determinado de acciones de otra compañía.

El proceso contable de consolidación es la serie de pasos que se realizan en la práctica para la preparación y formulación de Estados Financieros Consolidados. La serie de pasos que se enumeran a continuación no es limitativa de algún otro que se debiera realizar en la práctica de una situación especial, es enunciativa de los pasos que en general se siguen, sirvan estos

como guía y como recomendación para el logro de una consolidación adecuada. Estos son:

1. Obtención de Estados Financieros individuales de las compañías que serán consolidadas.
2. Análisis de los Estados Financieros individuales y elaboración de ajustes por conciliación de saldos recíprocos.
3. Valuación por el método de participación de las acciones de las empresas del grupo que no se consoliden.
4. Elaborar o utilizar una hoja de clasificación o de distribución.
5. Registrar en hojas de trabajo de consolidación los Estados Financieros de las compañías que habrán de consolidarse.
6. Formular los asientos de ajuste y eliminación que sean necesarios.
7. Elaborar Estados Financieros Consolidados.

3.2.1. OBTENCIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES

Es requisito indispensable, previo a la consolidación, el que la controladora obtenga de cada una de las compañías (asociadas y Controladora) los estados financieros o las balanzas de comprobación. Para esto debe procurarse hasta donde sea posible que las fechas de cierre de las diferentes empresas que intervienen en la consolidación sean coincidentes. En nuestro país debido a disposiciones fiscales, tales fechas de cierre deben coincidir con un año de calendario.

Cuando la adquisición de la participación accionaria tenga su efecto después del inicio del ejercicio, sólo deberán incluirse los movimientos de las cuentas de resultados generados después de la fecha de la compra. De la misma manera, cuando la tenedora venda las acciones de la subsidiaria durante el ejercicio sólo se incluirán en los estados financieros consolidados los movimientos de las cuentas de resultados generados con anterioridad a la fecha de la enajenación.

Se ha discutido si los estados financieros por consolidar deben ser los reexpresados o si deben reexpresarse los estados financieros consolidados. Originalmente en la práctica se tenía la tendencia a reexpresar los estados financieros consolidados, puesto que se pretendía determinar de manera global el efecto monetario del grupo, para posteriormente determinar, cuánto de este efecto debería ser asignado a los resultados (efecto monetario operacional), y cuánto debería ser asignado al capital contable (efecto monetario patrimonial). Sin embargo, a partir de la promulgación de adecuaciones al Boletín B-10, todo el efecto monetario se considera operacional, por lo que la cuestión anterior carece de importancia, ya que da lo mismo utilizar cualesquiera de los dos métodos.

3.2.2. ANÁLISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES

El siguiente paso dentro de este procedimiento de consolidación, será aquel en el que la controladora analizará si alguna de las empresas del grupo debe ser excluida de la consolidación. Además se deberá efectuar una conciliación de los movimientos recíprocos que afecten tanto a su contabilidad como a la de las demás empresas del grupo. Teóricamente, todas las

operaciones entre compañías, debido a sus características propias, deben ser registradas y controladas de una manera especial en las empresas involucradas. Sin embargo, es posible que por algún error contable o por algún desfase entre la época de registro de las operaciones en las empresas, alguna transacción se encuentre registrada en la contabilidad de una de las empresas, y en otra no. Esto ocasiona que los saldos de las cuentas recíprocas, las cuales deben ser del mismo saldo pero de diferente signo en cada empresa, no coincidan. Por ejemplo tenemos las ventas a crédito de mercancías, intereses cobrados entre empresas, servicios prestados, etc. Por lo anterior es necesario, para poder continuar con el proceso de consolidación, efectuar los ajustes correspondientes para poder lograr la igualdad en los saldos de las compañías protagonistas.

Otro de los aspectos importantes para analizar, es la revisión de la adecuada aplicación de los principios de contabilidad y de las reglas particulares de valuación y presentación de los Estados Financieros de las compañías que intervienen en la consolidación, con el objeto de que dichos estados sean coincidentes. En caso de no ser así, será necesario si la importancia lo amerita, efectuar ajustes y reclasificaciones correspondientes en los estados financieros de las empresas que se encuentren en esta situación.

3.2.3. VALUACIÓN DE LAS EMPRESAS NO CONSOLIDADAS

El siguiente paso en este proceso tiene relación con el método de participación, ya que será necesario valorar por dicho método las acciones de aquellas empresas que por alguna razón no deben consolidarse.

Según el Boletín B-8 de los PCGA:

" La regla general es que los estados financieros consolidados incluyan a todas las subsidiarias que forman la entidad.

Cuando existan circunstancias sólidas y concluyentes en las que, por razones de falta de control diferentes a las citadas en el párrafo 3b), no se justifique la inclusión de una o varias compañías subsidiarias en la entidad consolidada, éstas deberán excluirse . Los casos que deberán ser analizados para determinar las circunstancias existentes, son las siguientes:

a) Subsidiarias en países extranjeros en los que existan controles de cambios, restricciones en la remisión de utilidades o incertidumbre sobre la estabilidad monetaria.

b) Subsidiarias en las que se haya perdido el control, por encontrarse éstas en situaciones de suspensión de pagos, disolución o quiebra.

Las inversiones en subsidiarias no consolidadas por las situaciones descritas en el parrafo anterior, deben valuarse a través del método de participación o su valor neto de realización, el que sea menor. Con base al criterio prudencial, la comparación de estos valores deberá hacerse por cada una las subsidiarias."

3.2.4. HOJA DE DISTRIBUCIÓN

Resulta lógico que, con motivo de la gran diversidad de giros que existe en las empresas que integran a un grupo, no se maneje un catálogo de cuentas

similar que pueda brindar una uniformidad precisa para poder elaborar estados financieros consolidados. Debido a lo anterior se tiene la necesidad de utilizar un documento conocido como HOJA DE DISTRIBUCION.

La hoja de distribución se define como: " la cédula auxiliar que tiene la finalidad de unificar los nombres de las cuentas que integraran los estados financieros consolidados ". Esta hoja resulta muy útil cuando hay subsidiarias que tienen diferentes nombres para las cuentas y/o que estas cuentas se quieran agrupar en solo concepto.

La hoja de distribución consta de una serie de filas y columnas en las que se anotan de manera horizontal los nombres de las cuentas de la empresa que se desea convertir, y de manera vertical, los nombres de las cuentas que integrarán los estados financieros consolidados. De esta manera los saldos horizontales son distribuidos o asignados a las cuentas verticales. Al final las sumas de las filas y de las columnas deberán de coincidir (Ver ejemplo de Hoja de distribución E-1).

Es importante mencionar que se debe de elaborar una hoja de distribución por cada empresa a consolidar de la cual se tomarán los saldos que serán vaciados a la hoja de trabajo de consolidación.

3.2.5. HOJA DE TRABAJO DE CONSOLIDACIÓN

El siguiente paso dentro de este proceso de consolidación consiste en la elaboración de una HOJA DE TRABAJO DE CONSOLIDACIÓN, en la cuál se procede a sumar los saldos de la contabilidad, tanto de la controladora como de

cada una de las subsidiarias que integraran los Estados Financieros Consolidados. De la misma manera se suma línea por línea para obtener los saldos de activos, pasivos, capital y cuentas de resultados de las empresas que conforman el rubro.

Fundamentalmente existen dos tipos de hojas de trabajo, las cuales se mencionan a continuación:

a) **MULTIPLE.** En este tipo de formato se utiliza una hoja diferente para cada uno de los rubros de activo, pasivo, capital y cuentas de resultados de las empresas del grupo. El uso de esta hoja de trabajo es muy simple y tiene la ventaja de que al terminar de elaborarla ya se cuenta con los Estados Financieros prácticamente listos para ser presentados.

b) **UNITARIA.** En este tipo de formato como su nombre lo indica, se emplea únicamente una hoja para todas las cuentas que integraran los Estados Financieros Consolidados.

Para ambos casos la hoja de trabajo puede ser del tipo horizontal o vertical (Ver el ejemplo de Hoja de trabajo E-2).

La hoja de trabajo es un papel de trabajo que ayuda a la obtención de la información financiera consolidada del grupo y que además sirve de referencia para la elaboración de Estados Financieros Consolidados de períodos posteriores.

EJEMPLO DE HOJA DE CLASIFICACIÓN O DISTRIBUCIÓN

E-1

CONCEPTO	SALDO AL 31 DE 95		EFECTIVO EN CAJA Y BANCOS	CUENTAS POR COBRAR	DEUDORES DIVERSOS	INVENTARIOS	TERRENO	EDIFICIO	DEPRACUM SOBRE EDIFICIO	MAQUINARIA Y EQUIPO	DEPRACUM SOBRE MAQ Y EQ	CUENTAS POR PAGAR	CAPITAL SOCIAL	UTILIDADES ACUMULADAS	TOTALES
	DEBE	HABER													
CASH	100,000.00		100,000.00												20,000.00
BANCOS	120,000.00		120,000.00												240,000.00
DEUDOS	20,000.00			20,000.00											40,000.00
PRESTAM Y EMPLEADOS	10,000.00				10,000.00										20,000.00
DEUDORES DIVERSOS	10,000.00				10,000.00										40,000.00
INVENTARIOS	600,000.00					600,000.00									600,000.00
TERRENOS	1,000,000.00						1,000,000.00								1,000,000.00
EDIFICIOS	1,400,000.00							800,000.00							1,400,000.00
DEPRACUMS BNEF		200,000.00							200,000.00						0.00
MAQUIN Y EQUIPO	1,000,000.00									1,000,000.00					1,000,000.00
DEPRACUMS/MAQ Y EQ		100,000.00									100,000.00				0.00
ACREEDORES		100,000.00										100,000.00			0.00
PROVEEDORES		20,000.00										20,000.00			0.00
RENTAS A TEMPR PAGAR		10,000.00										10,000.00			0.00
SUBID Y SAL POR PAGAR		20,000.00										20,000.00			0.00
CAPITAL SOCIAL		1,200,000.00											1,200,000.00		0.00
UTILIDADES ACUMULADAS		200,000.00												200,000.00	0.00
SUMAS	2,730,000.00	2,730,000.00	1,320,000.00	200,000.00	200,000.00	600,000.00	1,000,000.00	800,000.00	200,000.00	1,000,000.00	100,000.00	130,000.00	1,200,000.00	200,000.00	5,820,000.00

EJEMPLO DE HOJA DE TRABAJO DE CONSOLIDACIÓN HORIZONTAL

E-2

CONCEPTO	ESTADOS FINANCIEROS								AJUSTES Y ELIMINACIONES						ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS			
	COMPANIA A		COMPANIA B		COMPANIA C		SUMA		COMPANIA A		COMPANIA B		COMPANIA C		CONSOLIDADO		CONSOLIDADOS	
	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H
ESTADO DE RESULTADOS	En estas columnas se vinculan los saldos de los estados de resultados de las compañías y de situación financiera.								En estas columnas se registran los asientos de ajuste y eliminación realizados en las cuentas de cada compañía. Una columna o dos por compañía.						En estas columnas se registran los asientos que afectan a cuentas consolidadas.			
VENTAS																		
COSTO DE VENTAS																		
GASTOS DE OPERACION																		
UTILIDAD DEL EJERCICIO																		
SITUACION FINANCIERA																		
ACTIVO															Estas columnas registran los saldos de las cuentas de los estados financieros consolidados.			
EFECTIVO EN CAJA Y BANCOS																		
CLIENTES																		
MAQUIN Y EQUIPO																		
INVERSION EN ACCIONES																		
SUMAS																		
PASIVO Y CAPITAL																		
PROVEEDORES																		
ACREEDORES																		
CAPITAL SOCIAL																		
UTILIDADES ACUMULADAS																		
UTILIDAD DEL EJERCICIO																		
SUMAS																		

3.2.6. FORMULACIÓN DE ASIENTOS DE AJUSTE Y ELIMINACIÓN

Las transacciones y operaciones realizadas entre las empresas que integran a un grupo financiero, durante el ejercicio en que se llevará a cabo la consolidación, crean la necesidad de llevar a cabo una serie de ajustes, asientos de consolidación o eliminaciones.

Además de las eliminaciones de las utilidades o pérdidas, se deberá llevar a cabo la eliminación de las operaciones completas efectuadas entre las empresas del grupo.

Este tipo de asientos de eliminación únicamente deberán ser corridos en los papeles de trabajo de la consolidación, debido a que el grupo que se consolida no tiene personalidad jurídica propia. A diferencia de los asientos de consolidación por el método de participación que sí deberán ser registrados en los libros de la tenedora.

Existen Básicamente tres tipos de asientos de eliminación.

1. **Inversiones en acciones de subsidiarias** (en la contabilidad de la controladora), contra el capital contable de la subsidiaria.
2. **Transacciones entre las compañías del grupo**, como pueden ser: Ventas de mercancías, de activos, dividendos, etc.
3. **Cuentas corrientes**. Saldos recíprocos entre compañías originados por ventas a crédito, préstamos, etc.

En relación con las eliminaciones, el Boletín B-8 de PCGA indica que:

"Todas las transacciones efectuadas entre las compañías consolidadas deben eliminarse.

Sin pretender hacer una relación exhaustiva de las transacciones que deben eliminarse en la preparación de estados financieros consolidados, en los párrafos que siguen se enumeran la más frecuentes. La referencia que se haga en este boletín al costo como un método de valuación deberá interpretarse como el de valor en libros actualizado a la fecha de la transacción por cualquiera de los dos métodos reconocidos en nuestro esquema contable (cambios en el nivel general de precios y costos específicos). Este valor o conceptos análogos, como valor en libros a la fecha de la transacción, deberán ser actualizados en los términos del Boletín B-10 y sus adecuaciones.

a) Las ventas y el costo de ventas entre las compañías consolidadas. Si los artículos adquiridos de una compañía del grupo aún se encuentran en el inventario, deben valuarse al costo de producción o adquisición de la compañía vendedora, más gastos de transporte o de fabricación de la compradora.

b) La utilidad o pérdida en venta de activos fijos entre compañías consolidadas. Los inmuebles, maquinaria y equipo comprados a una entidad consolidada deben valuarse al valor en libros de la compañía vendedora, más los gastos incurridos por la compradora para poder disponer de ellos, como si la transacción no se hubiese realizado. Esta situación deberá seguirse contemplando durante la vida útil del bien el la entidad.

c) Los intereses, rentas, regalías , servicios técnicos, etcétera, entre las compañías consolidadas.

d) Los dividendos recibidos de y entre subsidiarias.

e) Puede suceder que con motivo de las eliminaciones anteriores surjan diferencias temporales de impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en la utilidad, las cuales deban ser reflejadas como impuestos diferidos si reúnen los requisitos establecidos en el Boletín D-4, "Tratamiento contable del impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en la utilidad".

Los saldos entre las compañías consolidadas deben ser eliminados.

La inversión en acciones debe ser eliminada contra el valor contable que las acciones de la emisora tenían en la fecha de compra de las acciones. Si existen distintas fechas de compra, la eliminación de la inversión debe efectuarse por etapas, tomando en cuenta el valor contable de las acciones en cada una de las fechas de compra.

Si alguna subsidiaria tiene acciones de voto limitado con dividendo acumulativo en circulación en poder de terceros, su dividendo anual se integrará a la utilidad neta correspondiente al interés minoritario, aún cuando éste no haya sido decretado. Lo anterior deberá considerarse desde los períodos intermedios".

3.2.7. ELABORACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

El paso final dentro de este proceso consiste en la presentación de la información financiera del grupo financiero que se consolida. Dicha información estará reflejada en los Estados Financieros Consolidados, los cuales serán elaborados de acuerdo a las hojas de trabajo que le preceden.

Los Estados Financieros que deberán ser elaborados, son los básicos para toda entidad económica:

1. **Estado de Situación Financiera.** Es aquel que muestra razonablemente a una fecha determinada la posición financiera del grupo.

2. **Estado de Resultados.** Es aquel que muestra la utilidad o la pérdida obtenida por un grupo consolidado, como consecuencia de las operaciones realizadas en un período determinado.

3. **Estado de Cambios en la Situación Financiera.** Según el Boletín B-12 :

"Es el estado financiero básico que muestra en pesos constantes los recursos generados o utilizados en la operación, los cambios principales ocurridos en la estructura financiera de la entidad y su reflejo en el efectivo e inversiones temporales a través de un período determinado".

4. **Estado de variaciones en el Contable.** Es el documento que muestra cuales han sido las variaciones que se presentarán en el grupo que se

consolida teniendo repercusión en su capital y que ocasionarán aumentarlo o disminuirlo. Se elabora por un período determinado y que al derivarse de una parte del Estado de Situación Financiera conforma la estructura financiera del grupo, es decir se muestra aquí el capital en unidades monetarias con que cuenta el mismo.

Todos estos estados financieros deberán estar expresados en pesos a la fecha de cierre de los mismos, y deberán ser comparativos (3ra adecuación del Boletín B-10).

Para efectos de su presentación, los estados financieros del año anterior deberán ser multiplicados por el factor de inflación del período, con el fin de que al estar a la misma fecha que los de este año, puedan ser útiles en la toma de decisiones.

3.3. MÉTODOS DE REGISTRO DE INVERSIONES

Cuando una compañía determinada adquiere un porcentaje determinado de acciones comunes de otra compañía y que además este hecho le permite tener injerencia en la administración de la segunda se le considera como tenedora. Estas acciones adquiridas por la tenedora pueden tener diferentes valores, los cuales son:

VALOR NOMINAL: Es el que se encuentra impreso en la acción.

VALOR DE MERCADO: Es la cotización de la acción en el mercado y al cual se compra.

VALOR EN LIBROS: También llamado Valor Contable y representa el la participación dicha acción en el capital contable de la empresa. Este valor se obtiene dividiendo el capital contable (una vez deducidos los intereses preferentes) entre el número de acciones comunes en circulación. Al comprar acciones comunes, una compañía puede encontrarse en las siguientes situaciones:

1. Invertir en acciones de la subsidiaria al valor en libros.
2. Invertir en acciones de la subsidiaria sobre el valor en libros.
3. Invertir en acciones de la subsidiaria bajo el valor en libros.

La compañía tenedora al momento de adquirir las acciones comunes en circulación de otra compañía, se ve en la necesidad de registrar y valorar estas inversiones, para lo cual, se valdrá de dos métodos:

1. Método del Costo.
2. Método de participación

3.3.1. MÉTODO DEL COSTO

El método del costo consiste en valorar a las inversiones en acciones de una compañía a su costo de adquisición.

Para registrar la adquisición de acciones en este método se utilizará la cuenta de "INVERSIONES EN ACCIONES", cuyo saldo será igual al valor del costo de las adquisiciones y se modificará cuando existan nuevas compras de acciones, cuando se vendan parcialmente o totalmente las mismas y por la obtención de dividendos de las utilidades de la compañía en la que se invirtió (subsidiaria o asociada) correspondientes a ejercicios anteriores a la fecha de adquisición.

En las hojas siguientes se presenta un caso, que nos servirá para ejemplificar este método (Ejemplo E-3).

3.3.2. MÉTODO DE PARTICIPACIÓN

El método de participación es un procedimiento que se utiliza para valorar las acciones comunes emitidas por empresas subsidiarias y asociadas, el cual consiste en adicionar o deducir al valor neto en libros a la fecha de compra, la parte proporcional que le corresponda a la compañía tenedora, de las utilidades o pérdidas de las cuentas del Capital Contable derivadas de la operación de las empresas (resultados del ejercicio), de efectos de actualización o de algún otro origen, posteriores a la fecha de adquisición de tales títulos.

Para poder entender la esencia de este método es necesario primero comprender claramente el concepto del CAPITAL CONTABLE. El Capital Contable se define como el derecho de los propietarios sobre los activos netos, el cual surge por aportaciones de los mismos o por transacciones u otros eventos que afectan a la entidad. De acuerdo con su origen el capital contable está formado por el CAPITAL CONTRIBUIDO y CAPITAL GANADO o DÉFICIT.

EJEMPLO DEL MÉTODO DEL COSTO

E-3

La compañía "A" adquiere el 80% de las acciones de la compañía "B" en \$ 600,000.00.
 El capital social y las utilidades acumuladas de la compañía "B" a la fecha de adquisición de las acciones eran de: \$ 500,000.00 y \$ 100,000.00 respectivamente.
 El cálculo de la inversión en acciones se realiza como sigue:

INVERSIÓN EN ACCIONES DE LA COMPAÑÍA "B"

CAPITAL SOCIAL DE LA COMPAÑÍA "B" (70% DE \$500,000.00)	350,000.00
UTILIDADES ACUMULADAS DE LA COMPAÑÍA "B" (70% DE \$100,000.00)	70,000.00
	420,000.00
VALOR EN LIBROS DE LAS ACCIONES	420,000.00
(-) COSTO DE ADQUISICIÓN DE LAS ACCIONES	600,000.00
	(180,000.00)
EXCESO DEL VALOR EN LIBROS S/COSTO DE ACC DE SUBSIDIARIAS	(180,000.00)

POR LO TANTO EL ASIENTO DE ADQUISICIÓN QUEDA:

	DEBE	HABER
<i>INVERSIÓN EN ACCIONES DE LA COMPAÑÍA "B"</i>	600,000.00	
<i>BANCOS</i>		600,000.00

EJEMPLO DEL MÉTODO DEL COSTO

E-3.1.

AL CONSOLIDAR LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS COMPAÑÍAS "A" Y "B" A LA FECHA DE ADQUISICIÓN DE ACCIONES, LA HOJA DE TRABAJO QUEDA:

CONCEPTO	BALANCE GENERAL						ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS						
	COMPAÑIA "A"		COMPAÑIA "B"		ELIMINACIONES		D		H				
	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H			
ACTIVO													
EFFECTIVO EN CAJA Y BANCOS	380000		200000									580000	
CLIENTES	800000		100000									900000	
INVENTARIOS	1200000		300000									1500000	
ACTIVO FIJO	2500000		600000					0				3100000	
INVERSIÓN EN ACCIONES DE "B"	600000							600000				0	
EXCESO DEL VALOR EN LIBROS S/ CTO DE ACC DE SUBSID.							180000					180000	
PASIVO Y CAPITAL													
PROVEEDORES		1000000											1600000
CAPITAL SOCIAL COMPAÑIA "A"		2000000											2000000
COMPAÑIA "B"				500000			350000						2480000
UTILIDADES ACUMULADAS COMPAÑIA "A"		2480000					150000						2480000
COMPAÑIA "B"				100000			70000						180000
INTERES MINORITARIO											180000		180000
SUMAS	5480000	5480000	1200000	1200000	1200000	1200000	780000	780000	780000	780000	180000	6280000	6280000

CAPITAL CONTRIBUIDO: Está formado por las aportaciones de los socios y la donaciones recibidas por la entidad, con su correspondiente actualización; incluye generalmente los siguientes conceptos:

- Capital Social.
- Aportaciones para futuros aumentos de capital.
- Prima en venta de acciones.
- Donaciones.

CAPITAL GANADO: Corresponde al resultado de las actividades operativas de la entidad y otros eventos o circunstancias que pudieran afectarla, más su correspondiente actualización; incluye los siguientes conceptos:

- Utilidades Retenidas, incluyendo las aplicadas a Reservas de Capital.
- Pérdidas acumuladas.
- Exceso o Insuficiencia en la actualización del Capital contable.

3.3.2.1. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN

- 1) La compañía tenedora debe tener control o ejercer influencia significativa en la administración de las subsidiarias o asociadas sobre las cuales se pretenda aplicar el procedimiento.
- 2) Las subsidiarias y asociadas no deben tener restricciones en cuanto a la distribución de dividendos a la compañía tenedora.

- 3) Las subsidiarias y asociadas no deberán encontrarse en una situación que impida a la compañía tenedora ejercer sus derechos sobre ella.
- 4) Las subsidiarias y asociadas ubicadas en el extranjero no deben tener impedimentos para la libre remisión de utilidades.

Es importante señalar que para que una empresa tenedora aplique el método de participación en empresas subsidiarias o asociadas es necesario eliminar las utilidades o pérdidas en las cuentas de capital contable (incluyendo los resultados del ejercicio) originadas por operaciones con compañías integrantes del mismo grupo, de tal forma que únicamente se consideren los movimientos efectivamente realizados con terceros.

3.3.2.2. ADQUISICIÓN Y VENTA DE SUBSIDIARIAS Y ASOCIADAS

Cualquier diferencia que exista entre el valor de compra de las acciones de una compañía subsidiaria o asociada y el valor contable de las mismas puede asignarse en función de lo siguiente:

- a) Probablemente el valor contable de los activos no monetarios no sea representativo por lo que éstos deberán ajustarse a su valor de reposición o de uso.
- b) Por aquéllos activos y pasivos monetarios a largo plazo cuya tasa de interés sea notoriamente distinta a la de mercado, deberá determinarse el monto atribuible a este diferencial.

c) Si con motivo de la adquisición los deudores o acreedores de la empresa cambiaran las condiciones previamente establecidas de tal forma que se produjera un beneficio o pérdida importantes, éste deberá considerarse en el precio de la operación.

Si finalmente después de tomar en cuenta las consideraciones anteriores resulta una diferencia entre el valor de compra y el valor en libros de las acciones, ésta se identificará de la siguiente manera:

1. Si la diferencia fuera deudora se identificará con el nombre de "Exceso del Costo de las acciones de subsidiarias sobre el valor en libros" o como "Crédito Mercantil", y deberá ser amortizada mediante cargos sistemáticos a resultados futuros en un período razonable, salvo en el caso en que la subsidiaria no tenga capacidad de generar utilidades, en donde toda la diferencia se deberá aplicar en los resultados del año.

Para la determinación del período de amortización se deberán tomar en cuenta los siguientes elementos :

- La vida predecible del negocio o la industria.
- Los efectos de la obsolescencia de productos , cambios en la demanda y otros factores que pudieran afectar a la empresa.
- El período esperado de retorno de la inversión.
- En ningún caso el plazo de amortización podrá exceder a 20 años.

2. Si la diferencia fuera acreedora se identificará con el nombre de " Exceso del valor en libros sobre el costo de las acciones de subsidiarias" y deberá ser

amortizada mediante créditos a resultados futuros en el plazo en que se estime que el negocio adquirido quedará integrado al resto del grupo, el cual no debe exceder a cinco años.

Los estados financieros de las compañías adquiridas se incluirán en la consolidación a partir de la fecha en que adquieren la calidad de subsidiarias; de la misma manera, los estados financieros de las compañías que pierdan la calidad de subsidiarias se dejarán de consolidar a partir del momento en que pierdan esa calidad.

3.4. OPERACIONES INTERCOMPAÑÍAS

Lo más común dentro de un grupo de empresas que se consolidan, es que realicen operaciones entre sí, para efectos de la consolidación de estados financieros, estas operaciones deberán eliminarse con la finalidad de que dichos estados reflejen razonablemente los resultados de operación y la situación financiera del grupo en cuestión, ya que estas operaciones no han sido realizadas con entidades económicas diferentes de la entidad consolidada.

Las operaciones intercompañías son:

1. POR VENTA DE MERCANCIAS: Las ventas entre empresas del grupo pueden ser efectuadas al costo, con un precio de venta mayor que el costo o con un precio de venta menor al mismo. En los dos últimos casos, cuando la empresa compradora no haya vendido la mercancía, esta se encontrará en los inventarios de la adquirente, sobrevaluada o subvaluada, con una utilidad o pérdida implícita no realizada para el grupo de empresas, aunque ésta se halle

realizada para las empresas consideradas en forma individual. Para entender lo anterior presentamos un ejemplo (E-4)

2. **VENTA DE ACTIVOS FIJOS:** Esta es una operación normal en este tipo de organizaciones. Normalmente el importe al que se vende el activo de la empresa adquiriente no coincide con el valor histórico del activo, originado fuera del grupo. De la misma forma la estimación de la vida útil y el método de depreciación tampoco coincidirán necesariamente entre las empresas vendedora y compradora. Para una mejor comprensión de estos concepto se presenta un caso (ejemplo E-5).

3. **CUENTAS CORRIENTES:** Este rubro se refiere a las operaciones a crédito entre la controladora y la subsidiaria. Las operaciones pueden ser por prestamos, compraventa a crédito, intereses por cobrar, dividendos por cobrar, dividendos por cobrar, documentos, etc. Para este tipo de operaciones es necesario hacer una conciliación entre cuentas reciprocas de la controladora y la subsidiaria con el fin de que sus saldos coincidan, y la eliminación sea posible. Por ejemplo:

Si la subsidiaria adeuda a la controladora, por una compra a crédito, \$ 800,000.00, el asiento por la eliminación será el siguiente:

- 1 -

PROVEEDORES CONTROLADORA	800,000.00	
CLIENTE SUBSIDIARIA		800,000.00

EJEMPLO DE VENTA DE MERCANCIAS (OPERACIONES INTERCOMPAÑÍAS)

E-4

CUANDO SE VENDEN TODAS LAS MERCANCIAS A TERCEROS

1. VENTA DE MERCANCIA DE "B" A "A"	100,000.00
2. COSTO DE MERCANCIAS PARA "B"	60,000.00
3. VENTA TOTAL A TERCEROS POR PARTE DE "A"	130,000.00

CALCULOS

	"A"	"B"	ELIMINACION	CONSOLIDADA
VENTAS	130,000.00	100,000.00	100,000.00	330,000.00
COMPRAS	100,000.00	60,000.00	100,000.00	260,000.00
UTILIDAD	30,000.00	40,000.00	0.00	70,000.00

Por lo tanto el asiento de eliminación quedaria:

- 1 -

VENTAS "B"	100,000.00		
COMPRAS "A"		100,000.00	

CUANDO NO SE HAN VENDIDO TODAS LAS MERCANCIAS A TERCEROS

1. CON LOS MISMOS DATOS, SUPONGASE QUE EL 40% DE MERCANCIAS NO SE HAN VENDIDO

CALCULOS

	"A"	"B"	ELIMINACION	CONSOLIDADA
VENTAS	78,000.00	100,000.00	(100,000.00)	78,000.00
COMPRAS	60,000.00	60,000.00	(84,000.00)	36,000.00
UTILIDAD	18,000.00	40,000.00	(16,000.00)	42,000.00
INVENTARIOS	40,000.00	0.00	(16,000.00)	24,000.00

El inventario final calculado sobre la base de costos originales de "B" y sobre los costos de "A" serian:

	"A"	"B"	SOBREVALUACION
COSTO HISTORICO	100,000.00	60,000.00	(40,000.00)
PORCENTAJE VENDIDO (60%)	60,000.00	36,000.00	(24,000.00)
VALOR DEL INVENTARIO FINAL	40,000.00	24,000.00	(16,000.00)

Por lo tanto el asiento de eliminación sería:

- 1 -

VENTAS "B"	100,000.00		
COMPRA "A"		84,000.00	
INVENTARIOS "A"		16,000.00	

EJEMPLO DE VENTA DE ACTIVOS FIJOS (OPERAC. INTERCOMPAÑÍAS)

E-5

LA COMPAÑIA "A" LE VENDE UN VEHICULO A "B":

1. COSTO ORIGINAL VEHICULO "A"	160,000.00
2 DEPR ACUM A LA FECHA DE VENTA "A"	80,000.00
3 IMPORTE DE LA VENTA DE "A" HACIA "B"	100,000.00
4. % DEPRECIACION	10%

CALCULOS:

DEPR ACUM "A"	80,000.00
ENTRE: DEPRECIACIÓN ANUAL AL 10%	<u>16,000.00</u>
AÑOS DE DEPRECIACIÓN	5

LOS ASIENTOS DE "A" AL EFECTUAR LA VENTA SON:

- 1 -		
BANCOS	100,000.00	
DEPREC ACUM	80,000.00	
VEHICULOS		160,000.00
GANANCIA EN VTA DE ACT FIJO		20,000.00

LOS ASIENTOS DE "B" AL EFECTUAR LA COMPRA SON:

- 1 -		
VEHICULOS	100,000.00	
BANCOS		100,000.00

ASIENTOS DE CONSOLIDACION

PARA ELIMINAR LA GANANCIA NO REALIZADA POR LA VENTA CONTRA LA SOBREVVALUACIÓN DEL VEHICULO

- 1 -		
GANANCIA EN VENTA DE ACTIVO FIJO "A"	20,000.00	
VEHICULOS "B"		20,000.00

PARA ELIMINAR DE LA UTILIDAD EN VENTA DE ACTIVO FIJO, LA DEPRECIACIÓN QUEDARÍA:

- 2 -		
DEPREC ACUMULADA "B"	4,000.00	
GASTOS DE OPERACIÓN "B"		4,000.00
DEPRECIACIONES		

2.5. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA CONSOLIDACIÓN CONTABLE

VENTAJAS:

1. La consolidación de estados financieros tiene la finalidad de lograr el crecimiento de una entidad ya sea a través de la creación de nuevas empresas o por medio de la adquisición de acciones de empresas ya existentes.
2. La adopción de este tipo de crecimiento obedece en la mayor parte de los casos a una estrategia jurídica y financiera ya sea para obtener una mayor eficiencia administrativa o para facilitar las operaciones del negocio.
3. Permite obtener una influencia en la administración de la empresa de la cual se adquieren las acciones, esto puede permitir que la entidad adquirente asegure el abastecimiento de sus materias primas, el transporte de sus productos, el consumo de sus insumos, etc.
4. Al adquirir un porcentaje de la participación accionaria de un negocio en funcionamiento, se adquiere también, toda la infraestructura con la que cuenta el negocio, la imagen del mismo con sus clientes, una red ya establecida de proveedores, personal con experiencia, canales de comunicación, etc.
5. Las empresas pequeñas o de nueva creación, al ser parte del grupo, pueden entrar de inmediato a un mercado más grande que el que podrían lograr de manera independiente.

6. Otra ventaja nada despreciable consiste en que los recursos financieros de todas las empresas que integran un grupo, pueden generar una gran rentabilidad y capacidad de negociación al manejarse eficientemente en conjunto, cosa que no sería posible si cada empresa decidiera individualmente el manejo de sus recursos financieros.

7. El grupo de empresas, forman una sola entidad económica, aunque desde el punto de vista legal no integren una unidad jurídica.

8. Para efectos de información contable, toma de decisiones financieras y administrativas deberán ser consideradas como una sola, mientras que para efectos legales cada una de las empresas que constituyen el grupo tienen una personalidad jurídica propia e independiente de las demás.

DESVENTAJAS:

Muchas de las ventajas que se han mencionado , pueden convertirse en desventajas si se dan las circunstancias administrativas que lo propicien, por ejemplo:

1. La mala imagen que pueda generar alguna de las empresas en cuanto a sus productos o servicios puede transmitirse a las demás, al identificarlas el consumidor como una sola.

2. Un crecimiento anárquico aunado a deficiencias en los procesos de organización ocasionarán una excesiva burocratización que puede traer como consecuencia un número excesivo de personal sin funciones bien delimitadas.

3. Desmembramiento de la administración, la controladora puede llegar a perder el control de las empresas que dependen de ella, si existe un organigrama con demasiadas jerarquias, el seguimiento de las decisiones administrativas pueden llegar a dificultarse. Esto requiere de sistemas y procesos de control administrativo de alta eficiencia y automatización.

4. La mala planeación puede afectar al grupo como un todo, así como el efecto de una buena decisión beneficia a todo el grupo, el efecto de una mala decisión afecta de igual manera a todos.

5. En algunos países el grupo puede ser considerado como un monopolio y por lo tanto estar sujeto a restricciones de tipo legal.

3.6. CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN CONTABLE

Para efectos de una mejor comprensión de lo expuesto en el presente capítulo, se presenta a continuación un caso que será de mucha utilidad:

DATOS

El grupo de compañías está formado por la controladora "CONTROL" y las subsidiarias "A" y "B". Se realizan las siguientes operaciones:

1. "CONTROL" adquiere el 1ro de enero de 1994, el 100% de las acciones de "A" en \$ 25,000.00 (representan 1,000 acciones que integran el capital social); el capital contable de "A" se integra de la siguiente manera:

CAPITAL SOCIAL	=	\$ 10,000.00 (1,000 Acciones de \$ 10 C/U)
SUPERAVIT POR REV DE		
ACTIVOS FIJOS	=	\$ 2,500.00
RESERVA LEGAL	=	\$ 1,500.00
UTILIDADES ACUM	=	\$ 4,000.00

2. El 2 de enero de 1994, "CONTROL" adquiere el 80% de las acciones de "B" (800 acciones de un total de 1,000), pagando por las mismas \$ 8,000.00. El capital contable de de "B" se integra de la siguiente forma:

CAPITAL SOCIAL	=	\$ 6,000.00
SUPERAVIT POR REV DE		
RESERVA LEGAL	=	\$ 1,500.00
UTILIDADES ACUM	=	\$ 2,500.00

Se presentan a continuación los estados financieros al 31 de diciembre de 1994 de las tres compañías:

COMPAÑÍA "CONTROL"

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994

ACTIVO				PASIVO
CIRCULANTE		93,290.00	CORTO PLAZO	45,900.00
CAJA Y BANCOS	35,000.00		DOC POR PAGAR C/P	20,300.00
CUENTAS Y DOC POR COBRAR	44,000.00		PROVEEDORES	17,100.00
INVENTARIOS	12,800.00		INTERESES POR PAGAR	2,950.00
AFILIADAS POR COBRAR	<u>1,490.00</u>		ACREED DIVERSOS	<u>5,550.00</u>
			LARGO PLAZO	1,850.00
NO CIRCULANTE		156,660.00	DOC POR PAGAR L/P	<u>1,850.00</u>
ACTIVO FIJO	124,190.00			
DEPR ACUM S/ ACT FIJO	<u>(3,580.00)</u>	120,610.00	CAPITAL CONTABLE	202,200.00
INVERSIÓN EN SUBSIDIARIAS	<u>36,050.00</u>		CAPITAL SOCIAL	40,500.00
			SUPERAVIT POR REV DE ACT FIJO	15,200.00
			RESERVA LEGAL	8,850.00
			RESULT DE EJERC ANT	105,300.00
			RESULT DEL EJERCICIO	<u>32,350.00</u>
TOTAL ACTIVO		249,950.00	TOTAL PASIVO MAS CAP. CONT.	249,950.00

ESTE DOCUMENTO NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

COMPAÑÍA "CONTROL"

ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994

	VENTAS	80,400.00
	COSTO DE VENTAS	<u>26,350.00</u>
	UTILIDAD BRUTA	54,050.00
menos:	GASTOS DE OPERACIÓN	3,126.00
	GTOS DE ADMINISTRACIÓN	910.00
	GTOS DE VENTA	1,476.00
	GTOS FINANCIEROS	<u>740.00</u>
	UTILIDAD EN OPERACIÓN	50,924.00
mas:	UTILIDADES DE SUBSIDIARIAS	3,050.00
mas:	OTROS INGRESOS	164.00
menos:	OTROS GASTOS	<u>55.00</u>
	UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	54,083.00
	I.S.R	18,388.00
	P.T.U.	<u>3,345.00</u>
	UTILIDAD NETA	<u>32,350.00</u>

COMPAÑÍA "A"

ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994

	VENTAS	9,185.00
	COSTO DE VENTAS	<u>5,200.00</u>
	UTILIDAD BRUTA	3,985.00
menos:	GASTOS DE OPERACIÓN	500.00
	GTOS DE ADMINISTRACIÓN	150.00
	GTOS DE VENTA	250.00
	GTOS FINANCIEROS	<u>100.00</u>
	UTILIDAD EN OPERACIÓN	3,485.00
mas:	OTROS INGRESOS	0.00
menos:	OTROS GASTOS	<u>55.00</u>
	UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	3,430.00
	I.S.R.	933.00
	P.T.U.	<u>247.00</u>
	UTILIDAD NETA	<u><u>2,250.00</u></u>

COMPAÑÍA "B"

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994

ACTIVO		PASIVO	
CIRCULANTE	7,600.00	CORTO PLAZO	
CAJA Y BANCOS	2,700.00	DOC POR PAGAR C/P	210.00
CUENTAS Y DOC POR COBRAR	3,100.00	PROVEEDORES	200.00
INVENTARIOS	1,800.00	ACREED DIVERSOS	150.00
AFLIJADAS POR COBRAR	<u>0.00</u>	AFLIJADAS POR PAGAR	<u>1,105.00</u>
			1,665.00
NO CIRCULANTE		LARGO PLAZO	0.00
		DOC POR PAGAR LP	<u>0.00</u>
	5,525.00		
ACTIVO FJO	(820.00)		
DEPR ACUM S/ ACT FJO	<u>4,705.00</u>	CAPITAL CONTABLE	11,000.00
OTROS ACTIVOS	<u>360.00</u>	CAPITAL SOCIAL	6,000.00
		SUPERAVIT POR REV DE ACT FJO	0.00
		RESERVA LEGAL	1,500.00
		RESULT DE EJERC ANT	2,500.00
		RESULT DEL EJERCICIO	<u>1,000.00</u>
TOTAL ACTIVO	<u>12,665.00</u>	TOTAL PASIVO MAS CAP. CONT.	<u>12,665.00</u>

COMPAÑÍA "B"

ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994

	VENTAS	6,369.00
	COSTO DE VENTAS	<u>3,500.00</u>
	UTILIDAD BRUTA	2,869.00
menos:	GASTOS DE OPERACIÓN	860.00
	GTOS DE ADMINISTRACIÓN	265.00
	GTOS DE VENTA	490.00
	GTOS FINANCIEROS	<u>105.00</u>
	UTILIDAD EN OPERACIÓN	2,009.00
mas:	OTROS INGRESOS	0.00
menos:	OTROS GASTOS	<u>375.00</u>
	UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	1,634.00
	I S R	501.00
	P T U	<u>133.00</u>
	UTILIDAD NETA	<u><u>1,000.00</u></u>

3. La compañía "CONTROL" reconoce su participación de las utilidades de sus subsidiarias y que se encuentran en sus resultados.

4. "CONTROL" vendió \$ 7,500.00 de mercancía a la compañía "A", con un costo de \$ 4,500.00. La compañía "A" sólo vende el 80% de las mercancías con un importe de \$ 9,650.00.

5. "B" vendió mercancías a "CONTROL" por \$ 4,000.00 con costo de \$ 2,400.00. De estas mercancías "CONTROL" vende la totalidad en \$ 5,600.00

6. "CONTROL", al cierre del ejercicio tiene cuentas por cobrar a las subsidiarias:

a) Compañía "A" \$ 510.00

b) Compañía "B" \$ 980.00

A su vez "A" tiene una cuenta por cobrar a la compañía "B" por \$ 125.00.

7. "A" cobró intereses por \$ 55.00 a la compañía "B", la cual los liquidó en efectivo.

Se presenta a continuación la resolución del presente caso:

COMPAÑÍA "CONTROL" Y SUBSIDIARIAS
HOJA DE DISTRIBUCIÓN AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994
ESTADO DE RESULTADOS

COMPANÍA	VENTAS	COSTO DE VENTAS	GTOS DE ADMINIST	GTOS DE VENTA	GTOS FINANC	UTILIDADES DE SUBSID	OTROS INGRESOS	OTROS GASTOS	I.S.R.	P.T.U.	RESULT DEL EJER
"CONTROL"	80,400.00	(26,350.00)	(910.00)	(1,476.00)	(740.00)	3,050.00	164.00	(55.00)	(18,388.00)	(3,345.00)	32,350.00
"A"	9,185.00	(5,200.00)	(150.00)	(250.00)	(100.00)	0.00	0.00	(55.00)	(933.00)	(247.00)	2,250.00
"B"	6,369.00	(3,500.00)	(265.00)	(490.00)	(105.00)	0.00	0.00	(375.00)	(501.00)	(133.00)	1,000.00
SUMAS	95,954.00	(35,050.00)	(1,325.00)	(2,216.00)	(945.00)	3,050.00	164.00	(485.00)	(19,822.00)	(3,725.00)	35,600.00

CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN CONTABLE

ASIENTOS DE ELIMINACIÓN

	D	H
-1-		
UTILIDADES EN SUBSIDIARIAS		
CIA "A"	2,250.00	
CIA "B" (80%)	800.00	
INVERSION EN SUBSIDIARIAS		
CIA "A"		2,250.00
CIA "B"		800.00
* Por la cancelación de la participación de la controladora en utilidades de las subsidiarias*		

-2-		
VENTAS CIA "CONTROL"	6,000.00	
(ventas 7,500.00 x 80%)		
COSTO DE VTAS CIA "A"		6,000.00
* Eliminación de la venta y costo de venta por realizarse entre compañías*		

-3-		
VENTAS	1,500.00	
COSTO DE VENTAS		900.00
INVENTARIOS		600.00
* Eliminación de la utilidad no realizada y excedida en inventarios al 20% de la mercancía por la controladora*		

Los asientos número 2 y 3 se determinó de la siguiente forma:

	"CONTROL"		"A"	
VENTAS A CIA "A"	7,500.00		9,650.00	
COSTO DE VENTAS	4,500.00	COSTO 80%	6,000.00	(eliminación)
	3,000.00		3,650.00	

80%	20%	100%
6,000.00	1,500.00	7,500.00
3,600.00	900.00	4,500.00
2,400.00	600.00	3,000.00

▲
(eliminación)

CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN CONTABLE

ASIENTOS DE ELIMINACIÓN

Efecto real de la utilidad real (ventas a terceras personas):

VENTAS A TERCEROS	9,650.00
COSTO DE LA VENTA	3,600.00
UTILIDAD BRUTA REAL	6,050.00

D H

-4-

VENTAS CIA "B"		4,000.00
COSTO DE VENTAS "CONTROL"		4,000.00

* Eliminación de ventas y costo de ventas de operaciones intercompañías *

	"B"	"CONTROL"
VENTAS A CIA "B"	4,000.00	5,600.00
COSTO DE VENTAS	2,400.00	4,000.00
	1,600.00	1,600.00

Efecto real de la utilidad real (ventas a terceras personas):

VENTAS A TERCEROS	5,600.00
COSTO DE LA VENTA	2,400.00
UTILIDAD BRUTA REAL	3,200.00

-5-

CUENTAS POR PAGAR		
DE "A" HACIA "CONTROL"		510.00
DE "B" HACIA "CONTROL"		980.00
DE "A" HACIA "B"		125.00
CUENTAS POR COBRAR		
DE "A" HACIA "CONTROL"		510.00
DE "B" HACIA "CONTROL"		980.00
DE "A" HACIA "B"		125.00

* Eliminación de las cuentas por pagar y por cobrar intercompañías *

CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN CONTABLE

ASIENTOS DE ELIMINACIÓN

	D	H
-6-		
OTROS INGRESOS CIA "A"	55.00	
OTROS GASTOS CIA "B"		55.00
* Eliminación de Ingresos e Intereses Intercompañías *		

-7-		
CAPITAL SOCIAL		
CIA "A"	10,000.00	(1)
CIA "B" (80%)	4,800.00	(2)
(20%)	1,200.00	(3)
SUPERAVID POR REVALUACIÓN DE ACTIVOS FIJOS		
	2,500.00	(1)
RESERVA LEGAL		
CIA "A"	1,500.00	(1)
CIA "B" (80%)	1,200.00	(2)
(20%)	300.00	(3)
UTILIDADES ACUMULADAS		
CIA "A"	4,000.00	(1)
CIA "B" (80%)	2,000.00	(2)
(20%)	500.00	(3)
CRÉDITO MERCANTIL	7,000.00	(1)
INVERSIÓN EN SUBSIDIARIAS		
CIA "A"		25,000.00 (1)
CIA "B" (80%)		8,000.00 (2)
INTERES MINORITARIO		2,000.00 (3)
* Eliminación del capital contable de las subsidiarias contra la inversión en subsidiarias *		

-8-		
PARTICIPACIÓN DEL INTERES MINORITARIO EN LA UTILIDAD DE LA SUBSIDIARIA CIA "B"		
	200.00	
INTERES MINORITARIO POR PAGAR		200.00
* Reconocimiento de la participación del interés minoritario en el resultado de "B" *		

COMPañA "CONTROL" Y SUBSIDIARIAS
HOJA DE DE TRABAJO DE CONSOLIDACIÓN AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994

PARTIDAS	"CONTROL"		"A"		"B"		SUMAS		ELIMINACIONES		SALDOS CONSOLIDADOS	
	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H
SITUACIÓN FINANCIERA												
CAJA Y BANCOS	15,000.00		4,250.00		2,700.00		41,860.00					41,860.00
CUENTAS Y DOC POR COBRAR	44,000.00		3,300.00		3,100.00		50,400.00					50,400.00
INVENTARIOS	12,800.00		5,120.00		1,800.00		19,720.00			800.00	3	19,120.00
AFILIADAS POR COBRAR	1,460.00		125.00		0.00		1,815.00			1,815.00	5	0.00
ACTIVO FLO	124,180.00		6,386.00		5,526.00		138,100.00					138,100.00
DEPRECIACION ACUM		3,580.00		1,020.00		820.00		5,420.00				
OTROS ACTIVOS	0.00		1,440.00		360.00		1,800.00					1,800.00
INVERS EN SUBSIDIARIAS	38,050.00		0.00		0.00		38,050.00			3,060.00	1	0.00
									7,000.00	7		7,000.00
CREDITO MERCANTIL	0.00		0.00		0.00		0.00					0.00
DOC POR PAGAR C/P	20,300.00		0.00		210.00		20,510.00					20,510.00
PROVEEDORES	17,100.00		525.00		200.00		17,825.00					17,825.00
INTERESES POR PAGAR	2,960.00		0.00		0.00		2,960.00					2,960.00
ACREED DIVERSOS	5,560.00		315.00		150.00		6,015.00					6,015.00
AFILIADAS POR PAGAR	0.00		510.00		1,105.00		1,815.00		1,815.00	5		0.00
DOC POR PAGAR LP	1,860.00		0.00		0.00		1,860.00					1,860.00
INTERES MINORITARIO	0.00		0.00		0.00		0.00			2,000.00	7	2,000.00
										200.00	8	
CAPITAL SOCIAL	40,500.00		10,000.00		6,000.00		56,500.00		18,000.00	7		40,500.00
SUPERAVIT POR REV.												
DE ACT FLO	15,200.00		2,500.00		0.00		17,700.00		2,500.00	7		15,200.00
RESERVA LEGAL	8,960.00		1,500.00		1,500.00		11,860.00		3,000.00	7		8,960.00
RESULT DE EJER ANT	105,300.00		4,000.00		2,500.00		111,800.00		6,500.00	7		105,300.00
RESULTADO DEL EJER	32,350.00		2,250.00		1,000.00		36,600.00		3,860.00			31,740.00
SUMAS IGUALES	253,530.00	253,530.00	22,820.00	22,820.00	13,485.00	13,485.00	289,635.00	289,635.00	40,485.00	40,485.00	40,485.00	253,370.00

COMPañA "CONTROL" Y SUBSIDIARIAS
HOJA DE DE TRABAJO DE CONSOLIDACION AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994

PARTIDAS	"CONTROL"		"A"		"B"		"SUMAS"		"ELIMINACIONES"		"SALDOS CONSOLIDADOS"	
	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H
REBULTADOS												
VENTAS	80,400.00		9,185.00		6,389.00		95,964.00		6,000.00 2 1,800.00 3 4,000.00 4			84,464.00
COSTO DE VENTAS	26,380.00		8,200.00	3,500.00			38,080.00		6,000.00 2 800.00 3 4,000.00 4			24,180.00
GASTOS DE ADMINISTR	910.00		150.00	285.00			1,325.00					1,325.00
GASTOS DE VENTA	1,478.00		250.00	490.00			2,218.00					2,218.00
GASTOS FINANCIEROS	740.00		100.00	105.00			945.00					945.00
UTILIDAD DE SUBSIDIARIAS		3,060.00			0.00		3,060.00	3,060.00 1				0.00
OTROS INGRESOS		184.00		375.00	0.00		486.00	184.00 8				430.00
OTROS GASTOS	55.00		833.00	133.00			19,822.00	56.00 8				19,822.00
I.S.R.	18,368.00		247.00				3,725.00					3,725.00
P.T.U.	3,346.00											
INTERES MINORITARIO	51,264.00	83,814.00	6,935.00	9,185.00	6,389.00	6,389.00	63,598.00	99,168.00	200.00 8	10,845.00	10,845.00	84,583.00
RESULTADO DEL EJERCICIO	32,360.00		2,250.00		1,000.00		35,600.00					31,780.00

COMPAÑÍA "CONTROL" Y SUBSIDIARIAS

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA CONSOLIDADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994

	ACTIVO	PASIVO	
CIRCULANTE	111,470.00	CORTO PLAZO	47,300.00
CAJA Y BANCOS	41,950.00	DOC POR PAGAR C/P	20,510.00
CUENTAS Y DOC POR COBRAR	50,400.00	PROVEEDORES	17,825.00
INVENTARIOS	19,120.00	INTERESES POR PAGAR	2,950.00
AFILIADAS POR COBRAR	<u>0.00</u>	ACREED DIVERSOS	<u>6,015.00</u>
		LARGO PLAZO	4,050.00
NO CIRCULANTE		DOC POR PAGAR L/P	1,850.00
ACTIVO FIJO	138,100.00	INTERES MINORITARIO	<u>2,200.00</u>
DEPR ACUM S/ ACT FIJO	<u>(5,420.00)</u>		
OTROS ACTIVOS	1,800.00	CAPITAL CONTABLE	201,600.00
CREDITO MERCANTIL	<u>7,000.00</u>	CAPITAL SOCIAL	40,500.00
		SUPERAVIT POR REV DE ACT FIJO	15,200.00
		RESERVA LEGAL	8,850.00
		RESULT DE EJERC ANT	105,300.00
		RESULT DEL EJERCICIO	<u>31,750.00</u>
TOTAL ACTIVO	<u>252,950.00</u>	TOTAL PASIVO MAS CAP. CONT.	<u>252,950.00</u>

COMPAÑÍA "CONTROL" Y SUBSIDIARIAS
ESTADO DE RESULTADOS CONSOLIDADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994

	VENTAS	84,454.00
	COSTO DE VENTAS	<u>24,150.00</u>
	UTILIDAD BRUTA	60,304.00
menos:	GASTOS DE OPERACIÓN	4,486.00
	GTOS DE ADMINISTRACIÓN	1,325.00
	GTOS DE VENTA	2,216.00
	GTOS FINANCIEROS	<u>945.00</u>
	UTILIDAD EN OPERACIÓN	55,818.00
mas:	OTROS INGRESOS	109.00
menos:	OTROS GASTOS	<u>430.00</u>
	UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	55,497.00
	I.S.R	19,822.00
	P.T.U.	3,725.00
	PARTICIPACIÓN MINORITARIA DE LAS UTILIDADES	<u>200.00</u>
	UTILIDAD NETA	<u>31,750.00</u>

CAPITULO IV

4. LA CONSOLIDACIÓN FISCAL

4.1. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

Una vez que se ha realizado la Consolidación de estados financieros, se tendrá una visión global bastante amplia de los efectos de las operaciones realizadas por las empresas que integran al grupo o conjunto de sociedades y por lo tanto se tendrán mayores elementos de juicio para poder tomar mejores decisiones con respecto al mismo.

Sin embargo este tipo de información esta incompleta, ya que no se han tomado en cuenta las repercusiones que existirán dentro del ámbito fiscal y por lo mismo las decisiones que pudieran haber sido adecuadas al observar los resultados que arrojó la consolidación contable, pueden no serlo después de determinar las obligaciones fiscales del grupo. Por esta razón, surge la necesidad de realizar un análisis de las repercusiones fiscales que trae consigo la creación de un grupo de empresa que se consolidan.

4.1.1. MECÁNICA DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

Dentro del Impuesto Sobre la Renta, el Art. 53-E marca la pauta para poder determinar el resultado fiscal consolidado, sin embargo será necesario recurrir a otros articulos que complementarán este procedimiento. Por ello el cuadro C-1, nos será de gran utilidad.

MECÁNICA DEL RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO
CUADRO C-1

1.- SUMA	UTILIDAD FISCAL	DE LAS CONTROLADORAS (EN PROPORCIÓN A PARTICIPACIÓN ACCIONARIA PROMEDIO POR DÍA)	LISR 57-E FRACC. I-a
2.- RESTA	PERDIDA FISCAL	DE LAS CONTROLADORAS (EN PROPORCIÓN A PARTICIPACIÓN ACCIONARIA PROMEDIO POR DÍA)	LISR 57-E FRACC. I-b
3.- SUMA/RESTA	UTILIDAD O PERDIDA	DE LA CONTROLADORA	LISR 57-E FRACC. I-c
4.- SUMA/RESTA	CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN	DEL EJERCICIO: * DE LAS CONTROLADORAS EN PROPORCIÓN A PARTICIPACIÓN ACCIONARIA PROMEDIO POR DÍA * DE LAS OPERACIONES DE LA CONTROLADORA AL 100%	LISR 57-E FRACC. I-d
5.- SUMA/RESTA	MODIFICACIONES POR CAMBIOS EN TENENCIA ACCIONARIA	DE EJERCICIOS ANTERIORES	
6.- MENOS	PERDIDAS FISCALES CONSOLIDADAS	DE EJERCICIOS ANTERIORES	LISR 57-E FRACC. II

En el cuadro C-1 se hace referencia primeramente a la utilidad fiscal de las controladoras, el cual se determina según el art. 57-E de la LISR de la siguiente forma:

Art. 57-E. *La sociedad controladora para determinar su resultado fiscal consolidado procederá como sigue:*

1. Se obtendrá la utilidad fiscal consolidada conforme a lo siguiente:

a) Sumará las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondientes a las sociedades controladoras.

Para poder determinar el resultado fiscal de las controladoras, será necesario recurrir al art. 10 de la LISR, el cual nos indica el siguiente procedimiento:

	INGRESOS ACUMULABLES
Menos:	<u>DEDUCCIONES AUTORIZADAS</u>
Igual:	UTILIDAD/PERDIDA FISCAL

INGRESOS ACUMULABLES: Según el art. 15 de la LISR se consideran ingresos acumulables " *...la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio*", asimismo, " *la ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes para disminución real de sus deudas*". Por lo tanto se considerarán ingresos acumulables: Las Ventas

Netas, Interés Acumulable, Ganancia Inflacionaria, Utilidad en venta de Activos, Utilidad en venta de Acciones y Otros Ingresos.

DEDUCCIONES AUTORIZADAS: El art. 22 de la LISR enmarca lo que puede considerarse como deducciones autorizadas, entre las cuales podemos mencionar a manera de ejemplo, las siguientes:

1. Descuentos y devoluciones sobre ventas.
2. Compras Netas.
3. Los Gastos.
4. Depreciación Actualizada.
5. Interes Deducible
6. Pérdida Inflacionaria.
7. Pérdida en venta de activos.
8. Pérdida en venta de acciones.

b) Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladoras, sin la actualización a que se refiere el art.55 de esta ley.

El art. 55 de la LISR determina que la Pérdida fiscal se obtiene como consecuencia de que las deducciones autorizadas sean mayores a los ingresos acumulables. De la misma manera se indica que la Pérdida Fiscal de un ejercicio determinado podrá disminuirse de la Utilidad Fiscal de los diez ejercicios siguientes.

c) Según sea el caso, sumará su utilidad fiscal o restará su pérdida fiscal del ejercicio de que se trate.

d) Sumaré o restaré , en su caso, los conceptos especiales de consolidación del ejercicio y las modificaciones a dichos conceptos así como a la utilidad o pérdida fiscales de las controladas correspondientes a ejercicios anteriores.

En esta fracción se hace referencia a las modificaciones provenientes de ejercicios anteriores por cambios en tenencia accionaria. Para poder calcular dichas modificaciones el siguiente esquema nos será de gran utilidad:

**INTEGRACIÓN DE LAS MODIFICACIONES POR CAMBIOS EN
TENENCIA ACCIONARIA DE EJERCICIOS ANTERIORES**

1. SUMA/RESTA	UTILIDAD FISCAL	De las controladas (en proporción a participación accionaria promedio por día)
2. SUMA/RESTA	PERDIDA FISCAL	De las controladas (en proporción a participación accionaria promedio por día)
3. SUMA/RESTA	CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN	Del ejercicio

De la misma manera se mencionan los conceptos especiales de consolidación que deberán sumarse o restarse según sea el caso. Para comprender lo anterior se estará a lo siguiente:

CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN A SUMAR. Para poder determinar la utilidad fiscal se sumarán los siguientes conceptos especiales de consolidación:

1. Pérdidas por enajenación de terrenos, inversiones, acciones y partes sociales obtenidas por operaciones entre controladora y controlada o entre controladas (Art. 7-F fracc I. LISR).

2. Dedución de inversiones de la controladora o de la controlada cuando los bienes son adquiridos por operaciones entre controladora y controlada o entre controladas (art. 57-F fracc III LISR).

3. Enajenación a terceros de bienes que previamente hayan sido objeto de las operaciones señaladas en la fracción I del art 57-F , en este caso se sumará lo siguiente:

a) La pérdida derivada de la enajenación a terceros de los bienes de que se trata.

b) La **GANANCIA PONDERADA** que se hubiera producido, si la enajenación la hubiera efectuado la sociedad controladora o controlada que originalmente era propietaria de los bienes con el tercero que los adquirió, considerando para efectos de calcular dicha ganancia, el monto original de la inversión que dicho bien tuvo con la propietaria original, así como el tiempo transcurrido entre la adquisición del bien por dicha sociedad y la fecha en que lo adquirió el tercero.

Para determinar la ganancia ponderada se multiplicará la ganancia obtenida, por el factor que resulte de multiplicar el número de años comprendidos en el período durante el cual el bien fué propiedad de la sociedad controladora , por el promedio por día de participación que haya tenido en el capital social en forma directa o indirecta la controladora durante el período en que cada una de las sociedades fue propietaria del bien, tratándose de la controladora se considerará el 100% , el producto 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 de los distintos productos (Art 57-F fracc IV LISR).(Ver el cuadro C-2)

CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN A RESTAR. Para poder determinar la utilidad fiscal se restarán los siguientes conceptos especiales de consolidación:

1. Ganancias por enajenación de terrenos, inversiones, acciones, y partes sociales en operaciones entre la controladora y una controlada o entre controladas (Art 57-G fracc I LISR).
2. Ganancias por fusión, liquidación, o reducción de capital como resultado de operaciones entre la sociedad controladora y una o más controladas o entre controladas (Art 57-G fracc II LISR).
3. La deducción de inversiones de bienes en operaciones entre la controladora y una controlada o entre controladas, que le hubiera correspondido a la sociedad controladora o controlada que originalmente era propietaria de los

CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN
UTILIDAD O PÉRDIDA PONDERADA
CUADRO C-2

<p>LA UTILIDAD O PÉRDIDA QUE DEBIERA HABER ACUMULADO O DEDUCIDO EL COMPRADOR ORIGINAL, COMO SI ESTE HUBIESE VENDIDO DIRECTAMENTE EL BIEN AL TERCERO</p>	<p>FACTOR DE PONDERACIÓN DE CADA SOCIEDAD</p>
<p>POR:</p>	<p>EL RESULTADO DE LA OPERACIÓN ANTERIOR, SE MULTIPLICARA</p>
<p>POR:</p>	<p>EL PROMEDIO POR DÍA DE PARTICIPACIÓN MAYORITARIA QUE LA CONTROLADORA POSEA SOBRE LA CONTROLADA</p>
<p>IGUAL A:</p>	<p>UTILIDAD O PÉRDIDA PONDERADA</p>
<p>FACTOR DE PONDERACIÓN =</p>	
<p>$\frac{\text{TIEMPO (EN DÍAS) EN EL CUAL CADA SOCIEDAD TUVO EL BIEN}}{\text{TIEMPO TOTAL (EN DÍAS) EN EL QUE EL BIEN FUE POSEIDO POR TODO EL GRUPO}}$</p>	

bienes, para estos efectos se considerará el monto original de la inversión que el bien de que se trate tuvo para la propietaria original (Art 57-G fracc IV LISR).

4. Enajenación a terceros de bienes que previamente hayan sido objeto de las operaciones señaladas en la fracción I del art 57-G , en este caso se restará lo siguiente:

a) La ganancia derivada por la enajenación a terceros de los bienes de que se trata.

b) La **PÉRDIDA PONDERADA** que se hubiera producido si la enajenación la hubiera efectuado la sociedad controladora o controlada que originalmente era propietaria de los bienes y el tercero que los adquirió, considerando para efectos de calcular dicha pérdida, el monto original de la inversión que dicho bien tuvo con la propietaria original, así como el tiempo transcurrido entre la adquisición del bien por dicha sociedad y la fecha en que lo adquirió el tercero.

Para determinar la pérdida ponderada se multiplicará la pérdida obtenida, por el factor que resulta de multiplicar el número de años comprendidos en el período durante el cual el bien fue propiedad de la sociedad controladora y de cada sociedad controlada, por el promedio por día de participación que haya tenido en el capital social en forma directa e indirecta la controladora durante el período en que cada una de las sociedades fue propietaria del bien, tratándose de la controladora se considerará el 100%, el producto 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 de los distintos producto (Art 57-G fracc V LISR).(Ver el cuadro C-2).

5. Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos del art. 55 de la LISR, que tuviere una sociedad controlada en el ejercicio en que se incorpore a la consolidación, sin que el monto que se reste en ejercicio exceda de la utilidad fiscal que obtenga en el mismo la controlada de que se trate. Para esto efectos, se considerarán tanto las pérdidas fiscales como las utilidades, en la proporción de la participación que en el capital social tenga la controladora en forma directa o indirecta en cada ejercicio.

Tratándose de la sociedad controladora las pérdidas se podrán disminuir conforme a esta fracción, sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad fiscal que se obtenga en el mismo, en los términos del Art. 57-E fracc I, inciso c , de la LISR (Art. 57-G fracc VI LISR).

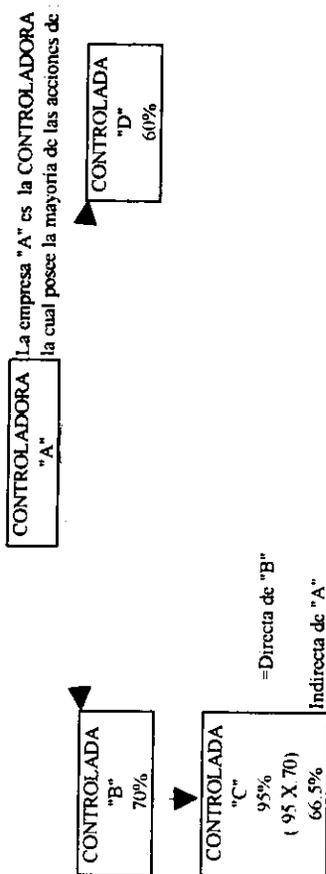
Los conceptos señalados en los incisos a), b) y d) de esta fracción, se sumarán o restarán en la misma proporción en que la sociedad controladora participe directa o indirectamente en el capital social de las controladas durante el ejercicio fiscal de la controlada. Para estos efectos se considerará el promedio por día que corresponda a dicho ejercicio.

En este párrafo del art 57-E de la LISR se menciona la necesidad de determinar el promedio diario de participación accionaria que tienen las controladoras en las controladas. Para poder entender de una manera más clara este procedimiento, a continuación presentamos un ejemplo en los cuadro C-3, C-4, C-5.

CÁLCULO DEL PROMEDIO PONDERADO POR DÍA

CUADRO C-3

1. Un determinado grupo se integra con las empresas que adelante se muestran, de las cuales al 1ro de enero de 1995, la controladora tiene la siguiente tenencia mayoritaria



La empresa "A" es la CONTROLADORA la cual posee la mayoría de las acciones de :

2. En junio 1 de 1995, la empresa "A" suscribe y exhibe la totalidad de un aumento de capital, que la empresa "B" decretó, en esa misma fecha.

3. Como la empresa "C" es poseída por la empresa "B" en un 95%, su promedio ponderado también cambia (95 x 90) = 85.5%

4 por tanto para el ejercicio 1995, el promedio ponderado por día de tenencia accionaria mayoritaria es:

EMPRESA "B"	DÍAS	%	TENENCIA	PROMEDIO PONDERADO
De enero 1 al 31 de mayo 1995	151	41.37%	70%	28.96%
De junio 1 al 31 de diciembre 1995	214	58.63%	90%	52.77%
	365	100.00%		81.73%

EMPRESA "C"	DÍAS	%	TENENCIA	PROMEDIO PONDERADO
De enero 1 al 31 de mayo 1995	151	41.37%	66.50%	27.51%
De junio 1 al 31 de diciembre 1995	214	58.63%	85.50%	50.13%
	365	100.00%		77.64%

EMPRESA "C"
CALCULO DE LA TENENCIA ACCIONARIA PROMEDIO POR DIA
CUADRO C-5

CONTROLADA	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
TENENCIA												
ENE	66.50%	34.94%	22.91%	17.18%	13.65%	11.39%	9.74%	8.48%	7.55%	6.78%	6.17%	5.65%
FEB	66.50%	31.56%	20.69%	15.32%	12.33%	10.39%	8.76%	7.66%	6.82%	6.13%	5.75%	5.10%
MAR	66.50%		22.91%	17.18%	13.65%	11.39%	9.72%	8.93%	7.55%	6.78%	6.17%	5.65%
ABR	66.50%			16.63%	13.21%	11.02%	9.41%	8.48%	7.31%	6.56%	5.97%	5.47%
MAY	66.50%				13.65%	11.39%	9.72%	8.21%	7.55%	6.78%	6.17%	5.65%
JUN	66.50%					14.17%	12.10%	10.56%	9.40%	8.44%	7.68%	7.03%
JUL	85.50%						12.50%	10.91%	9.71%	8.72%	7.94%	7.26%
AGO	85.50%							10.91%	9.71%	8.72%	7.94%	7.26%
SEP	85.50%								9.40%	8.44%	7.68%	7.03%
OCT	85.50%									8.44%	7.68%	7.03%
NOV	85.50%										7.94%	7.26%
DIC	85.50%											7.03%
												7.26%

PROMEDIO PONDERADO

66.50%	66.50%	66.50%	66.50%	66.50%	66.50%	69.65%	71.98%	74.14%	74.99%	76.06%	77.09%	77.64%
--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

PORCENTAJE ACUMULATIVO MENSUAL DURANTE EL EJERCICIO

DIAS	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
ENE	100.00%	52.54%	34.44%	25.83%	20.53%	17.13%	14.62%	12.76%	11.36%	10.20%	9.28%	8.49%
FEB		47.46%	31.11%	23.33%	18.54%	14.47%	13.21%	11.52%	10.26%	9.21%	8.38%	7.67%
MAR			34.44%	25.83%	20.53%	17.13%	14.62%	12.76%	11.36%	10.20%	9.28%	8.49%
ABR				23.00%	19.87%	16.57%	14.15%	12.35%	10.99%	9.87%	8.98%	8.22%
MAY					20.53%	17.13%	14.62%	12.76%	11.36%	10.20%	9.28%	8.49%
JUN						16.57%	14.15%	12.35%	10.99%	9.87%	8.98%	8.22%
JUL							14.62%	12.76%	11.36%	10.20%	9.28%	8.49%
AGO								12.76%	11.36%	10.20%	9.28%	8.49%
SEP									11.36%	10.20%	9.28%	8.49%
OCT										9.87%	8.98%	8.22%
NOV											8.98%	8.49%
DIC												8.22%

365

100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%
---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------

En los cuadros C-6, C-6.1 y C-6.2, se presenta un caso práctico sobre los conceptos especiales de consolidación que se suman o restan en la mecánica del Resultado Fiscal Consolidado.

Continuando con el análisis del art. 57-E, para determinar el Resultado fiscal Consolidado, tenemos que:

Los conceptos especiales de consolidación a que se refiere esta ley por operaciones de la sociedad controladora, se sumarán o restarán para determinar la utilidad fiscal consolidada, por su monto total, sin que sea necesario calcular la proporción señalada en el párrafo anterior.

Para calcular las modificaciones a los conceptos especiales de consolidación y a las utilidades o pérdidas fiscales de las controladoras de ejercicios anteriores, cuando la participación accionaria en una sociedad controlada cambie de un ejercicio a otro, se dividirá la proporción señalada en el párrafo siguiente al inciso d) de esta fracción, que corresponda al ejercicio en curso entre la proporción correspondiente al ejercicio inmediato anterior; el cociente que se obtenga será el que se aplique a la utilidad o pérdida fiscal, a los conceptos especiales de consolidación incluidos en las declaraciones de los ejercicios anteriores, y al impuesto que corresponda a estos ejercicios, en los términos del artículo 57-M de esta ley.

En lo que corresponde a las modificaciones a los conceptos especiales de consolidación y a las utilidades o pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, la LISR señala que las controladoras las calcularán en el ejercicio en el que su participación accionaria promedio por día en el capital de las controladoras varíe

EJEMPLO DE CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN

CUADRO C-6

La empresa "D" enajena un junio de 1994, un terreno a la empresa "A" en \$ 6000 00
la cual a su vez en octubre 31 de 1995, lo vende a un tercero ajeno en \$ 6175 00

CALCULOS EN "D":	HISTÓRICO	ACTUALIZ	FACTORES		EN P...
			ACTUALIZACIÓN		
1 "D" adquirió el tro de agosto de 1992 en:	3000				Ago-92
2 "D" actualización 1/ago/92 a 30/jun/94	3000	3461	1.1537	99.6589	May-94
3 Precio de venta a la empresa "A"		6000			
"D" UTILIDAD EN VTA TERRENO		2539			
CALCULOS EN "A"					
1 "A" se lo vende a un tercero el 31/oct/95		6175		99.6589	Jun-94
2 "A" actualización del 30/jun/94 a 30/sep/95	6000	8749	1.4581	145.3170	Sep-95
"A" PÉRDIDA EN VTA TERRENO		-2574			
3 Como si "D" le hubiera vendido a el tercero el 31/oct/95 venta		6175		85.9514	Ago-92
4 "D" actualiz costo (ago/92 a sep/95)	3000	5072	1.6907	145.3170	Sep-95
"D" UTILIDAD EN VTA TERRENO		1103			

CALCULOS PONDERADOS

UTILIDAD PONDERADA EN CADA SOCIEDAD DEL GRUPO

	DIAS POSEID	FAC. POND	UTILIDAD	% PROM DIA	UTILI. POND
Empresa "D" del 1/ago/92 a 30/jun/94	698	58.85%	649	60%	389
Empresa "A" del 1/jul/94 a 31/dic/94	184	15.51%	171	100.00%	171
Empresa "A" del 1/ene/95 a 31/oct/95	304	25.63%	283	100.00%	283
	1186	100.00%	1103		843

EJEMPLO DE CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN

CUADRO C-6.1

1. OPERACIONES ENTRE COMPAÑÍAS

SOCIEDAD CONTROLADORA "A"

SOCIEDADES CONTROLADAS "B", "C", "D".

2. MAQUINARIA, enajenada entre el grupo de empresas que consolida

La empresa "B" en mayo 31 de 1994 le vende a la empresa "C", una maquinaria en \$4000.00

a su vez la empresa "C" en septiembre de 1995 se la vende a un tercer ajeno en \$ 8642.00

CALCULOS DE "B"	HISTORICO	ACTUALIZ	FACTOR	LN P C
			ACTUALIZACIÓN	
1. "B" adquirió en enero 1 de 1993 en	3000	0	0.0000	90 4227 Ene-93
2. "B" depreciación 1993 al 10%	300	309	1.0315	93 2689 Jun-93
3. "B" depr. enero-mayo 94 al 10%	125	135	1.0805	97 7028 Feb-94
SUMA DEPRECIACION	425	445		
4. Costo fiscal al 31 de mayo de 1994	2575	2782	1.0805	97 7028 Feb-94
5. Precio de enajenación a "C" mayo 31 de 1994	\$	4000		
6. Utilidad en vta de maqu. a "C"		1218		
7. Depreciación de "B" como si aún la poseyera				
a) "B" deprec. jun-dic 94 al 10%	175	196	1.1021	99.6589 Jun-94
b) "B" deprec. ene-dic 95 al 10%	225	318	1.4121	127.69 Abr-95
8. Como si "B" vendiera al tercero en Sep 30 del 95 en		8642		
a) El costo fiscal a valor original "B" sería. (costo fiscal may 94 - depr acum al 95)	2175	3071	1.4121	127.69 Abr-95
UTILIDAD FISCAL A ESA FECHA SERIA (8642-3071=5571)		5571		

UTILIDAD PONDERADA EN CADA SOCIEDAD DEL GRUPO

	DIAS POSEID	FAC. POND	UTILIDAD	% PROM DIA	UTIL POND
Empresa "B" 1/ene/93 a 31/may/94	515	51.40%	2863	70%	2004
Empresa "C" 1/jun/94 a 31/dic/94	213	21.28%	1184	66.50%	788
Empresa "C" 1/ene/95 a 30/sep/95	274	27.35%	1523	73.03%	1113
	1002	100.00%	5571		3904

CALCULOS DE "C"	HISTORICO	ACTUALIZ	FACTOR	LN P C
			ACTUALIZACIÓN	
1. Cálculo de la deprec. que incluyó "C" valor original al 31 de mayo de 1994	4000	0	0.0000	99 1629 May-94
depr jun a dic 94 al 10%	233	237	1.0142	100.5676 Ago-94
depr ene a sep 95 al 10%	300	386	1.2877	127.69 Abr-95
2. "C" vende al tercero el 30 de sep 95 en:		8642		
3. el costo fiscal a valor original "B" sería (valor original may 94 - depr acum al 95)	3467	4464	1.2877	127.69 Abr-95
UTILIDAD FISCAL A ESA FECHA SERIA (8642 - 4464 = 4178)		4178		

con respecto al ejercicio inmediato anterior (Art. Cuarto-II trans 97). Del tal forma, el cociente mencionado en este párrafo se calculará de la siguiente manera:

$$\text{COCIENTE} = \frac{\text{Proporción de participación accionaria del ejercicio}}{\text{Proporción de participación accionaria del ejercicio anterior}}$$

Para los efectos de los incisos a) y b) de esta fracción, las controladas que gocen de la reducción en el pago del impuesto en los términos del artículo 13 de esta ley, disminuirán la utilidad o pérdida fiscal en la misma proporción en que gocen de la reducción del impuesto.

Para los efectos del inciso b) de esta fracción, no se considerarán las pérdidas fiscales de las controladas residentes en el extranjero. Estas pérdidas podrán disminuirse de las utilidades fiscales de los cinco ejercicios siguientes de la misma controlada.

II. A la utilidad fiscal consolidada, se le disminuirá, en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de otros ejercicios, en los términos del art. 55 de esta ley.

Para los efectos de lo dispuesto por los incisos b) y c) de la fracción I de este artículo, no se considerarán las pérdidas fiscales que la sociedad controladora o controlada hubieren disminuido de su resultado fiscal del ejercicio anterior, cuando en dicho ejercicio la sociedad de que se trate no se consideró para efectuar la consolidación.

Las reducciones que mencionan los párrafos que anteceden, se encuentran incluidas en el art. 13 de la LISR, y son las siguientes:

1. 50% sobre el impuesto determinado para actividades como: agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.
2. 25% sobre el impuesto determinado de los contribuyentes (dedicados a las actividades del punto 1) que industrialicen sus productos.
3. 25% sobre el impuesto determinado si los contribuyentes (dedicados a las actividades del punto 1), realizan actividades comerciales o industriales en donde obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos.
4. 50% sobre el impuesto determinado si los contribuyentes se dedican a la edición de libros.

Hasta este punto queda terminado el proceso de la Determinación del resultado fiscal consolidado. Dicho resultado lógicamente podrá ser de dos tipos:

1. **Resultado Fiscal Consolidado Negativo (Pérdida Fiscal)**. Esta pérdida podrá ser disminuida en ejercicios posteriores a aquel en el cual ocurrió conforme a lo establecido en el art. 55 (... " *podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes.*"). El mecanismo de este procedimiento podría resumirse de la siguiente forma:

PRIMERA ACTUALIZACIÓN

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{PERDIDA} \\ \text{FISCAL} \end{array}} \text{ POR: } \boxed{\begin{array}{c} \text{FACTOR} \\ \text{DE ACTUALIZACIÓN} \end{array}}$$

$$\text{FAC} = \frac{\text{INPC Último mes del ejercicio en que ocurrió}}{\text{INPC Primer mes de la 2da mitad del ejercicio en que ocurrió}}$$

SEGUNDA ACTUALIZACIÓN

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{PERDIDA} \\ \text{FISCAL} \\ \text{ACTUALIZADA} \\ \text{PENDIENTE} \\ \text{DE APLICAR} \end{array}} \text{ POR: } \boxed{\begin{array}{c} \text{FACTOR} \\ \text{DE ACTUALIZACIÓN} \end{array}}$$

$$\text{FAC} = \frac{\text{INPC Último mes del ejercicio inmediato anterior a aquel en que se aplicará}}{\text{INPC Mes en que se actualizó por última vez}}$$

O

$$\text{FAC} = \frac{\text{INPC Último mes de la primera mitad del ejercicio que se aplicará}}{\text{INPC Mes en que se actualizó por última vez}}$$

Con el objeto de aclarar un poco más el procedimiento anterior, en el cuadro C-7 se presenta un ejemplo que será muy práctico.

EJEMPLO DE ACTUALIZACIÓN DE PERDIDAS FISCALES

CUADRO 7

PÉRDIDA FISCAL OCURRIDA EN 1995	-1500.00
PÉRDIDA FISCAL OCURRIDA EN 1996	-1200.00
UTILIDAD FISCAL AL 31 DE DIC DE 1997	5000.00

Se pretende aplicar la pérdida de 1995 a la utilidad de 1997. Por lo tanto:

1RA ACTUALIZACIÓN

	INPC Último mes del ejercicio en que ocurrió	INPC Último mes de la 2da mitad del ejerc. en que ocurrió	
FAC =	<u>INPC dic 95</u>	156.9150	1.1204
	INPC jul 95	140.0490	
POR:	PERDIDA FISCAL 1995		-1500.00
IGUAL:	PERDIDA FISCAL ACTUALIZADA A 1995		-1680.64

2DA ACTUALIZACIÓN

	INPC Último mes del ejercicio inmediato anterior a aquel en que se aplicará	INPC mes en que se actualizó por última vez	
FAC =	<u>INPC dic 96</u>	198.0421	1.2621
	INPC dic 95	156.9150	
POR:	PERDIDA FISCAL ACTUALIZADA A 1995		-1680.64
IGUAL:	PERDIDA FISCAL ACTUALIZADA A 1996		-2121.13

Existe la posibilidad de actualizar la pérdida de la siguiente forma:

3RA ACTUALIZACIÓN

	INPC Último mes de la primera mitad del ejercicio en que se aplicará	INPC mes en que se actualizó por última vez	
FAC =	<u>INPC jun 97</u>	206.8189	1.0443
	INPC dic 96	198.0421	
POR:	PERDIDA FISCAL ACTUALIZADA A 1995		-2121.13
IGUAL:	PERDIDA FISCAL ACTUALIZADA A 1997		-2215.13

POR LO TANTO:

UTILIDAD FISCAL EJERCICIO 1997	5000.00
MENOS: PERDIDA FISCAL 1995 ACTUALIZADA A 1997	-2215.13
PERDIDA FISCAL EJERCICIO 1997	2784.87

****NOTA:** Este ejemplo, por cuestiones de similitud, sólo presenta la actualización de la pérdida de 1995. La pérdida de 1996 se actualizará de la misma forma y se amortizará, en este caso, contra lo que queda de utilidad de 1997.

Resultado Fiscal Consolidado Positivo (Utilidad fiscal). La utilidad fiscal, traerá como consecuencia la aplicación de una tasa, con el objeto de determinar el Impuesto sobre la renta que le corresponde al grupo. El art. 57-A de la LISR, hace referencia a dicha tasa de la siguiente manera:

" Al resultado fiscal consolidado se le aplicará la tasa establecida en el art. 10 de esta ley, en su caso, para obtener el impuesto a pagar por la controladora en el ejercicio."

La tasa citada en este párrafo corresponde al 34%, la cual se obtiene explícitamente al consultar el art. 10 de la LISR.

4.2. CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA CONSOLIDADA (CUFIN)

La cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, consiste básicamente en un procedimiento basado en el art .124 de la LISR, el cual tiene por finalidad la de fomentar la reinversión de utilidades de las personas morales y en el caso del presente texto de un grupo que se consolida.

Como se cita en el párrafo anterior el art. 124 de la LISR nos marca el procedimiento y las reglas que nos ayudarán a determinar el CUFIN de un grupo que se consolida. Sin embargo es preciso, primeramente, hacer mención del art. 57-H de la LISR que es el que fundamenta a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada:

"La sociedad controladora que hubiera optado por determinar su resultado fiscal consolidado llevará la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada a que se refiere el art 57-K fracc III de esta ley, aplicando las reglas y el procedimiento establecido en el art. 124 de la misma y considerando los conceptos siguientes:

I. La utilidad fiscal neta será la consolidada de cada ejercicio, adicionada de la utilidad que se hubiere disminuido en los términos del antepenúltimo párrafo de la fracción I del artículo 57-E de esta ley.

La utilidad a que se refiere el párrafo anterior será la que resulte de restar al resultado fiscal consolidado del ejercicio incrementado con la participación de los trabajadores en la utilidades de la empresa deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de esta ley, el impuesto sobre la renta a su cargo sin incluir el que se pagó en los términos del art 10-A, la participación de los trabajadores en la utilidades de la empresa y el importe de las partidas no deducibles , excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de esta ley, de la controladora y de las controladas, en la proporción promedio en que la controladora participe, directa o indirectamente, en el capital social de las controladas en el ejercicio de que se trate.

II. Los ingresos por dividendos percibidos serán lo que obtengan la controladora y las controladas de personas morales ajenas a la consolidación, en la proporción promedio directa o indirecta en que la sociedad controladora participe en el capital social, en el ejercicio de que se trate.

III. Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes serán los que pague la sociedad controladora.

Cuando en el ejercicio se incorpore una sociedad controlada, el saldo de la cuenta a que refiere este artículo se incrementará con el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que tenga la sociedad controlada al momento de su incorporación. En el caso de la desincorporación de una controlada, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada se disminuirá con el saldo de dicha cuenta que le corresponda a la controlada. Lo dispuesto en este párrafo será aplicable cuando se varíe la participación accionaria de la controladora en el capital social de alguna controlada.

Los conceptos a que se refiere el párrafo anterior se considerarán en la proporción en que la sociedad controladora participe, directa o indirectamente, en el capital social de la sociedad que se incorpore o desincorpore, al momento en que esto ocurra."

Como podemos observar, el primer segmento nos remite al art 57-K fracc III (que nos indica que es obligación de la sociedad controladora la de llevar registros que permitan determinar la CUFIN consolidada) y al art 124. Al continuar analizando el Art 57-H, encontramos una serie de conceptos que nos serán de utilidad para poder enlazar el Art. 124 con el artículo primeramente citado:

1. UTILIDAD FISCAL NETA . Sera la Utilidad fiscal consolidada a la cual se le adicionará la utilidad que se disminuyó según el art. 57-E fracc I (utilidad fiscal del ejercicio de las sociedades controladoras). Esta utilidad se determinará de la siguiente manera:

UTILIDAD FISCAL NETA**MAS: RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO** (Del ejercicio)**MAS: PTU NETO DE LA CONTROLADORA** (Pagado en el ejercicio, pero proveniente del ejercicio anterior)**MENOS: ISR DEL EJERCICIO** (Sin incluir el impuesto pagado por dividendos o utilidades distribuidas según el art 10-A)**MENOS: PTU DEL EJERCICIO** (De la controladora)**MENOS: GASTOS NO DEDUCIBLES CONSOLIDADOS DEL EJERCICIO** (De la controladora y controladas, esta últimas sólo la participación mayoritaria directa o indirecta; excepto la provisión para incrementar o crear reservas complementarias de activo o pasivo y las reservas para indemnizaciones para pagos de antigüedad o análogos)

2. **INGRESOS POR DIVIDENDOS:** Serán de la controladora y controlada que provienen de personas morales ajenas a la consolidación de acuerdo a la participación accionaria del ejercicio.

3. **DIVIDENDOS O UTILIDADES:** Distribuidos en efectivo o en bienes que fueron pagados por la controladora.

De esta manera, una vez aclarados los conceptos que se manejan en el art. 57-H, nos encontramos listos para poder abordar el contenido del art 124 de la LISR, el cual nos indica:

"Las personas morales, con el objeto de fomentar la reinversión de utilidades, llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos percibidos de otras personas morales residentes en México y se disminuirán con el importe de los dividendos o

utilidades distribuidos en efectivo o en bienes, así como las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 121 de esa ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta."

Con base en este último artículo y en los conceptos anteriormente mencionados, es posible crear un cuadro demostrativo del procedimiento que nos llevará a determinar la Cuenta de Utilidad Fiscal en cuestión:

CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA CONSOLIDADO

MAS: UTILIDAD FISCAL NETA CONSOLIDADA (de cada ejercicio)

MAS: INGRESOS POR DIVIDENDOS PERCIBIDOS CONSOLIDADOS

MAS: PORCIÓN MAYORITARIA DEL SALDO CUFIN DE LAS CONTROLADAS QUE SE INCORPORAN (Art 57-H penúlt párraf)

MENOS: PORCIÓN MAYORITARIA DEL SALDO DE CUFIN DE LAS CONTROLADAS QUE SE DESINCORPORAN (Art 57-H penúlt párraf)

Para concluir con lo que es la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada, es preciso recordar que la controladora tiene la obligación de llevar los registros que permitan identificar la misma y de los dividendos o utilidades percibidas entre controladas. La manera más práctica de estos registros, es que sean detallados por cada empresa y por cada bien y que se lleven en cuentas de orden.

Los dividendos o utilidades que las sociedades que se consolidan se repartan entres sí no pagarán el impuesto previsto en el artículo 10-A de la LISR, por lo que los mismos no incrementan el saldo de la CUFIN de la sociedad a quien se le paga (ARTS. 57-O).

La sociedad controladora que optó por consolidar debe valorar sus acciones incorporando a su utilidad o pérdida fiscal, la parte proporcional que le corresponda de la utilidad o pérdida fiscal, la parte proporcional que le corresponda de la utilidad fiscal incrementada con la PTU a los trabajadores, según la fracción III del art. 25 LISR o de la pérdida fiscal menos, el ISR, si fuera el caso, sin incluir el pagado en los términos del art. 10-A LISR, la PTU que corresponda, por acciones de sociedades residentes en el país en que la controladora y las controladas tengan la propiedad no menor del 25%, ni más del 50% de aquellas sociedades, considerando el promedio por día que corresponda al ejercicio. Se pueden valorar las acciones como se explicó anteriormente, de las acciones que se posean de instituciones de crédito y auxiliares, siempre que la controladora y las controladas, posean más del 25% de las acciones con derecho a voto de esas sociedades. El método de valuación no incluirá las utilidades distribuidas, es decir, sin obtener el monto original ajustado de las acciones, aplicando el método explicado en la fracción II del art. 19 LISR. Si son acciones que se negocian en bolsa de valores, entre el público inversionista según las reglas de SHCP, el método de valuación se puede ajustar por períodos inferiores a un ejercicio, respetando lo establecido en el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta (Art. 57-L).

La única forma de transmitir el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta a otra sociedad, es mediante fusión o escisión. En el segundo caso, la CUFIN se dividirá entre la sociedad escidente y las escindidas, proporcionalmente a la división del capital por motivo de la escisión (Art. 124 LISR).

Para constituir la CUFIN, el saldo inicial de la CUFIN neta consolidada correspondiente a ejercicios terminados antes del 1 de enero 1990, se sigue el proceso siguiente:

a) Por los ejercicios anteriores al ejercicio en que la controladora optó por consolidar fiscalmente, se considera la CUFIN calculada conforme a la fracc I del art. 124 LISR de la controladora y las controladas a la fecha de la incorporación, siempre que al 1 de enero de 1990 consoliden. Se considera en la proporción promedio en que la consolidadora participe directa o indirectamente en el capital social de las controladas, en los ejercicios de que se trate. Al resultado anterior se le suma:

b) Al resultado anterior se le suma la CUFIN neta consolidada de cada uno de los ejercicios en que la controladora consolidó fiscalmente, según el art. 57-H LISR, sólo para los ejercicios terminados en los años de 1983 a 1988. La CUFIN consolidada de los ejercicios terminados en 1987 a 1989, se calcula conforme a la fracción I del Art. Décimo primero transitorio de la ley que establece, reforma y adiciona diversas disposiciones fiscales para el año de 1990.

c) Por el ejercicio terminado en 1989, la CUFIN consolidada se aumentará o restará, según sea, observando el art. 57-H de la LISR (Art. Décimo Primero transitorio fracc II 1990).

4.3. OTROS ASPECTOS DE CONSOLIDACIÓN FISCAL (ISR)

Hasta este punto se han analizado los aspecto más importantes de la consolidación fiscal, sin embargo, existen otro tipo de disposiciones que la Ley del impuesto sobre la renta señala y de los cuales se dará una breve explicación.

4.3.1. INICIO DE LA CONSOLIDACIÓN

De acuerdo al art. 57-A de la LISR se pueden deducir que:

1. Una vez ejercida la opción de este régimen, deberá permanecer cuando menos cinco ejercicios.
2. Necesitará la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dejar de tributar en este régimen de consolidación.

La autorización para consolidar, surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente a aquel en que se otorgue.

En lo que corresponde al punto número dos, se analizará más a fondo en el tema de la **DESINCORPORACIÓN DE SOCIEDADES AL REGIMEN CONSOLIDADO.**

4.3.2. INCORPORACIÓN DE CONTROLADAS

Para los efectos de este tema se tomará como base el art. 57-I de la LISR, del cual, al hacer un desglose de sus conceptos fundamentales encontramos que:

1. La incorporación se efectúa cuando se adquiere directa o indirectamente, más del 50% de las acciones con derecho a voto de una sociedad y cuando se obtenga el control efectivo sobre la misma.
2. Se podrán incorporar al régimen de consolidación a través de un aviso que la controladora deberá presentar ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se adquieran (por adquisición de acciones o por control efectivo).
3. Si aún no surte efectos la autorización, las controladas podrán incorporarse a partir del siguiente ejercicio de aquél en que se obtuvo la autorización.
4. Si la autorización ya surtió efectos, se deberán incorporar a partir del siguiente ejercicio de aquel en que se adquirió más del 50% de las acciones.
5. En caso de sociedades residentes en el extranjero que residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información y siempre que determinen la utilidad o pérdida fiscal en los términos del título II de la ley del ISR. Estas sociedades se incorporarán en el ejercicio siguiente a aquél en que se presentó el aviso correspondiente (Art. 57-D fracc III).

6. En caso de escisión de una controlada, las sociedades que surjan con ese motivo se considerarán incorporadas a partir de la fecha de escisión.

El aviso de incorporación de sociedades controladas que menciona el punto número dos deberá presentarse a la S.H.C.P. anexando al mismo la siguiente documentación (art. 55 RISR):

- a) Acta constitutiva que contenga registro de acciones (para sociedades de nueva creación).
- b) Registro de accionistas firmado por el secretario del consejo de administración o por el administrador único (para sociedades constituidas).
- c) Contrato de compraventa o documento que compruebe la fecha de control accionario (para sociedades constituidas).

Además de lo anterior dicho aviso contendrá:

- * El ejercicio de la sociedad que se incorpora como controlada o en su caso presentará copia del aviso de cambio.
- * El ejercicio de la controladora en el que empezara a determinar el resultado fiscal consolidado.
- * Porcentaje de participación accionaria y clase de control (según art. 57-C).

4.3.3. DESINCORPORACIÓN DE SOCIEDADES AL RÉGIMEN DE CONSOLIDADO

Para dejar de determinar el resultado fiscal consolidado, una vez que han transcurrido los cinco ejercicios obligatorios para permanecer en el régimen, es necesario presentar (a más tardar al término de los seis primeros meses del ejercicio en que se va a dejar de consolidar) ante la autoridad correspondiente (S.H.C.P) una solicitud de autorización que deberá ir acompañada de la siguiente documentación (Art. 52 RISR):

a) Copia de los estados financieros dictaminados de las sociedades controladora y controladas, del ejercicio inmediato anterior a aquel en que se va a dejar de consolidar.

b) Cálculo del impuesto que con motivo de la determinación del resultado fiscal consolidado se haya diferido o de las cantidades que resulten a su favor (dictaminado por contador público).

c) Además de lo anterior, la controladora deberá dentro de los cinco meses posteriores al cierre del ejercicio en el que se dejó de consolidar, presentar ante la misma autoridad administradora:

1. Copia de los estados financieros dictaminados con todos los anexos que refiere el código fiscal de la federación tanto de la controladora como de cada una de las controladas que participaron en la consolidación, en dicho ejercicio.

En el caso de fusión de sociedades, se considera que no existe desincorporación cuando la controlada que se disuelve sea absorbida

totalmente por otra u otras sociedades que están en el grupo que consolida (Art.57-J).

En lo que corresponde a las sociedades que dejan de ser controladas (art. 57-J) se tiene que:

- Deberán presentar aviso ante autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que dejen de ser controladas.
- Deberán cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser controlada, en forma individual.

Cuando una sociedad deje de ser controlada, en ese ejercicio la controladora y la controlada deben recalcular sus correspondientes resultados fiscales, crear pasivos y pagar la diferencia de impuestos sin recargos. De la misma manera se calculará el beneficio fiscal que se hubiera obtenido y se devolverá.

4.3.4. PAGOS PROVISIONALES

La sociedad controladora tiene la obligación de presentar pagos provisionales a cuenta del impuesto sobre la renta y del impuesto al activo del ejercicio por el cual se lleve a cabo la consolidación con base en los art. 57-Ñ, 12 (LISR) y 13 fracc IV (LIAC).

4.3.4.1. PAGOS PROVISIONALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Para efectos del impuesto sobre la renta se determinará el monto de los pagos provisionales utilizando el **Coefficiente de Utilidad Consolidado**, mismo que se determina en base al art. 12 de la LISR y con los siguientes conceptos:

- * Los ingresos nominales de controladora y controladas (de acuerdo a la participación accionaria promedio).
- * La utilidad fiscal consolidada (de acuerdo a la participación accionaria promedio).

Con base a los anteriores conceptos podemos determinar la siguiente formula:

$$\text{COEF. DE UTILIDAD CONSOLIDADO} = \frac{\text{UTILIDAD FISCAL CONSOLIDADA}}{\text{INGRESOS NOMINALES**}}$$

$$\text{COEF. DE UTILIDAD CONSOLIDADO} = \frac{\text{MAS: DEDUCCIÓN INMEDIATA DE ACTIVOS FIJOS**}}{\text{INGRESOS NOMINALES**}}$$

*** Para estos conceptos se consideran todas las controladas y la controladora de acuerdo a la proporción de participación accionaria promedio.*

Una vez que se determina el Coeficiente de Utilidad Consolidado se obtendrá la utilidad fiscal para el pago provisional. A este resultado podrá restarse las perdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores. Finalmente, se aplicará la tasa del art. 10 de la LISR:

COEFICIENTE DE UTILIDAD CONSOLIDADO

POR: INGRESOS NOMINALES (Que se utilizaron en el coeficiente de utilidad).

IGUAL: UTILIDAD ESTIMADA PARA EL PAGO PROVISIONAL

MENOS: PERDIDAS FISCALES CONSOLIDADAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

IGUAL: UTILIDAD BASE PARA EL PAGO PROVISIONAL

POR: 34% (Art. 10 LISR)

IGUAL: PAGO PROVISIONAL CONSOLIDADO

Las controladas determinarán sus pagos provisionales y el ajuste a los mismos como si la consolidación no existiera y el impuesto que resulte de los mismos lo entregarán a la controladora en la parte proporcional de la participación accionaria promedió por día. También enterarán ante oficinas autorizadas la cantidad obtenida al disminuir el impuesto que resultó con el que entregarán a la controlada (art. 57-N fracc II LISR).

En el primer ejercicio en que se determine el resultado fiscal consolidado, la controladora y las controladas continuarán efectuando sus pagos provisionales y ajuste semestral en forma individual y en la declaración anual de consolidación acreditarán los pagos provisionales y ajustes efectivamente enterados en la proporción de la participación accionaria, directa o indirecta, que la controladora tenga sobre cada una de las controladas.

Los pagos provisionales a cuenta de este impuesto se efectuarán mensualmente el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

Para tener una idea más clara de como se determinan los pagos provisionales de un grupo consolidado, presentamos en el cuadro C-8 un ejemplo (tomando como base los datos del cuadro C-3).

4.3.4.2. PAGOS PROVISIONALES EN EL IMPUESTO AL ACTIVO

La sociedad controladora y las controladas, según el art. 13 fracc V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LIAC), podrán efectuar sus pagos provisionales, ajuste y pagos del impuesto del ejercicio, en los términos del los art. 7-A, 7-B y 8-A de la misma Ley.

Con base a los artículos mencionados en el párrafo anterior podemos determinar que:

* De acuerdo al art. 7 de esta ley los pagos provisionales a cuenta del Impuesto al Activo se efectuarán en forma mensual y a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago.

* El pago provisional de Impuesto al Activo de las controladoras y de la controlada se calculará:

IMPUESTO AL ACTIVO EJERCICIO ANTERIOR
 POR: **FACTOR DE ACTUALIZACIÓN ****
 IGUAL: **IMPUESTO DEL EJERCICIO ANTERIOR ACTUALIZADO**
 ENTRE: **12**
 IGUAL: **PAGO PROVISIONAL MENSUAL**
 POR: **NUMERO DE MESES (desde el inicio del ejercicio hasta el mes a que se refiere el pago)**

IGUAL: PAGO PROVISIONAL ACUMULADO

MENOS: PAGOS PROVISIONALES (Del ejercicio efectuados con anterioridad)

IGUAL: PAGO PROVISIONAL

*** la actualización a que se refiere el proceso anterior se calculará desde el último mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél por el que se calcule el impuesto.*

Del mismo modo podrán efectuar sus pagos provisionales (a cuenta del ISR y del IAC) en forma alternativa, conforme al siguiente proceso (art. 7-A LIAC):

COMPARACIÓN:

PAGO PROVISIONAL DE IAC ACUMULADO (ART. 7 LIAC)**

VS

PAGO PROVISIONAL DE ISR (ART. 12 LISR)**

*** Sin acreditar los pagos provisionales anteriores*

El monto que resulte mayor es el pago provisional a efectuar, acreditando los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

Otra opción que otorga esta ley consiste en acreditar el ISR del ejercicio contra los pagos provisionales del IAC cuando se haya aplicado la opción del art. 7-A LIAC (Art. 8-A LIAC).

* En el primer ejercicio en que la sociedad controladora debe efectuar pagos provisionales consolidados, la controladora lo determinará considerando el impuesto que le correspondería como si hubiera consolidado el ejercicio inmediato anterior.

* La controladora y las controladas estarán a lo dispuesto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en lo que se refiere a Incorporación, Desincorporación, Acreditamiento y Devolución de impuestos sobre la renta, así como para el cálculo de pagos provisionales y del ejercicio.

4.4. TRAMITES Y REQUISITOS PARA ENTRAR AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

La sociedad controladora deberá (Art. 57-b):

1. Contar con la conformidad por escrito de los representantes legales de cada una de las sociedades controladas.

2. Solicitar autorización de la S.H.C.P. para consolidar el Resultado Fiscal, misma que:

- Presentará la controladora a más tardar el 15 de Agosto del año inmediato anterior al que se pretenda consolidar el resultado fiscal.

- Manifestará a todas las sociedades controladas.

- La conformidad descrita en el punto número uno, no se requiere en aquellas sociedades en que la controladora tenga (según art. 57-C fracc II):

* Hasta el 50% de acciones con derecho a voto directa o indirectamente.

* Ejercicio de un control efectivo sobre las mismas.

La solicitud de autorización citada en este punto irá acompañada de la documentación que a continuación se indica:

- La conformidad del representante legal de cada una de las sociedades controladas, obligándose a cumplir con lo requisitos establecidos en la ley.
- Copia de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta o al Activo, tanto de la controladora como de las controladas, que se presentarán en ejercicio anterior.
- Aquellas sociedades (Controladora y Controladas), a quienes se les haya dictaminado para fines fiscales, además presentarán copia del dictamen del último ejercicio con los estados financieros y todos los anexos a que se refiere el Código fiscal de la federación y su reglamento.
- Documentos donde se especifique:
 - * La distribución de capital social de la controladora.
 - * Las inversiones en acciones que tengan en otras sociedades tanto la controladora como las controladas.
 - * Sociedades en las que la controladora tenga directa o indirectamente un control efectivo.

3. Están obligadas a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por contador público:

- Durante los ejercicios por los que opte por el régimen de consolidación.
- Los Estados financieros de la controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal y de las controladas que residan en el extranjero.

4.5. MECÁNICA DE LA CONSOLIDACIÓN EN EL IMPUESTO AL ACTIVO

Conforme al art. 13 de la LIAC, es posible calcular el impuesto tomando como base del impuesto:

VALOR DEL ACTIVO CONSOLIDADO

MENOS: DEUDAS CONSOLIDADAS (según art. 5 LIAC)

VALOR DEL ACTIVO CONSOLIDADO: Será igual a la suma del valor de los activos tanto de la controladora como de cada una de las controladas (conforme a la participación accionaria promedio):

- De la controladora al 100%. No se incluirán en los activos de la controladora, las ACCIONES de sus controladas residentes en el extranjero.
- Del las controladas en la proporción a la tenencia accionaria mayoritaria (participación accionaria promedio por día).

- No se incluirán en proporción a la participación accionaria mayoritaria, las cuentas y documentos por COBRAR o por PAGAR de la controladora o controladas, con otras empresas del grupo que no causen el Impuesto consolidado.

- En el valor de los activos de la controladora y de cada una de las controladas, se determinará considerando el valor y la fecha en que se adquirieron por primera vez por las sociedades que consoliden.

DEUDAS CONSOLIDADAS: Se incluirán en este rubro las Deudas contratadas por la controladora y las controladas (en proporción a la participación accionaria promedio) con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero (deudas no negociables). No son deducibles las deudas contratadas con el Sistema Financiero o con su intermediación.

4.7. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL

La aplicación de este régimen fiscal, conlleva a una serie de ventajas y desventajas, mismas que serán enumeradas a continuación:

VENTAJAS:

1. Financiamiento a través de un sistema neutral, el cual difiriendo impuestos, apoya a las empresas del grupo que están en mala situación, con las utilidades y efectivo de las que no lo están, modificando con ello la situación de las primeras.

2. Amortizar las pérdidas contra todas las utilidades del grupo que consolida.
3. Mejora el control.
4. La filosofía de este régimen consiste en gravar al grupo como si fuera una sola entidad.
5. Beneficia a las empresas en períodos de inversión o expansión, cuyas expectativas sean de pérdidas fiscales en los primeros años.
6. La adquisición de empresas con pérdidas acumuladas importantes, pero cuyas expectativas sean de volverse ganadoras fiscal y financieramente.

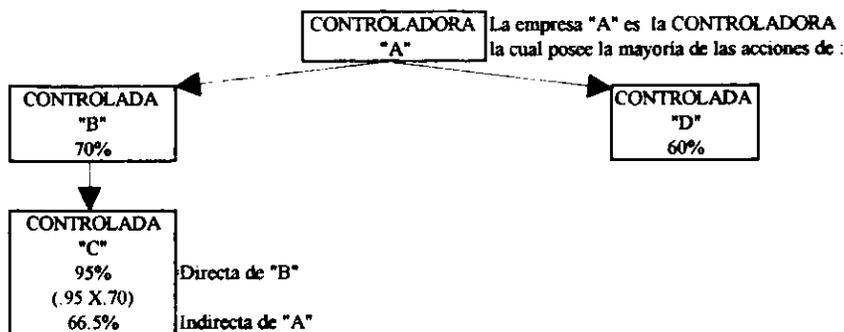
DESVENTAJAS:

1. La compleja redacción de leyes y su reglamento tanto del Impuesto sobre la Renta como del Impuesto al activo.
2. Por lo complicado y a veces confuso de las disposiciones para el contribuyente.
3. La actualización y el dinamismo de otros capítulos y leyes impositivas, no ha llegado con el mismo ritmo a este régimen de consolidación, generando distorsiones en el Resultado Fiscal Consolidado.
4. El complicado y engorroso manejo de las cuentas de orden que reflejen los conceptos especiales de consolidación, así como los cambios y diferencias a sumar o restar derivadas de cambios de tenencia accionaria.

CÁLCULO DEL PROMEDIO PONDERADO POR DÍA

CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

1. Un determinado grupo se integra con las empresas que adelante se muestran, de las cuales al 1ro de enero de 1995, la controladora tiene la siguiente tenencia mayoritaria:



2. En junio 1 de 1995, la empresa "A" suscribe y exhibe la totalidad de un aumento de capital, que la empresa "B" decretó, en esa misma fecha.

3. Como la empresa "C" es poseída por la empresa "B" en un 95%, su promedio ponderado también cambia. $(.95 \times .90) = 85.5\%$

4. por tanto para el ejercicio 1995, el promedio ponderado por día de tenencia accionaria mayoritaria es:

EMPRESA "B"	DIAS	%	TENENCIA	PROMEDIO PONDERADO
De enero 1 al 31 de mayo 1995	151	41.37%	70%	28.96%
De junio 1 al 31 de diciembre 1995	214	58.63%	90%	52.77%
	365	100.00%		81.73%

EMPRESA "C"	DIAS	%	TENENCIA	PROMEDIO PONDERADO
De enero 1 al 31 de mayo 1995	151	41.37%	66.50%	27.51%
De junio 1 al 31 de diciembre 1995	214	58.63%	85.50%	50.13%
	365	100.00%		77.64%

EMPRESA "B"
CALCULO DE LA TENENCIA ACCIONARIA PROMEDIO POR DIA
CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

CONTROLADA	TENENCIA											
	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
ENE	70.00%	36.78%	24.11%	18.08%	14.37%	11.99%	10.24%	8.93%	7.93%	7.14%	6.50%	5.95%
FEB	70.00%	33.22%	21.78%	16.34%	12.98%	10.83%	9.25%	8.07%	7.18%	6.45%	5.87%	5.37%
MAR	70.00%		24.11%	18.08%	14.37%	11.99%	10.24%	8.93%	7.93%	7.14%	6.50%	5.95%
ABR	70.00%			17.50%	13.91%	11.60%	9.91%	8.64%	7.69%	6.91%	6.29%	5.75%
MAY	70.00%				14.37%	11.99%	10.24%	8.93%	7.93%	7.14%	6.50%	5.95%
JUN	90.00%					14.92%	12.74%	11.11%	9.89%	8.88%	8.08%	7.40%
JUL	90.00%						13.16%	11.48%	10.22%	9.18%	8.35%	7.64%
AGO	90.00%							11.48%	10.22%	9.18%	8.35%	7.64%
SEP	90.00%								9.89%	8.88%	8.08%	7.40%
OCT	90.00%									9.18%	8.35%	7.64%
NOV	90.00%										8.08%	7.40%
DIC	90.00%											7.64%
PROMEDIO PONDERADO	70.00%	70.00%	70.00%	70.00%	70.00%	73.32%	75.78%	77.57%	78.94%	80.08%	80.93%	81.73%

PORCENTAJE ACUMULATIVO MENSUAL DURANTE EL EJERCICIO

DIAS	PORCENTAJE ACUMULATIVO MENSUAL DURANTE EL EJERCICIO												
	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC	
ENE	31	100.00%	52.54%	34.44%	25.83%	20.53%	17.13%	14.62%	12.76%	11.36%	10.20%	9.28%	8.49%
FEB	28		47.46%	31.11%	23.33%	18.54%	15.47%	13.21%	11.52%	10.26%	9.21%	8.38%	7.67%
MAR	31			34.44%	25.83%	20.53%	17.13%	14.62%	12.76%	11.36%	10.20%	9.28%	8.49%
ABR	30				19.87%	16.57%	14.15%	12.35%	10.99%	9.87%	9.08%	8.22%	7.49%
MAY	31					20.53%	17.13%	14.62%	12.76%	11.36%	10.20%	9.28%	8.49%
JUN	30						16.57%	14.15%	12.35%	10.99%	9.87%	8.98%	8.22%
JUL	31							14.15%	12.35%	10.99%	9.87%	8.98%	8.22%
AGO	31								12.76%	11.36%	10.20%	9.28%	8.49%
SEP	30									10.99%	9.87%	8.98%	8.22%
OCT	31										10.20%	9.28%	8.49%
NOV	30											8.98%	8.22%
DIC	31												8.49%
PROMEDIO PONDERADO	365	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%

**CALCULO DE LA TENENCIA ACCIONARIA PROMEDIO POR DIA
CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL**

CONTROLADA	TENENCIA	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
		66.50%	34.94%	22.91%	17.18%	13.65%	11.39%	9.74%	8.48%	7.55%	6.78%	6.17%	5.65%
66.50%	66.50%	31.56%	20.69%	17.18%	15.50%	12.33%	10.29%	8.78%	7.66%	6.82%	6.13%	5.75%	5.10%
66.50%	66.50%	22.91%	22.91%	17.18%	11.39%	9.72%	8.93%	7.55%	6.78%	6.17%	5.65%	5.10%	5.10%
66.50%	66.50%	16.63%	13.21%	11.02%	9.41%	8.48%	7.31%	6.56%	5.97%	5.47%	5.07%	4.74%	4.41%
66.50%	66.50%	11.39%	13.65%	11.39%	9.72%	8.21%	7.55%	6.78%	6.17%	5.65%	5.10%	4.74%	4.41%
66.50%	66.50%	14.17%	12.10%	10.56%	9.40%	8.44%	7.68%	7.03%	6.44%	5.94%	5.54%	5.21%	4.88%
85.50%	85.50%	10.91%	10.91%	10.91%	10.91%	10.91%	10.91%	10.91%	10.91%	10.91%	10.91%	10.91%	10.91%
85.50%	85.50%	12.50%	12.50%	12.50%	12.50%	12.50%	12.50%	12.50%	12.50%	12.50%	12.50%	12.50%	12.50%
85.50%	85.50%	9.71%	9.71%	9.71%	9.71%	9.71%	9.71%	9.71%	9.71%	9.71%	9.71%	9.71%	9.71%
85.50%	85.50%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%
85.50%	85.50%	8.44%	8.44%	8.44%	8.44%	8.44%	8.44%	8.44%	8.44%	8.44%	8.44%	8.44%	8.44%
85.50%	85.50%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%	8.72%
85.50%	85.50%	7.68%	7.68%	7.68%	7.68%	7.68%	7.68%	7.68%	7.68%	7.68%	7.68%	7.68%	7.68%
85.50%	85.50%	7.26%	7.26%	7.26%	7.26%	7.26%	7.26%	7.26%	7.26%	7.26%	7.26%	7.26%	7.26%
PROMEDIO PONDERADO		66.50%	66.50%	66.50%	66.50%	66.50%	69.65%	71.98%	74.14%	74.99%	76.06%	77.05%	77.64%

PORCENTAJE ACUMULATIVO MENSUAL DURANTE EL EJERCICIO

DIAS	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC	
	31	100.00%	52.54%	34.44%	25.83%	20.53%	17.13%	14.62%	12.76%	11.36%	10.20%	9.28%	8.49%
28		47.46%	31.11%	23.33%	18.54%	15.47%	13.21%	11.52%	10.26%	9.21%	8.38%	7.67%	
31			34.44%	25.83%	20.53%	17.13%	14.62%	12.76%	11.36%	10.20%	9.28%	8.49%	
30				25.00%	19.87%	16.37%	14.15%	12.35%	10.99%	9.87%	8.98%	8.22%	
31					20.53%	17.13%	14.62%	12.76%	11.36%	10.20%	9.28%	8.49%	
30						16.37%	14.15%	12.35%	10.99%	9.87%	8.98%	8.22%	
31							14.62%	12.76%	11.36%	10.20%	9.28%	8.49%	
31								12.76%	11.36%	10.20%	9.28%	8.49%	
30									10.99%	9.87%	8.98%	8.22%	
31										10.20%	9.28%	8.49%	
30											10.20%	9.28%	
31												10.00%	
365													100.00%

RESULTADO FISCAL INDIVIDUAL Y CONSOLIDADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994

CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

CONCEPTO	1994 "B"	1994 "C"	1994 "D"	SUMA	1994 "A"	TOTAL 1994 CONSOLIDADO
70%*	66.50%*	60.00%*	100%*		100%*	
70%*	66.50%*	60.00%*	100%*		100%*	
1.0000	1.0000	1.0000	1.0000		1.0000	
0.0000	0.0000	0.0000	0.0000		0.0000	
-1000	-1500	5700	3200	3200	400	3600
0	237	0	237	237	0	237
1413	0	-2539	-3952	-3952	0	-3952
0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0
-2413	-1263	3161	-515	-515	400	-115
1689	-840	1897	-632	-632	400	-232
0	0	0	0	0	0	0
-1689	-840	1897	-632	-632	400	-232
112	100	74	286	286	480	766

CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN A SUMAR O RESTAR						
DEPÓSITO COMPENSADORAS A GUBERNO (ART 11-1) TRAM. BI. A. REMAR		237		237		237
CONTR. ESPECIAL COMPENSADORAS INDEMN. A. RESTAR	-196			-196		-196
UTILIDAD FISCAL VENTAS ENTRE GRUPO A. RESTAR	-1218		-2539	-3757		-3757
UTILIDAD FISCAL VENTAS ENTRE GRUPO A. RESTAR						
UTILIDAD FISCAL INDEMNADA A. RESTAR						
PERDIDA FISCAL INDEMNADA A. RESTAR						
PERDIDA POR DESINFORMACIÓN A. RESTAR						
GANANCIAS POR DESINFORMACIÓN A. RESTAR						
GANANCIAS POR REDUCCIÓN DE CAPITAL A. RESTAR						
GANANCIAS POR PERSON. A. RESTAR						
GANANCIAS POR INDEMNACIÓN A. RESTAR						
PERDIDAS LIBER. ANT. DE LAS QUE OBLIGACIONES						
AMORT. PERO PERDIDA DE LIBER. ANT. A. RESTAR						
AMORT. PERO PERDIDA DE CONTROLADAS EXTRAJERAR. A. RESTAR						
CONCEPTOS ESPECIALES CONSOLID. FISCAL A. RESTAR	0	237	0	237	0	237
CONCEPTOS ESPECIALES CONSOLID. FISCAL A. RESTAR	-1414	0	-2539	-3953	0	-3953
CONCEPTOS ESPECIALES CONSOLID. FISCAL A. RESTAR	-1414	237	-2539	-3716	0	-3716

RESULTADO FISCAL INDIVIDUAL Y CONSOLIDADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1995
CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

CONCEPTO	1995 "B"	1995 "C"	1995 "D"	SUMA	1995 "A"	TOTAL 1995 CONSOLIDADO
% PRIMA PAGO POR LOS TERREMOTOS EN LAZ DE LOS ANJES	70%	66.50%	60.00%	18500	500	19000
% PRIMA TERREMOTOS EN LAZ DE LOS ANJES	81.73%	77.64%	60.00%	66006	3028	96314
CONCEPTO POR CAMBIO DE PAIS (ART 318.18R)	1.1676	1.1675	1.0000	-8044	0	-8044
CONCEPTO POR CAMBIO DE PAIS (ART 318.18R)	0.1676	0.1675	0.0000	26	0	26
UTILIDAD FISCAL INDIVIDUAL (ART 318.18R)	4500	6000	8000	18500	500	19000
CONCEPTO ESPECIALES DEL EJERCICIO QUE SE DEBITAN (ART 318.18R)	2863	3094	649	6606	3028	96314
CONCEPTO ESPECIALES DEL EJERCICIO QUE SE DEBITAN (ART 318.18R)	-2318	-1716	0	-8044	0	-8044
MEJOR EN VALUACION DE PARTES DEBITAS (ART 318.18R)	0	26	0	26	0	26
MEJOR EN VALUACION DE PARTES DEBITAS (ART 318.18R)	-283	-167	0	-450	0	-450
SUBTOTAL	4762	3227	8649	16638	3528	20166
SUBTOTAL EN PROMEDIO DE PARTICIPACION	3892	2505	5189	11347	3528	15115
AMORT DE PAGO CONSOLIDADO DE EJERCICIO (ART 318.18R)	0	0	0	-240	0	-240
UTILIDAD O PERDIDA FISCAL CONSOLIDADA	3892	2505	5189	11347	3528	14875
34% ISR	1323	852	1764	3940	1200	5057
1.8% IMFAC	150	139	96	385	605	990
CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACION A SUMAR O RESTAR						
PERDIDA CONSOLIDADA A CREDITO (ART 318.18R)				386	386	386
COMP. EJERCICIO COMPLECION ORIGINAL A DEBITOS	-318			-318		-318
UTILIDAD FISCAL VENTAS OTRO A DEBITOS		-4178		-4178		-4178
PERDIDA FISCAL VENTAS OTRO A DEBITOS			0	0	2574	2574
UTILIDAD FISCAL PROVISIONES A DEBITOS	2863	2708	649	6220	454	6674
PERDIDA FISCAL PROVISIONES A DEBITOS						
PERDIDAS POR DESINTEGRACION A DEBITOS						
GANANCIAS POR DESINTEGRACION A DEBITOS						
GANANCIAS POR REVALUACION DE CAPITAL A DEBITOS						
GANANCIAS POR REVALUACION DE CAPITAL A DEBITOS						
GANANCIAS POR REVALUACION A DEBITOS						
PERDIDA EJERCICIO DE LAS QUE DESCONTABILIZAN						
AMORT PAGO PERDIDAS DE EJERCICIO A DEBITOS	-2000			-1547		-3547
AMORT DE PERDIDAS DE CONTABILIDAD ESTABLECIDAS A DEBITOS						
CONCEPTOS ESPECIALES CONSOLIDACION EJERCICIO A DEBITOS	2863	3094	649	6606	3028	96314
CONCEPTOS ESPECIALES CONSOLIDACION EJERCICIO A DEBITOS	-2318	-1716	0	-8043	0	-8043
CONCEPTOS ESPECIALES CONSOLIDACION EJERCICIO NETO	545	-2631	649	-1437	3028	1591

Actualizado a 1995

PERDIDA FISCAL CONSOLIDADA

CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN

CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

1. OPERACIONES ENTRE COMPAÑÍAS

SOCIEDAD CONTROLADORA "A"

SOCIEDADES CONTROLADAS "B", "C", "D"

2. MAQUINARIA, enajenada entre el grupo de empresas que consolida

La empresa "B" en mayo 31 de 1994 le vende a la empresa "C", una maquinaria en \$4000.00

a su vez la empresa "C" en septiembre de 1995 se la vende a un tercer ajeno en \$ 8642.00

CALCULOS DE "B"	HISTORICO	ACTUALIZ	FACTOR	I N P C
			ACTUALIZACION	
1. "B" adquirió en enero 1 de 1993 en	3000	0	0.0000	90.4227 Ene-93
2. "B" depreciación 1993 al 10%	300	309	1.0315	93.2689 Jun-93
3. "B" depr. enero-mayo 94 al 10%	125	135	1.0805	97.7028 Feb-94
SUMA DEPRECIACIÓN	425	445		
4. Costo fiscal al 31 de mayo de 1994	2575	2782	1.0805	97.7028 Feb-94
5. Precio de enajenación a "C" mayo 31 de 1994	\$	4000		
6. Utilidad en vta de maqu. a "C"		1218		
7. Depreciación de "B" como si aún la poseyera				
a) "B" deprec. jun-dic 94 al 10%	175	196	1.1021	99.6589 Jun-94
b) "B" deprec. ene-dic 95 al 10%	225	318	1.4121	127.69 Abr-95
8. Como si "B" vendiera al tercero en Sep 30 del 95 en		8642		
a) El costo fiscal a valor original "B" sería. (costo fiscal may 94 - depr acum al 95)	2175	3071	1.4121	127.69 Abr-95
UTILIDAD FISCAL A ESA FECHA SERIA (8642-3071=5571)		5571		

UTILIDAD PONDERADA EN CADA SOCIEDAD DEL GRUPO

	DIAS POSEID	FAC. POND	UTILIDAD	% PROM DIA	UTIL. POND
Empresa "B" 1/ene/93 a 31/	515	51.40%	2883	70%	2004
Empresa "C" 1/jun/94 a 31/	213	21.26%	1184	66.50%	788
Empresa "C" 1/ene/95 a 30/	274	27.35%	1523	77.64%	1183
	1002	100.00%	5571		3975

CALCULOS DE "C"	HISTORICO	ACTUALIZ	FACTOR	I N P C
			ACTUALIZACION	
1. Cálculo de la deprec. que incluyó "C" valor original al 31 de mayo de 1994	4000	0	0.0000	99.1629 May-94
depr jun a dic 94 al 10%	233	237	1.0142	100.5676 Ago-94
depr ene a sep 95 al 10%	300	386	1.2877	127.69 Abr-95
2. "C" vende al tercero el 30 de sep 95 en.		8642		
3. el costo fiscal a valor original "B" sería (valor original may 94 - depr acum al 95)	3467	4464	1.2877	127.69 Abr-95
UTILIDAD FISCAL A ESA FECHA SERIA (8642 - 4464 = 4178)		4178		

CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN

CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

La empresa "D" enajena un junio de 1994, un terreno a la empresa "A" en \$ 6000.00
la cual a su vez en octubre 31 de 1995, lo vende a un tercero ajeno en \$ 6175.00

CÁLCULOS EN "D":	HISTORICO	ACTUALIZ	FACTOR ACTUALIZACIÓN	INFC	
1. "D" adquirió el lro de agosto de 1992 en:	3000			85.9514	Ago-92
2. "D" actualización 1/ago/92 a 30/jun/94	3000	3461	1.1537	99.1629	May-94
3. Precio de venta a la empresa "A"		6000			
"D" UTILIDAD EN VTA TERRENO		2539			
 CÁLCULOS EN "A"					
1. "A" se lo vende a un tercero el 31/oct/95		6175		99.6589	Jun-94
2. "A" actualización del 30/jun/94 a 30/sep/95	6000	8749	1.4581	145.3170	Sep-95
"A" PÉRDIDA EN VTA TERRENO		-2574			
3. Como si "D" le hubiera vendido a el tercero el 31/oct/95 venta		6175		85.9514	Ago-92
4. "D" actualiz costo (ago/92 a sep/95)	3000	5072	1.6907	145.3170	Sep-95
"D" UTILIDAD EN VTA TERRENO		1103			

CÁLCULOS PONDERADOS

UTILIDAD PONDERADA EN CADA SOCIEDAD DEL GRUPO

	DIAS POSEID	FAC. POND	UTILIDAD	% PROM DIA	UTIL POND
Empresa "D" del 1/ago/92 a 30/jun/94	698	58.85%	649	60%	389
Empresa "A" del 1/jul/94 a 31/dic/94	184	15.51%	171	100.00%	171
Empresa "A" del 1/ene/95 a 31/oct/95	304	25.63%	283	100.00%	283
	1186	100.00%	1103		843

GRUPO DE LA CONTROLADORA "A", S.A. DE C.V.
CONSOLIDACIÓN AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994 Y 1995
CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

CONCEPTO	1994 "B"	1995 "B"	1994 "C"	1995 "C"	1994 "D"	1995 "D"	1994 "A"	1995 "A"
PRIMERA PÉRDIDA DE LA TERCERA EN EL AÑO, INDEBIDA ANTICIPA	70%	70%	66.50%	66.50%	60%	60%	100%	100%
PRIMERA TERCERA POR CAMBIO EN LA PARTICIPACIÓN	70%	81.73%	66.50%	77.64%	60%	60%	100%	100%
CONCEPTO POR CAMBIO DE PARTICIPACIÓN ACCIONARIAS 1º A 3º	1.0000	1.1676	1.0000	1.1675	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000
CUENDE POR CAMBIO DE PARTICIPACIÓN ACCIONARIA PROPIETARIA	0.0000	0.1676	0.0000	0.1675	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000
UTILIDAD O PÉRDIDA FISCAL INDIVIDUAL (ART 175 E FISCAL)	-1000	4600	-1500	6000	5700	8000	400	500
CONCEPTOS ESPECIALES DEL EJERCICIO (AS. DE RESERVA (ART. 174))	0	2863	237	3094	0	649	0	3028
CONCEPTOS ESPECIALES DEL EJERCICIO QUE SE REPORTAN (ART. 174)	-1413	-2318	0	-5726	-2539	0	0	0
MODIFICACIÓN EN VALUACIÓN DE PARTICIPACIÓN A RESERVA (ART. 174) PÉRDIDA	0	0	0	26.16	0	0	0	0
MODIFICACIÓN EN VALUACIÓN DE PARTICIPACIÓN A RESERVA (ART. 174) PÉRDIDA	0	-263	0	-167	0	0	0	0
SUBTOTAL	22413	4752	-1263	3227	3161	8649	400	3528
SUBTOTAL EN PROMEDIO DE PARTICIPACIÓN	-1689	3692	-840	2505	1897	5189	400	3528
AMORTIZACIÓN DE PÉRDIDA CONSOLIDADA DE EJERCICIOS ANTERIORES (ART. 174) PÉRDIDA	0	0	0	0	0	0	0	0
UTILIDAD O PÉRDIDA FISCAL CONSOLIDADA	-1689	3692	-840	2505	1897	5189	400	3528

CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN A SUMA O RESTAR

DETERMINACIÓN CONTRAORDINARIA A DEDUCIR (ART. 175) PÉRDIDA A RESERVA	-196	386	237					
CONTRIBUCIÓN DEDUCIBLE CONTRAORDINARIA (ART. 175) PÉRDIDA A RESERVA	-1218	-318		-4178	-2539			2574
UTILIDAD FISCAL AL 31 DE DICIEMBRE (ART. 174) PÉRDIDA A RESERVA	0	2863		2708		649		454
UTILIDAD FISCAL INDIVIDUAL (ART. 174) PÉRDIDA A RESERVA	0	0						
PÉRDIDA FISCAL INDIVIDUAL (ART. 174) PÉRDIDA A RESERVA	0	0						
PÉRDIDA POR DEDUCIBILIDAD (ART. 174) A RESERVA	0	0						
GANANCIAS POR DEDUCIBILIDAD (ART. 174) A RESERVA	0	0						
GANANCIAS POR DEDUCIBILIDAD DE CAPITAL (ART. 174) PÉRDIDA A RESERVA	0	0						
GANANCIAS POR DEDUCIBILIDAD (ART. 174) PÉRDIDA A RESERVA	0	0						
GANANCIAS POR DEDUCIBILIDAD (ART. 174) PÉRDIDA A RESERVA	0	0						
PÉRDIDA DE EJERCICIOS ANTERIORES DE LAS QUE DEDUCIBILIDAD (ART. 174) PÉRDIDA	0	-2000		-1547				
AMORT. INDIVIDUAL DE PÉRDIDA ANT. (ART. 174) PÉRDIDA A RESERVA	0	0						
AMORT. PÉRD. DE CONTROLADAS EN EL EJERCICIO (ART. 174) PÉRDIDA A RESERVA	0	0						
CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN DEL EJERC. A RESERVA	0	2863	237	3094	0	649	0	3028
CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN DEL EJERC. A RESERVA	-1414	-2318	0	-5725	-2539	0	0	0
CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN DEL EJERC. NETO								

MODIFICACIONES POR VARIACION EN PARTICIPACION ACCIONARIA
CASO PRACTICO DE CONSOLIDACION FISCAL

CONCEPTO	1995 "B"	1995 "C"	1995 "D"	SUMA	1995 "A"	TOTAL CONSOLIDADO
% PROM POR DIA TENENCIA EN EJER INM ANT	70%	66.50%	60.00%		100%	
% PROM TENENCIA PROM POR DIA EN EL EJERC	81.73%	77.64%	60.00%		100%	
COEFICIENTE POR CAMBIO DE PART ACC (ART 57-E ISR)	1.1676	1.1675	1.0000		1.0000	
COEFICIENTE POR CAMBIO DE PART ACC PROPUESTA	0.1676	0.1675	0.0000		0.0000	
Periodo consolidado para CONSOLIDACION 1994 (SUMADAS)	0	237	0	237	0	237
Periodo consolidado para CONSOLIDACION 1994 (RESTADAS)	-2413	-1500	0	-3913	0	-3913
Periodo consolidado para CONSOLIDACION 1994 (NETO)	-2413	-1263	0	-3676	0	-3676
Proposición consolidada en CONSOLIDACION 1994 (SUMADAS)	0	157	0	157	0	157
Proposición consolidada en CONSOLIDACION 1994 (RESTADAS)	-1689	-998	0	-2687	0	-2687
Proposición consolidada en CONSOLIDACION 1994 (NETO)	-1689	-841	0	-2530	0	-2530
*MULTIPLICADA POR EL COEFICIENTE DE CAMBIO DE PARTICIPACION ACCIONARIA						
MODIFICACION EN VARIACION DE PARTICIPACION A SUMAR	0	26.7	0	26	0	26
MODIFICACION EN VARIACION DE PARTICIPACION A RESTAR	-283	-167	0	-450	0	-450
MODIFICACION EN VARIACION DE PARTICIPACION NETO	-283	-141	0	-424	0	-424

CONCLUSIONES

La consolidación de estados financieros, resulta una forma práctica de llevar un control administrativo de las operaciones que realizan los grupos de empresas, ya que gracias a ella es posible determinar cuales de estas (controladoras y controladas) tienen problemas ya sea financieros, administrativos o fiscales.

De tal manera, las controladas a pesar de tener una cierta dependencia, pueden llegar a fortalecerse con la ayuda de la controladora y seguir subsistiendo. Por otro lado, la controladora aumenta paulatinamente sus expectativas hacia la diversificación que le ofrece el hecho de tener un control significativo de otra entidad que bien puede ser de un giro diferente al de la primera.

En el aspecto fiscal, podemos decir que, para el régimen fiscal sea un sistema del todo neutral, se necesitarían adecuar varios artículos, tanto del la LISR y de la LIAC, con el objeto de darles mayor claridad y así de esta manera evitar que cada contribuyente, auditor e inclusive la autoridad, tengan diferentes criterios sobre la aplicación de los dispuesto para este régimen de contribución, que si bien otorga varias ventajas al contribuyente también su correcta aplicación requiere de mucha atención para evitar una mala interpretación.

BIBLIOGRAFÍA

- Dupuss, Michael. **La consolidación de Balances en el Mercado Común.** Bilbao: Deusto, 1995.
- Sánchez Castillo, Ricardo. **La consolidación de Balances.** México: FCA, colección de Monografías Contables.
- Yanes, José Alberto. **Contabilidad Superior.** Venezuela: Valencia, 1995.
- Capella San Agustín, Mariano. **Concentración de Empresas y Consolidación de Balances.** Barcelona: Hispano Europea. 1993.
- Comisión de Principios de Contabilidad. **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.** México: IMCP, 1996.
- Comisión Fiscal IMPC. **Ley del ISR 1996. Texto y Comentarios.** México: IMCP, 1996.
- Paz Zavala, Enrique. **Introducción a la Contaduría.** México: ECASA, 1996.
- De Pina Vara, Rafael. **Elementos de Derecho Mercantil Mexicano.** México: Porrúa, 1995.
- Gasca Breton, Gustavo. **Prontuario Fiscal Correlacionado 1997.** México: ECASA, 1997.
- Homgren, Charles T. y Harrison, Walter T. **Contabilidad.** Trad. C.P. Julio Coro Pando. México: Prentice-Hall Hispanoamerican, S.A. 1991.
- Perdomo Moreno, Abraham. **Contabilidad de Sociedades Mercantiles.** México: ECASA, 1995.
- Wiseman, Joseph A. y Cashin, James A. **Contabilidad Avanzada.** México: Mc Graw Hill, 1992.

- Cocina Martínez, Javier. **Investigaciones sobre temas diversos**. México: IMCP, 1993.
- Hoyle, Joe Ben. **Contabilidad Avanzada**. México: Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V., 1989.
- Guajardo Cantú, Gerardo. **Contabilidad Financiera**. México: Mc Graw Hill, 1993.