



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN



AUTOR: L. C. y L.D. Antonio Luna Guerra

Contabilidad V		Clave:	1558
Plan:	2005	Créditos:	8
Licenciatura:	Contaduría	Semestre:	5°
Área:	Contabilidad	Hrs. Asesoría:	2
Requisito	Contabilidad I	Hrs. Por semana:	4
Tipo de asignatura:	Obligatoria (x)	Optativa ()	

Objetivo general de la asignatura

El alumno preparará y formulará estados financieros consolidados y combinados y analizará los aspectos relevantes de la fusión, escisión y franquicias, de acuerdo con las reglas de valuación, presentación y revelación de la normatividad nacional y su convergencia con la normatividad internacional.

Temario oficial (horas sugeridas 64)

1. Estados financieros consolidados y combinados de acuerdo con la normatividad vigente (8 h)
2. Valuación de inversiones permanentes en acciones (8 h)
3. Análisis de diversas figuras financieras (6 h)
4. Fusión, escisión, franquicia (18 h)
5. Deterioro del valor de los activos de larga duración y su disposición de acuerdo con la normatividad vigente (6 h)
6. Casos prácticos (18 h)



Introducción

En el tema uno se observará el estudio de los estados financieros combinados dentro de los cuales se analizará la suma de la situación financiera y los resultados de las empresas filiales y en los estados financieros consolidados se analizará lo correspondiente a las operaciones entre empresa controladora y subsidiarias; en el tema dos la aplicación de la inversión permanente en acciones, la cual es el resultado de la tenencia accionaria en la consolidación; en el tema tres la aplicación de la fusión y escisión para efectos financieros, las cuales tienen una repercusión jurídica, a diferencia de la combinación y consolidación de estados financieros; también, en el tema cuatro, se analizará la aplicación de las franquicias para un soporte jurídico, y en el tema cinco el cálculo del deterioro del valor del activo en las empresas, la cual se refleja en los estados financieros.

TEMA 1. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y COMBINADOS DE ACUERDO CON LA NORMATIVIDAD VIGENTE

Objetivo particular

El alumno analizará el estudio de los estados financieros combinados y consolidados, distinguiendo la diferencia entre los mismos, así como la repercusión en la toma de decisiones.

Temario detallado

1.1 Análisis de la NIF Boletín B-8

1.2 Análisis de la convergencia con las NIF

Introducción

A lo largo de la historia de la contabilidad, a pesar de que las bases son las mismas, hemos encontrado diversas formas de diversificación del sector empresarial, así como, en su caso, el crecimiento del mismo que conlleva a que en lugar de concentrar todo en un solo ente, se divida el mismo en varias partes que lo integran, de tal forma que se pueda llevar a cabo un mejor control interno. Por lo tanto, surge la combinación de estados financieros, que consiste en la suma de las cifras que conforman sus estados financieros con el objeto de conocer el universo de recursos con que cuentan dos o más empresas que funcionan en forma separada, pero que tienen como aspecto similar que los entes se integran por los mismos socios, a pesar de que no se encuentra la participación de una entidad en la otra.

Por tanto, surge otro tipo de integración, que en este caso consiste en que las empresas suman sus cifras, con la diferencia de que en este caso, un ente tiene participación accionaria en el otro, considerando que al existir dicha participación accionaria, es que se trata de los mismos socios o accionistas, pero a diferencia de la combinación, una empresa aporta capital a la otra, por lo tanto, para que se dé la consolidación, se deberá restar dicha aportación en el capital, después de efectuar la suma citada, con el fin de que las cifras no se encuentren infladas. Debido a lo anterior, encontramos conceptos como el caso de la inversión permanente en acciones que se trata de dicha participación accionaria reflejada en la consolidación.

También se presentan otros fenómenos como es el caso de la fusión, que se suscita cuando las empresas no pueden continuar operando en forma separada y se ven en la necesidad de juntar sus cifras para efectos de que se disminuyan los costos, o en su caso, se logre un mayor dominio en el mercado. Y en caso contrario observamos la escisión que es la separación de las empresas.

1.1 Análisis del Boletín B-8

Frecuentemente oímos hablar de grupos de empresas y del papel que desempeñan las mismas dentro de la economía, considerando aquí a las empresas como las unidades económicas con una serie de elementos y con un fin común.

Podemos definir a la empresa como la unidad económica que agrupa tanto la unidad de producción, como la toma de decisiones, el financiamiento y todo aquello que esté relacionado y que quede enmarcado dentro de una unidad jurídica. En un grupo determinado, no podemos afirmar que vaya a haber la unión económica, la unidad de producción, ni el soporte jurídico, por lo tanto, hablamos de que únicamente es una unidad en la que se llevan a cabo la toma de decisiones. Por lo tanto, podemos concluir que existe un grupo determinado

cuando un conjunto de entidades jurídicamente independientes actúan con un criterio de decisión encaminado al mismo fin, considerando, como lo más importante para que un grupo se dé en realidad, que la unidad entre las diversas sociedades jurídicamente independientes se produzca, con la total independencia de cuál sea el medio o la forma en que se ha conseguido la unión en la toma de decisiones.

Sin embargo, para poder llevar a cabo la existencia de grupos en la realidad se tiene que utilizar algún mecanismo jurídico que actúe como soporte jurídico de que el grupo existe; ese soporte jurídico es el conjunto de disposiciones, tanto civiles, como mercantiles y fiscales, las cuales se basan en presunciones que llevan a cabo una situación jurídica o de hecho. Por otro lado, consideremos a la presunción como aquellos rasgos que nos hacen suponer que existe el grupo en cuestión y que termina siendo la unidad de decisión. Hay presunciones de varios tipos, aunque en cada una de ellas puede haber múltiples matices:

1) Las Presunciones financieras

Son aquellas que surgen de la realización de las inversiones financieras o de los intercambios de las inversiones financieras en el capital respecto a la participación que se tenga en otra sociedad.

2) Presunciones contractuales

Son aquellas que surgen como consecuencia de la aplicación de los diversos, convenios, contratos que tienen lugar en las disposiciones tanto civiles, como mercantiles y fiscales en México. Recordemos que puede haber diversos tipos de contratos, sin embargo en forma general podemos decir que existen contratos típicos y contratos atípicos.

3) Presunción humana

Estas se presentan cuando existe la presencia de consejeros comunes en varias empresas o denominados de otra forma también, asesores independientes, los cuales no forman parte de la empresa, sino que prestan un servicio a la empresa para el mejor funcionamiento de la misma.

Se puede considerar también que existen vínculos de esta naturaleza cuando se puede controlar la mayoría de los votos en las asambleas del consejo de administración o cuando se puede nombrar o destituir a los miembros del órgano de administración.

Reglas de presentación de los estados financieros consolidados

Las reglas de presentación que deben de cumplir los estados financieros consolidados en base a las reglas de información señaladas en las Normas de Información Financiera como si fuesen estas entidades individuales, deberán de ser las siguientes:

- a) Se deberá revelar las actividades de la controladora y de las subsidiarias más significativas.
- b) Los nombres de las subsidiarias y la participación en las mismas mediante proporción.
- c) Mostrar en notas a los estados financieros la justificación del porqué no se consolidan algunas subsidiarias, así como la participación en su capital.
- d) Variaciones en caso de existirlas de las fechas de los estados financieros de las empresas consolidadas y revelar aspectos significativos en el periodo de variación.
- e) Revelar si se consolidaron compañías subsidiarias en las que no existe control, es decir, con menos del 50%.

- f) Señalar si se incluye o se excluye el resultado de la venta de alguna subsidiaria.
- g) El estado de resultados consolidado debe incluir los resultados de las subsidiarias vendidas durante el periodo hasta la fecha en que perdieron la calidad de subsidiarias.
- h) La utilidad o pérdida en la venta de subsidiarias se refleja en los resultados consolidados a la fecha de realización, la cual se da por la diferencia entre el precio y la parte proporcional de la inversión de la controladora a la fecha de la venta.
- i) El estado de cambios en la situación financiera mostrará los efectos de la compra o venta de subsidiarias en un solo renglón.
- j) La diferencia final entre el precio de compra y el valor en libros de las acciones de la subsidiaria que fuera deudora, deberá presentarse en el último renglón del activo; y si fuera acreedora después de los pasivos a largo plazo, sin efectuar cruces de información.
- k) Debe revelarse el método y periodo de amortización de la diferencia entre el precio de compra y el valor en libros.
- l) El interés minoritario será el último renglón del capital contable y la participación mayoritaria mediante un subtotal antes de dicho interés minoritario.
- m) El estado de resultados consolidado debe arribar a la utilidad neta consolidada y al pie de dicho estado se mostrará su distribución entre la controladora y el interés minoritario conforme al porcentaje de participación.
- n) Si se usaron métodos distintos a los establecidos en las NIF, se reflejarán en las notas a los estados financieros.

Cómo determinar si existe control a efectos de la presentación de estados financieros

Las entidades de cualquier sector, tanto privado como público, pueden crear otras entidades para cumplir alguno de sus objetivos. A veces puede ser evidente que



una entidad es controlada, debiendo por tanto, ser consolidada; en otros, tal vez no esté tan claro.

Al evaluar la relación entre dos entidades, se presume que existe control cuando se da por lo menos una de las siguientes circunstancias relativas al capital:

Consideraciones adicionales en el capital

- a) Si la entidad controladora es, directa o indirectamente por conducto de entidades controladas, propietaria de una participación mayoritaria con poder de voto en la otra entidad.
- b) Si la entidad tiene facultad conforme a derecho de designar o despedir a los miembros del consejo de administración.
- c) Si la entidad tiene facultad de emitir la mayoría de los votos por medio de asamblea o por otro medio.

Circunstancias basadas en el beneficio de elaborar estados financieros consolidados

- a) Si la entidad puede disolver a una subsidiaria y la forma de cubrir los pasivos.
- b) Si la entidad distribuirá los activos para sí o para otras subsidiarias.

De no darse una o más de las circunstancias citadas, es probable que los siguientes indicadores muestren individual o colectivamente la existencia de control.

Notas a los estados financieros relativos al capital

- a) La entidad puede vetar presupuestos operativos, de capital y decisiones del órgano rector de otra entidad.
- c) La entidad puede aprobar la contratación de personal.

- d) La entidad tiene acciones o partes sociales en la otra entidad que le permite el control financiero y operativo de la otra entidad

Notas a los estados financieros relativos al beneficio

- a) La entidad es propietaria directa o indirecta del activo/capital de la otra entidad.
- b) La entidad tiene derecho a una parte del activo/capital de la otra entidad en caso de liquidación.
- c) La entidad puede ordenar a la otra entidad que coopere con ella en la consecución de sus objetivos o en su caso el cubrir los pasivos.

Forma en que se lleva a cabo la consolidación

Para preparar los estados financieros consolidados, es necesario sumar renglón por renglón con base en el activo, pasivo, capital, así como cada cuenta de resultados, para presentar los estados financieros como si fuera uno solo, con las siguientes consideraciones:

- a) Eliminar la inversión en acciones de la controladora en las subsidiarias;
- b) Identificar el interés minoritario en la utilidad o pérdida del ejercicio;
- c) Identificar el interés minoritario en el capital, en el estado de posición financiera.
- d) Los saldos entre compañías deberán eliminarse por completo.

Cuando los estados financieros de las entidades que consolidan tienen una fecha de cierre distinta, debe hacerse ajustes para reflejar los efectos de las operaciones importantes que se den en la variación de fechas. Por cuestión lógica el periodo que abarcan los estados financieros y cualquier diferencia en las fechas de los mismos sean iguales de un periodo a otro.

Los estados financieros consolidados deben prepararse aplicando políticas contables uniformes para operaciones y otros hechos contables similares en

circunstancias semejantes. De no ser posible esto se revelará en notas a los estados financieros. En este caso, se deberá hacer los ajustes correspondientes para asimilar la aplicación de técnicas.

La utilidad o pérdida de la entidad controlada se incluye en los estados financieros consolidados a partir de la fecha en que el control se hace efectivo. La diferencia entre el producto de la enajenación de la entidad controlada y el valor en libros de sus activos menos los pasivos a la fecha de la enajenación se contabilizan en el estado consolidado de desempeño financiero como superávit o déficit neto de la enajenación de la entidad controlada. Se revelará en notas información complementaria de la adquisición y enajenación de entidades subsidiarias. El valor en libros de la inversión a la fecha en que deja de ser una entidad subsidiaria se considera como un costo a partir de dicha fecha.

Las participaciones minoritarias deben presentarse en el balance consolidado de la situación financiera en partida separada del pasivo y del capital de la entidad controladora. Las participaciones minoritarias en el superávit o déficit neto de la entidad económica también deben presentarse por separado.

“Los estados financieros combinados son aquellos que presentan la situación financiera y resultados de operación de compañías”¹ consideradas entre una empresa llamada controladora y otra u otras llamadas subsidiarias a una fecha determinada y sin importar si tienen o no un fin común.

Marco jurídico

¹ Véase, Jorge Mario de León Ramírez, *Aplicación de la combinación de estados financieros y la información financiera por segmentos, aun consorcio que comercializa gas licuado de petróleo en Guatemala*. Guatemala, Universidad de San Carlos, 2000, disponible en: <http://www.metababse.net/docs/fce-usac/05168.html>, recuperado el 25/06/09.

En México existen diversas disposiciones, lo que lo hace un país complejo, por lo tanto, toma mucha importancia la creación de una empresa, lo que ha llevado a que las autoridades lo hagan complejo y tardado, llevándonos con esto a lo que se denomina como 'burocracia' y 'complejidad administrativa'. En otros países, la importancia que han alcanzado los distintos grupos de sociedades es contrastante con las carencias de las legislaciones en esta materia. O bien, se dispone de una adecuada regulación en esta materia en las diversas disposiciones; o bien únicamente se regula la obligación de elaborar estados financieros consolidados.

Los diversos grupos de empresas deberán informar de sus actividades económicas de forma clara y adecuada para la debida toma de decisiones y esto se logra mediante la elaboración y presentación de estados financieros tanto combinados como consolidados, esto con el objeto de interpretar la realidad económica del grupo. Esta se puede analizar de la siguiente forma:

a) Protección patrimonial y laboral:

- Obligación de dar adecuada publicidad a la adquisición y posesión de participaciones financieras de cierta importancia
- Obligación de informar a autoridades fiscales
- Elaboración y publicación de estados financieros consolidadas en forma anual.

b) Para la protección de los socios o accionistas minoritarios

- Con el establecimiento de normas que eviten pérdidas a los socios o accionistas minoritarios y que no se vean perjudicados en su patrimonio por la toma de decisiones de los socios o accionistas mayoritarios.

c) La protección de los acreedores



- La existencia de cláusulas sociales que impidan la transferencia de una empresa a otra o mejor conocido como operaciones entre compañías del mismo grupo, cuando ello suponga una reducción de las garantías que los acreedores mantienen con la empresa.

d) La protección laboral

- La adecuada planeación patrimonial para efectos de cuidar los derechos de los trabajadores, sin dejar desprotegidos a los empresarios, como es el caso de la antigüedad, jubilación entre otros intereses que podrían vulnerarse mediante la transferencia de asalariados entre sociedades del grupo.

En todo lo anteriormente señalado observamos que existe un marco jurídico extenso, lo cual, debe de ser adecuado con la presentación de información económico-financiera global.

La necesidad de contar con estados financieros consolidados se puede apreciar en relación con la importancia de la participación financiera en una o más sociedades en las que se aporta respecto al total de activos reflejados en el estado de posición financiera es significativa. Por otro lado podemos considerar que es de importancia financiera esto, debido a que se efectúa la separación entre los activos financieros denominados Inversiones Permanentes en Acciones y lo correspondiente a los activos fijos propios de la empresa. Con lo anterior podemos señalar que la visión general de la entidad no se logra con los estados financieros individuales de cada empresa, sino únicamente con los nuevos estados financieros combinados o consolidados que informen de todos los activos y pasivos y aportaciones de capital, así como de resultados del grupo, prescindiendo de los que por estar internamente generados tengan un carácter ficticio.

La elaboración de toda la información conjunta a través de la elaboración de los estados financieros combinados y consolidados permite una mejor apreciación de su realidad económico-financiera, para una mejor toma de decisiones.

La consolidación es la parte de la contabilidad que se encarga de la elaboración y de la presentación de la información contable de los conjuntos de empresas que forman parte de un grupo. Es un proceso contable en que se parte de los estados financieros individuales de cada una de las empresas que forman parte del grupo, efectuando la suma de los mismos, con la anticipada eliminación de las partidas entre las mismas, quitando todos los componentes ficticios bajo la perspectiva del grupo, a fin de elaborar unos estados financieros consolidados representativos del grupo en su conjunto. En resumen:

- a) El estado de posición financiera de la empresa controladora no muestra en realidad los recursos poseídos por las sociedades dominadas, más que en una cuenta que se denomina Inversiones Permanentes en Acciones, o Inversiones en Subsidiarias u otro nombre semejante.

Estas inversiones permanentes en acciones se encuentran en el estado de posición financiera entre los activos circulante y fijo a su valor de adquisición o a valor de mercado. Cuando estas inversiones permanentes representan participaciones mayoritarias, éstas nos permiten deducir que los activos y pasivos de las sociedades subsidiarias o controladas. Sin embargo, éstos no aparecen en el estado de posición financiera de la sociedad controladora como tales por lo que no se muestran todos los recursos que la sociedad dominante gestiona conjuntamente.

- b) Existen diversas formas de mostrar el reflejo contable de dicha tenencia accionaria.

Si la adquisición de las acciones en más del 50% de todo el patrimonio, así como de las deudas de la otra u otras empresas, se podrá valorar permitiendo conocer el fondo del asunto. Si por el contrario, fue por el total de las acciones, no se podrá apreciar el fondo del asunto.

- c) Los estados financieros individuales de cada una de las empresas que forman parte del grupo, pueden ser controlados o manipulados por la dirección del mismo a través de las operaciones internas de la compañía en cuestión. Éstas pueden ser establecidas en términos de conveniencia para los intereses mayoritarios del grupo y por tanto, pueden distorsionar la realidad.²

Como hemos expuesto a lo largo de este tema, existe la necesidad de elaborar estados financieros para poder presentar la información tanto combinada como consolidada, y lo cual, trae aparejado el problema de que al llevar esto a la práctica se regulan diversos conceptos para los mismos elementos, que en realidad constituyen modos distintos de entender la consolidación.

Los diversos aspectos jurídicos y técnicos sobre la información financiera y las participaciones de acciones en las compañías se deben al resultado de diversos enfoques. "Cada uno de ellos conlleva la obtención de información consolidada distinta, por lo que es importante conocer cuál es el proceso de elaboración de la misma y bajo qué criterios se ha realizado a fin de poder interpretar correctamente el resultado."³

² Véase, Audiconsystem, "Matrices y subsidiarias" disponible en <http://espanol.geocities.com/audiconsystem/matrices.htm>, recuperado el 25/06/09.

³ Sarduy Quintanilla, A.: "La consolidación de los estados financieros como resultado histórico de la acumulación capitalista y del desarrollo de la Contabilidad: un análisis desde la economía política marxista" en Contribuciones a la Economía, junio 2007. Texto completo en <http://www.eumed.net/ce/>; disponible en: <http://www.eumed.net/ce/2007b/asq2.htm>, recuperado el 25/06/09.

Los estados consolidados deben representar la situación financiera y los resultados de una unidad económica a todos los efectos, en la que hay dos tipos de socios o accionistas:

- Mayoritarios, representados por la sociedad controladora
- Minoritarios o socios externos

Esta teoría da preferencia a los aspectos económicos sobre los financieros de los grupos, de forma que se da cabida tanto a los grupos de subordinación como a los de coordinación. Asimismo, se contempla la información de otras empresas sobre las que la matriz proyecta no solo su dominio sino también su influencia. Siguiendo este planteamiento, el objetivo último de la elaboración de información consolidada es el de proporcionar información útil para ambos tipos de socios o accionistas, pues ambos aportan recursos para la realización de las actividades del grupo. Al equipararse socios minoritarios y accionistas mayoritarios, en la presentación del balance consolidado ambos figuran como fondos propios del grupo. Las diferencias entre ambos enfoques resultan evidentes para tantos de participación inferiores al 100%, mostrando valores distintos tanto en partidas de balance como en el resultado consolidado. No obstante, es difícil pronunciarse por una u otra pues ambas tienen ventajas e inconvenientes de cara a mostrar la imagen fiel de la situación del grupo.

Los estados consolidados es una extensión de los estados financieros anuales individuales de la sociedad controladora que es vista como la propietaria de la subsidiaria y en consecuencia, tiene el control sobre su patrimonio y operaciones.

Esto supone que el objetivo último con el que se elaboran los estados consolidados es proporcionar información útil a los accionistas de la sociedad dominante. En el balance consolidado, la cuenta representativa de la inversión permanente en acciones en la subsidiaria se sustituye por sus activos y pasivos;

en cuanto a la cuenta de resultado, añade a los ingresos y egresos de la controladora, los del minoritario.

Por ello, los accionistas minoritarios de las sociedades dependientes son equiparados a los acreedores. Así, la información relativa a los mismos en el balance consolidado no forma parte del capital propio del grupo.

Bajo esta perspectiva, se concede prioridad a la vertiente financiera de la unión, considerándose únicamente la posibilidad de consolidar en los casos de subordinación, es decir, en los grupos en los que se den relaciones de dominio mediante participación financiera entre la controladora y su subsidiaria.

Los distintos grupos de empresas son un importante reflejo de la concentración empresarial que ha experimentado un auge notable en los últimos años. La flexibilidad que confiere el hecho que un conjunto de unidades empresariales independientes jurídicamente cuenten con un único centro de decisión está en la base de esta expansión. Contar con información económico-financiera de estas unidades es fundamental para comprender su realidad y mejorar la toma de decisiones. De los criterios para la elaboración y presentación de dicha información se ocupa la consolidación.⁴

A veces, una entidad controlada se excluye de la consolidación cuando sus actividades difieren de las de otras entidades o en su caso tienen un giro económico. La exclusión no se justifica por ese motivo por cuanto podría proporcionarse una mejor información consolidando a esas entidades controladas y revelando información adicional en los estados financieros consolidados acerca de las distintas actividades de las entidades controladas mediante notas a los mismos.⁵

⁴ Véase, Audiconsystem, “Matrices y subsidiarias” –resumen y conclusiones-, disponible en <http://espanol.geocities.com/audiconsystem/matrices.htm>, recuperado el 25/06/09.

⁵ Ministerio de Economía y Producción; República Argentina; Hacienda: NICSP6 –Norma Internacional de contabilidad para el sector público: *Estados financieros consolidados y contabilidad de entidades controladoras*: disponible en a la página 14, inciso 38): material en línea: <http://www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/ifac/pdfs/nicsp06.pdf> recuperado el 25/06/09.

Aspectos Fundamentales de los Estados Financieros Consolidados

Ejemplo de cómo se integra el capital de las sociedades a consolidar, tanto la controladora como la controlada:

Compañía controladora

Socio A. Agapito Méndez (50%)

Socio B. Caralampio Pérez (50%)

Compañía subsidiaria

Socio A. Compañía controladora (60%)

Socio B. Torcuato Juárez

Socio C. Tarsisio López

Ahora mostramos un ejemplo de cómo se integra el capital de las sociedades a formar estados financieros combinados, que en este caso son empresas filiales:

Compañía afiliada X

Socio A. Salustio Méndez (50%)

Socio B. Melitón Pérez (50%)

Compañía afiliada Y

Socio A. Salustio Méndez (50%)

Socio B. Melitón Pérez (50%)

1.2. Análisis de la Convergencia con las NIF'S

El tratamiento contable de la consolidación y la combinación lo encontramos en la NIF Boletín B-8 de las Normas de Información Financiera; señala que el mismo

tiene por objeto establecer el tratamiento que debe darse a las inversiones en acciones y las condiciones que requieren:

1. La elaboración de los estados financieros.
2. La valuación de las inversiones permanentes en acciones por el método de participación.
3. El método con el que se lleva a cabo la valuación de otras inversiones permanentes en su caso.
4. La preparación de estados financieros combinados o, en su caso, consolidados.

Además, el boletín en cuestión señala que el tratamiento contable de la conversión de la moneda extranjera de los estados financieros de las subsidiarias y de las asociadas en el extranjero, o en su caso las asociaciones en participación, las fusiones, y escisiones no son objeto de dicho boletín.

Para dar una mejor interpretación a dicho boletín, se consideran los siguientes conceptos:

Operaciones entre compañías que se deben eliminar

La NIF B-8 señala que todas las transacciones efectuadas entre las compañías consolidadas deben eliminarse.

Para efectos de los métodos de valuación de las acciones se deberá interpretar como el de valor en libros actualizado a la fecha de transacción por cualquiera de los dos métodos reconocidos en nuestro esquema contable, es decir, el de cambios en el nivel general de precios y el método de costos específicos. Este valor o conceptos análogos, como valor en libros a la fecha de la transacción, deberán ser actualizados:

- a) Las ventas y el costo de ventas entre empresas consolidadas, lo que incluye el inventario, el cual debe valuarse al costo de producción o adquisición de la compañía vendedora, más otros gastos relacionados.
- b) La utilidad o pérdida que se genere en las ventas de activo fijo entre las empresas consolidadas. Dicho activo comprado a una empresa consolidada deberá valuarse al valor en libros de la compañía vendedora más todos los gastos relacionados con la operación, como si esta no se hubiera llevado a cabo, lo cual se deberá de reflejar durante la vida útil del activo.
- c) Toda aquella operación entre compañías consolidadas como pueden ser arrendamientos, pago de regalías o de intereses.
- d) El pago de dividendos percibidos de las subsidiarias, en caso de haberlos.
- e) Al eliminar las operaciones entre compañías, pudieran surgir diferencias para efectos de la PTU y del ISR, los cuales tendrán repercusión conforme al Boletín D-4.

También se eliminarán los saldos entre las compañías consolidadas.

La cuenta de inversión permanente en acciones se deberá eliminar 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, dicha eliminación deberá efectuarse por etapas, considerando cada fecha de compra. Si una subsidiaria tiene voto limitado con dividendo acumulativo en circulación en poder de terceros, su dividendo anual se integrará a la utilidad neta del interés minoritario, aun cuando éste no haya sido decretado, siendo considerado desde periodos intermedios, (esto también se puede observar en las Normas de Información Financiera en el Boletín B-8, párrafo 20).

➤ **Análisis de la normatividad internacional**

Los estados financieros parecen representar las operaciones y posición financiera de una empresa única; sin embargo estos estados podrán presentar los resultados



financieros de diversas empresas, las que están enlazadas a través de intereses de propiedad.

Se considera una sola entidad económica cuando dos o más compañías distintas se relacionan por tener los mismos socios o accionistas o en su caso, una empresa tiene participación en el otro, ya sea que tenga el control o no.

La NIC 22 menciona que la combinación de negocios, es una operación que reúne empresas independientes en una sola entidad económica, dando como resultado que una controle a las demás; lo que conlleva a que pueden existir diversos tipos de combinaciones, eliminando las transacciones entre las mismas.

En el caso de que se adquieran todas las acciones de una empresa, adquiere tanto activos como pasivos y capital, pudiendo desaparecerla o en su caso mantenerla separada de ella pero con el control financiero. Puede existir el caso de que dos o más compañías transfieran sus activos o capital a una nueva empresa desapareciendo las anteriores. En otros casos se adquieren las acciones dejándola funcionar en forma independiente, elaborando en este último caso los estados financieros consolidados.

Conclusión de la consolidación

- Si se lleva a cabo la disolución de una o más entidades, entonces ya no hablamos de consolidación, sino de **fusión**.
- Si se mantienen las compañías independientes, y no se disuelve ninguna, hablamos de **consolidación** de estados financieros.

Fecha de la consolidación

- Si se lleva a cabo la disolución, es en la fecha en que se presentan los estados financieros.

- Si se mantienen las compañías independientes y no se disuelven: El proceso de consolidación se lleva a cabo anualmente, para generar estados financieros consolidados.

Registros contables

- En el caso de la disolución, se registra en la empresa que sobrevive los saldos de la que desaparece
- Si se mantienen las compañías independientes, se suman las que no afectan a los registros contables.

Con base en la NIC 22, las combinaciones de negocios se registran a través del método de compra, el cual consiste en una combinación de negocios como la unión de intereses de propiedad de dos o más compañías mediante el intercambio de acciones, considerando que la adquisición debe contabilizarse a su costo, que puede ser el efectivo pagado o el valor razonable en el momento del intercambio de las contrapartidas entregadas por la adquirente a cambio del control de los activos netos de la otra empresa.

Unión de interés.- En la unión de intereses no existe una adquisición, solo es una combinación de negocios, sumando las cifras de sus estados financieros.⁶

Se ha emitido una Interpretación SIC que tiene relación con la NIC 27, se trata de la SIC-12: Consolidación - Entidades con Cometido Especial. En 1998, los antiguos párrafos 13, 24, 29 y 30 de la NIC 27 fueron modificados por la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición. Estas modificaciones también han reemplazado las referencias anteriores a la NIC 25 por otras a la NIC

⁶ Véase, Pablo Elías Maza, "Combinación de negocios", material en línea, disponible en: <http://cpn.mef.gob.pe/cpn/articulos/fusion.html>, consultado el 25/06/09.

39, que la sustituye. La NIC. 27 sustituye a la aprobada por el Consejo en junio de 1988,

Alcance

1. Esta Norma trata de la preparación y presentación de los estados financieros consolidados.
2. También se encarga de la contabilización de las inversiones en subsidiarias.
3. Esta Norma reemplaza a la NIC 3, Estados Financieros Consolidados.
4. Los estados financieros consolidados quedan comprendidos en el término general de "estados financieros". Por lo tanto, los estados financieros consolidados se preparan siguiendo las Normas Internacionales de Contabilidad.

Dicho pronunciamiento no trata los siguientes extremos:

- (a) Métodos de contabilización de las combinaciones de negocios, y el efecto de la consolidación,
- (b) Contabilización de las inversiones permanentes en acciones.

Definiciones

Para efectos de la norma internacional se utilizan las siguientes definiciones:

Control es el poder de dirigir las políticas financiera y de operación de una empresa, con un fin común.

Subsidiaria es la empresa controlada por otra denominada controladora.

Controladora es la empresa que posee subsidiarias.

Un *grupo de empresas* está formado por la controladora y sus subsidiarias.

Estados financieros consolidados son los estados financieros de un grupo de empresas, como si fuese una sola entidad.

Interés minoritario es la parte de los resultados, así como de los activos de la subsidiaria.



Una subsidiaria debe ser excluida de la consolidación cuando:

- (a) se pretende que el control sobre la misma sea temporal, o bien
- (b) opera bajo fuertes restricciones a largo plazo, que menoscaban de forma significativa su capacidad para transferir fondos a la controladora.

A veces, una subsidiaria es excluida de la consolidación cuando sus actividades son diferentes a las del resto de las empresas del grupo. La exclusión por esta razón no está justificada, ya que se suministra mejor información integrando también esas subsidiarias y presentando, en los estados consolidados, datos adicionales sobre los diferentes segmentos del negocio de las subsidiarias.

Los impuestos a pagar, ya sea por la controladora o las subsidiarias, por causa de la distribución a la controladora de las ganancias retenidas en las subsidiarias, se tratan contablemente como un impuesto diferido, (que lo podemos observar no únicamente en las normas de información financiera, sino en la Ley del Impuesto sobre la Renta).

Tanto los saldos como las transacciones entre compañías, así como las consiguientes ganancias no realizadas, deben ser eliminados en su totalidad. Las pérdidas no realizadas que resulten de transacciones entre compañías deben, también, ser eliminadas, a menos que el costo de los activos de los que forman parte no sea recuperable. Se eliminarán enteramente los saldos y las transacciones entre compañías.

Combinaciones de Negocios

Por su parte, (tal y como lo establecen las normas de información financieras, Cf. NIC 27),

los resultados netos de una subsidiaria vendida se incluyen con los consolidados hasta la fecha de la venta, momento en el cual la controladora deja de tener dominio sobre ella. La diferencia entre los ingresos por venta de la subsidiarias y el valor en libros de las mismas, igual al porcentaje correspondiente de sus activos menos sus pasivos, se recoge en el estado de resultados consolidado como pérdida o ganancia por la venta de la subsidiaria.

Reconocimiento y Medición

Las pérdidas atribuibles a la minoría, en una subsidiaria consolidada, no pueden exceder de los intereses minoritarios en el patrimonio neto de la misma. Tal exceso, así como cualesquiera pérdidas posteriores atribuibles a los minoritarios, se cargan contra los intereses mayoritarios, a menos y en la medida en que la minoría haya adquirido la obligación de cubrir las pérdidas y le sea posible hacerlo.

Si, en periodos subsiguientes, la subsidiaria obtiene ganancias, los intereses mayoritarios se asignarán la totalidad de tales ganancias, hasta recuperar la porción de pérdidas minoritarias previamente absorbidas.

[Asimismo, las normas de información financieras, como la 27, indican que si] una subsidiaria ha emitido acciones preferidas acumulativas, suscritas por terceros ajenos al grupo, la controladora calculará su parte en los resultados tras haber deducido el importe de los dividendos preferidos garantizados por la subsidiaria, haya ésta declarado dividendos o no.

En muchos países las matrices presentan estados financieros individuales para cumplir con exigencias legales o de otra índole.

➤ **Caso práctico elaborado por el autor**

BALANCE GENERAL COMBINADO			
Cuenta	Filial X	Filial Y	Combinado
Activo circulante	222,000.00	300,000.00	522,000.00
Inversión en acciones	234,000.00	0.00	234,000.00
Activo Fijo	258,000.00	420,000.00	678,000.00
Activo Diferido	6,000.00	12,000.00	18,000.00
Total de activo	720,000.00	732,000.00	1,452,000.00
Pasivo a corto plazo	-180,000.00	-120,000.00	-300,000.00
Pasivo a largo plazo	-240,000.00	-300,000.00	-540,000.00
Suma pasivo	-420,000.00	-420,000.00	-840,000.00
Capital social	-150,000.00	-252,000.00	-402,000.00
Reserva legal	-6,000.00	-3,000.00	-9,000.00
Utilidades por aplicar	-120,000.00	-27,000.00	-147,000.00
Utilidad del ejercicio	-24,000.00	-30,000.00	-54,000.00
Capital contable	-300,000.00	-312,000.00	-612,000.00
Suma Pasivo y Capital	-720,000.00	-732,000.00	-1,452,000.00

ESTADO DE RESULTADOS COMBINADO

Cuenta	Filial X	Filial Y	Saldos Finales
Ventas	-450,000.00	-480,000.00	-930,000.00
Costo de ventas	240,000.00	300,000.00	540,000.00
Participación en resultados de subsidiarias	-22,500.00	0.00	-22,500.00
Gastos de operación	208,500.00	150,000.00	358,500.00
Utilidad neta	-24,000.00	-30,000.00	-54,000.00

CASO PRÁCTICO DE CONSOLIDACIÓN

La empresa El Patito, S.A. de C.V., adquiere el 2 de enero de 2005 el 75% de las acciones de la compañía La Patita, S.A. de C.V., en \$112'500,000.00.

El asiento contable por la adquisición de las acciones es el siguiente:

Asiento 1.

Inversiones permanentes en acciones	\$112'500,000.00
Bancos	\$112'500,000.00

Asiento para el registro de la adquisición del 75% de las acciones de la compañía subsidiaria denominada La Patita S.A. de C.V.

Los saldos del capital contable de la compañía subsidiaria La Patita, S.A. de C.V., al 2 de enero de 2005 son los siguientes:

Capital social	\$126'000,000.00
Reserva legal	\$1'500,000.00
Utilidades acumuladas	\$22'500,000.00
Suma	\$150'000,000.00

El interés minoritario al 2 de enero de 2005 es de \$37'500,000.00 que representa el 25% de los \$112'500,000.00.

El 30 de abril de 2005 la subsidiaria pagó dividendos por \$9'000,000.00 a razón del 40% de las utilidades acumuladas que poseía y al 31 de diciembre de 2005 obtiene una utilidad de \$15'000,000.00.

Las cifras mostradas al 31 de diciembre de 2005 del capital contable de la subsidiaria es como sigue: (se observa la reducción de las utilidades acumuladas y la generación de la utilidad del año)

Capital social	\$126'000,000.00
Reserva legal	\$1'500,000.00
Utilidades acumuladas	\$13'500,000.00
Utilidad del año 2005	\$15'000,000.00
Suma	\$156'000,000.00

Con estos datos se presentan las tres condiciones para efectuar la eliminación de la inversión en acciones en subsidiarias al 31 de diciembre del 2005:

- A la fecha de adquisición de las acciones (asiento A)
- Por el pago de dividendos que realizó la subsidiaria durante el ejercicio (asiento B).
- Por las utilidades generadas por la subsidiaria al cierre del ejercicio (asiento C).

Por lo tanto, el capital contable de la subsidiaria, representado por el capital social (\$126'000,000.00, la reserva legal (\$1'500,00.00), las utilidades acumuladas (\$13'500,000.00), se eliminarán contra la inversión en acciones de la controladora y seguidamente se efectuará el asiento de consolidación por los dividendos pagados y la utilidad de la subsidiaria.

Al efectuar esta eliminación ya no aparecerán en los estados financieros consolidados, el importe de la inversión en acciones de la controladora, ni los saldos de las cuentas del capital contable de la subsidiaria.

De las operaciones efectuadas entre las dos compañías que consolidan, no se generaron utilidades ni pérdidas no realizadas.

La eliminación a la fecha de adquisición es la siguiente:

Asiento de eliminación (A)

Capital social	\$126'000,000.00	
Reserva legal	\$ 1'500,000.00	
Utilidades acumuladas	\$ 22'500,000.00	
		Inversiones permanentes en acciones \$ 112'500,000.00
		Interés minoritario (BG) \$ 37'500,000.00

Asiento contable para eliminar los saldos del capital contable de la subsidiaria La Patita, S.A., y la inversión en acciones de la Controladora El Patito, S.A., a la fecha de adquisición de las acciones.

Por los dividendos decretados y pagados por la subsidiaria el 30 de abril de 2005, que le correspondieron \$6'750,000.00 a la controladora (\$22'500,000.00 x 40.00% decretado x 75.00% de participación), se efectuó el siguiente asiento en la contabilidad de la controladora.

Asiento 2

Bancos	\$6'750,000.00
Inversiones permanentes en acciones	\$6'750,000.00

Asiento para registrar los dividendos recibidos de la subsidiaria denominada La Patita, S.A. de C.V.

Como la eliminación de la inversión en acciones a la fecha de adquisición de las mismas ya se realizó, ahora se efectuará la eliminación posterior a la compra y sólo se llevará a cabo por la modificación que tuvo la subsidiaria en el capital contable posterior a la fecha de la adquisición de acciones. En este caso se eliminarán los dividendos decretados por la subsidiaria por \$9'000,000.00

Asiento de eliminación (B)

Inversiones permanentes en acciones	\$6'750,000.00
Interés minoritario (BG)	\$2'250,000.00
Utilidades acumuladas	\$9'000,000.00

Asiento contable para eliminar los dividendos pagados por la subsidiaria La Patita, S.A.

Con los saldos al 31 de diciembre de 2005 se valuarán las acciones de la controladora por la participación accionaria que tiene en la subsidiaria, de acuerdo con las utilidades generadas durante el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 2005, que fueron de \$15'000,000.00.

El asiento de valuación de las acciones al 31 de diciembre de 2005 en los libros de la controladora, sería como sigue:

(75.00% de \$15'000,000.00=\$11'250,000.00)

Asiento 3.

Inversiones permanentes en acciones	\$11'250,000.00
Participación en los resultados de la subsidiaria	\$11'250,000.00

Asiento para el registro de la valuación de la inversión en acciones de las subsidiarias por el método de participación.

Este método de participación se comprueba con la integración del capital contable de la subsidiaria La Patita, S.A., al 31 de diciembre de 2005.

Comprobación:

Capital Social	\$126'000,000.00
Reserva legal	1'500,000.00
Utilidades acumuladas	13'500,000.00
Utilidad del ejercicio 2005	<u>15'000,000.00</u>
Capital Contable al 31 de diciembre de 2005	\$156'000,000.00
Porcentaje de participación de la controladora	<u>0.75</u>
Valor que deben tener las acciones	\$117'000,000.00
Valor de la inversión de acciones a la fecha de adquisición	<u>112'500,000.00</u>
Afectación neta en el valor de las acciones:	\$ 4'500,000.00
por el dividendo de	\$ 6'750,000.00
y por la utilidad del año de	\$ 11'250,000.00

Al verse afectado el capital contable de la subsidiaria por la utilidad del ejercicio, también se modifica la participación que tuvieron los accionistas minoritarios.

Capital contable de la subsidiaria al 31 de diciembre de 2005	\$156'000,000.00
Participación minoritaria	<u>0.25</u>
Interés minoritario al 31 de diciembre de 2005	39'000,000.00
Interés minoritario al 30 de abril de 2005	<u>35'250,000.00</u>
Afectación posterior por la utilidad del año (\$15'000,000.00 x 25.00% = 3'750,000.00)	\$ 3'750,000.00

Hay que realizar un asiento de consolidación:

Asiento de eliminación (C)

Participación en los resultados de la subsidiaria	11'250,000.00
Interés minoritario (R)	3'750,000.00
Inversiones permanentes en acciones	11'250,000.00
Interés minoritario (BG)	3'750,000.00



Asiento contable de consolidación para reversar la participación en los resultados de la empresa subsidiaria La Patita, S.A., al 31 de diciembre de 2005 y la determinación de la participación del interés minoritario.

MOVIMIENTOS Y SALDOS DE LA CONTROLADORA

Inversión en acciones de subsidiaria			
1)	112,500,000.00	6,750,000.00	(2)
3)	11,250,000.00		
	123,750,000.00	6,750,000.00	
S)	117,000,000.00		

Bancos			
2)	6,750,000.00	112,500,000.00	(1)

Participación en los resultados de la subsidiaria			
		11,250,000.00	(3)

ASIENTOS DE ELIMINACIÓN Y CONSOLIDACIÓN

Capital Social (Subsidiaria)

A) 126,000,000.00	

Reserva legal

A) 1,500,000.00	

Utilidades acumuladas

A) 22,500,000.00	9,000,000.00	(B)
S) 13,500,000.00		

Inversión en acciones de subsidiaria

B) 6,750,000.00	112,500,000.00	(A)
	11,250,000.00	(C)
	6,750,000.00	
	117,000,000.00	(S)

Interés minoritario ®	
C)	3,750,000.00

Participación en los resultados de la subsidiaria	
C)	11,250,000.00

Interés minoritario (BG)		
B)	2,250,000.00	37,500,000.00 (A)
		3,750,000.00 (C)
	2,250,000.00	41,250,000.00
		39,000,000.00 (S)

	Subsidiaria	Controladora 75.00%	Interés minoritario 25.00%
Capital social	126,000,000.00		
Reserva legal	1,500,000.00		
Utilidades acumuladas	22,500,000.00		
Capital contable al 02 de enero de 2005	150,000,000.00	112,500,000.00	37,500,000.00
Pago de dividendos	-9,000,000.00	-6,750,000.00	-2,250,000.00
Utilidad al 31 de diciembre de 2005	15,000,000.00	11,250,000.00	3,750,000.00
Capital contable al 31 de diciembre de 2005	156,000,000.00	117,000,000.00	39,000,000.00

HOJA DE TRABAJO DE CONSOLIDACIÓN AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005.

Elaborado por el autor

Cuenta	Controladora	Subsidiaria	Suma	Eliminaciones		Saldos
				Debe	Haber	Consolidados
Activo circulante	111,000.00	150,000.00	261,000.00			261,000.00
Inversión en acciones	117,000.00	0.00	117,000.00	6,750.00	112,500.00	0.00
					11,250.00	
Inmuebles y equipo	129,000.00	210,000.00	339,000.00			339,000.00
Intangibles	3,000.00	6,000.00	9,000.00			9,000.00
Total de activo	360,000.00	366,000.00	726,000.00	6,750.00	123,750.00	609,000.00
Pasivo a corto plazo	-90,000.00	-60,000.00	-150,000.00			-150,000.00
Pasivo a largo plazo	-120,000.00	-150,000.00	-270,000.00			-270,000.00
Suma pasivo	-210,000.00	-210,000.00	-420,000.00			-420,000.00
Capital social	-75,000.00	-126,000.00	-201,000.00	126,000.00		-75,000.00
Reserva legal	-3,000.00	-1,500.00	-4,500.00	1,500.00		-3,000.00
Utilidades acumuladas	-60,000.00	-13,500.00	-73,500.00	22,500.00	9,000.00	-60,000.00
Utilidad del ejercicio	-12,000.00	-15,000.00	-27,000.00	11,250.00		-15,750.00
Interés minoritario (BG)				2,250.00	37,500.00	-39,000.00
					3,750.00	
Interés minoritario (R)				3,750.00		3,750.00
Capital contable	-150,000.00	-156,000.00	-306,000.00	167,250.00	50,250.00	-189,000.00
				174,000.00	174,000.00	

Cuenta				Saldos
	Controladora	Subsidiaria	Eliminación	Finales
Ventas	-225,000.00	-240,000.00	0.00	-465,000.00
Costo de ventas	120,000.00	150,000.00	0.00	270,000.00
Participación en los resultados de la subsidiaria	-11,250.00	0.00	11,250.00	0.00
Gastos de operación	104,250.00	75,000.00	0.00	179,250.00
Interés minoritario ®	0.00	0.00	3,750.00	-3,750.00
Utilidad neta	-12,000.00	-15,000.00	15,000.00	-12,000.00

EL PATITO, S.A., Y SUBSIDIARIA
BALANCE GENERAL CONSOLIDADO
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005
(Moneda nacional en pesos)

ACTIVO		PASIVO	
CIRCULANTE		A CORTO PLAZO	
Efectivo	18,000.00	Proveedores	75,000.00
Cuentas por cobrar	124,500.00	Acreeedores	75,000.00
Inventarios	105,000.00		<u>150,000.00</u>
Pagos anticipados	13,500.00		
	<u>261,000.00</u>		
ACTIVO FIJO		A LARGO PLAZO	
Edificio	225,000.00	Crédito hipotecario	270,000.00
Mobiliario y equipo	105,000.00	SUMA PASIVO	<u>420,000.00</u>
Equipo de transporte	45,000.00		
Terrenos	60,000.00	CAPITAL CONTABLE	
	<u>435,000.00</u>	Capital social	75,000.00
Depreciación ac.	96,000.00	Reserva legal	3,000.00
	<u>339,000.00</u>	Utilidades acumuladas	60,000.00
INTANGIBLES		Utilidad del ejercicio	12,000.00
Gastos preoperativos	20,400.00	Participación mayoritaria	<u>150,000.00</u>
Amortización ac.	11,400.00		
	<u>9,000.00</u>	Interés minoritario	39,000.00
		SUMA CAPITAL CONTABLE	<u>189,000.00</u>



SUMA ACTIVO	<u>609,000.00</u>	SUMA PASIVO Y CAPITAL	<u>609,000.00</u>
-------------	-------------------	-----------------------	-------------------

EL PATITO, S.A., Y SUBSIDIARIA
ESTADO DE RESULTADOS CONSOLIDADO
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005
(Moneda nacional en pesos)

Cuenta	Saldos Finales
Ventas	465,000.00
Costo de ventas	270,000.00
Utilidad neta	195,000.00
Gastos de operación	179,250.00
Utilidad neta consolidada	15,750.00
Interés minoritario ®	3,750.00
Utilidad neta de accionistas mayoritarios	12,000.00

Bibliografía del tema 1.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, *Normas de Información Financiera*, versión estudiantil, México, NIF B-8, pp. 75-86

Moreno Fernández Joaquín, *Contabilidad de Sociedades, Serie de Contabilidad Financiera 5*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1998, pp. 217-268

Martínez Liñán Ramón, *Consolidación y Combinación de Estados Financieros y Valuación de Inversiones Permanentes en Acciones*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2000, pp. 17-31.

Lechuga Santillán Efraín, *Multi Agenda Fiscal 2008*, México, ISEF, 2007



Sitios de Internet

Servicio de Administración Tributaria. <http://www.sat.gob.mx/>

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. <http://www.shcp.gob.mx/>

Secretaría de Gobernación. <http://www.segob.gob.mx/>

De León Ramírez, Jorge Mario. Aplicación de la combinación de estados financieros y la información financiera por segmentos, aun consorcio que comercializa gas licuado de petróleo en Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala. 2000.

<http://www.metabase.net/docs/fce-usac/05168.html>

Matrices y Subsidiarias <http://espanol.geocities.com/audiconsystem/matrices.htm>

Abel Sarduy Quintanilla. La consolidación de los estados financieros como resultado histórico de la acumulación capitalista y del desarrollo de la Contabilidad: un análisis desde la economía política marxista. Universidad Central "Marta Abreu" de Las Villas, Cuba.

<http://www.eumed.net/ce/2007b/asq2.htm>

Estados financieros consolidados y contabilidad de entidades controladas. Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público. IFAC
<http://www.mecon.gov.ar/hacienda/cqn/ifac/pdfs/nicsp06.pdf>.

Pablo Elías Maza. Combinación de Negocios.

<http://cpn.mef.gob.pe/cpn/articulos/fusion.html>

Actividades de aprendizaje

A.1.1 Elabora un resumen con el tema visto en un folio compuesto de cuatro párrafos.

A.1.2 Investiga e indica tres empresas que en la práctica llevan a cabo estados financieros combinados.

A.1.3 Observa los siguientes estados financieros individuales y posteriormente los estados financieros combinados, y lleva a cabo la elaboración de otros tantos, multiplicando los importes por dos, para razonar su aplicabilidad.

Empresa Melquiades SA	
Activo	
Activo Circulante	
Efectivo en caja y bancos	2,025,000.00
Cuentas por cobrar clientes	112,500.00
Inventarios	112,500.00
Pagos anticipados	112,500.00
Total activo circulante	\$2,362,500.00
Activo no circulante	
Maquinaria	157,500.00
Edificio y terreno	225,000.00
Mobiliario	225,000.00
Equipo de transporte	517,500.00
Total de activo no circulante	\$1,125,000.00
Pasivo	
Pasivo Circulante	
Proveedores	675,000.00
Acreedores	675,000.00
Contribuciones por pagar	225,000.00
Total pasivo circulante	\$ 1,575,000.00

Capital contable		
Capital social		112,500.00
Reserva legal		112,500.00
Utilidades por aplicar		1,125,000.00
Utilidad del ejercicio		562,500.00
Total capital contable		\$ 1,912,500.00
Sumas	\$3,487,500.00	\$ 3,487,500.00

Empresa Torcuata SA		
Activo		
Activo Circulante		
Efectivo en caja y bancos	292,500.00	
Cuentas por cobrar clientes	337,500.00	
Inventarios	247,500.00	
Pagos anticipados	180,000.00	
Total activo circulante	\$1,057,500.00	
Activo no circulante		
Maquinaria	675,000.00	
Edificio y terreno	337,500.00	
Mobiliario	225,000.00	
Equipo de transporte	1,350,000.00	
Total de activo no circulante	\$2,587,500.00	
Pasivo		
Pasivo Circulante		
Proveedores		517,500.00
Acreedores		652,500.00
Contribuciones por pagar		225,000.00

Total pasivo circulante		\$1,395,000.00
Capital contable		
Capital social		225,000.00
Reserva legal		225,000.00
Utilidades por aplicar		1,125,000.00
Utilidad del ejercicio		675,000.00
Total capital contable		\$2,250,000.00
Sumas	\$3,645,000.00	\$3,645,000.00

Empresa Melquiades SA		
Ventas netas	2,025,000.00	
Costo de ventas	1,350,000.00	
Utilidad bruta	675,000.00	
Gastos de operación		
Gastos de venta	45,000.00	
Gastos de administración	22,500.00	
Total de gastos de operación	67,500.00	
Utilidad en operación	607,500.00	
Otros gastos		
Intereses	22,500.00	
Utilidad antes PTU	585,000.00	
PTU	11,250.00	
Utilidad antes ISR	573,750.00	
ISR	11,250.00	
Utilidad neta	562,500.00	

Empresa Torcuata SA		
Ventas netas	2,250,000.00	
Costo de ventas	1,125,000.00	
Utilidad bruta	1,125,000.00	

Gastos de operación	
Gastos de venta	225,000.00
Gastos de administración	112,500.00
Total de gastos de operación	337,500.00
Utilidad en operación	787,500.00
Otros gastos	
Intereses	45,000.00
Utilidad antes PTU	742,500.00
PTU	22,500.00
Utilidad antes ISR	720,000.00
ISR	45,000.00
Utilidad neta	675,000.00

Combinado Empresas Melquiades y Torcuata SA

Activo

Activo Circulante

Efectivo en caja y bancos	2,317,500.00
Cuentas por cobrar clientes	450,000.00
Inventarios	360,000.00
Pagos anticipados	292,500.00
Total activo circulante	\$ 3,420,000.00

Activo no circulante

Maquinaria	832,500.00
Edificio y terreno	562,500.00
Mobiliario	450,000.00
Equipo de transporte	1,867,500.00
Total de activo no circulante	\$ 3,712,500.00

Pasivo

Pasivo Circulante



Proveedores	1,192,500.00	
Acreedores	1,327,500.00	
Contribuciones por pagar	450,000.00	
Total pasivo circulante	\$2,970,000.00	
Capital contable		
Capital social	337,500.00	
Reserva legal	337,500.00	
Utilidades por aplicar	2,250,000.00	
Utilidad del ejercicio	1,237,500.00	
Total capital contable	\$4,162,500.00	
Sumas	\$ 7,132,500.00	\$7,132,500.00

Combinado Empresas Melquiades y Torcuata SA	
Ventas netas	4,275,000.00
Costo de ventas	2,475,000.00
Utilidad bruta	1,800,000.00
Gastos de operación	
Gastos de venta	270,000.00
Gastos de administración	135,000.00
Total de gastos de operación	405,000.00
Utilidad en operación	1,395,000.00
Otros gastos	
Intereses	67,500.00
Utilidad antes PTU	1,327,500.00
PTU	33,750.00
Utilidad antes ISR	1,293,750.00
ISR	56,250.00
Utilidad neta	1,237,500.00

A. 1.4 Observa el asiento contable por adquisición de acciones al valor en libros y describe la aplicación del método de participación.



Adquiere la Empresa ABC, S.A. el 80% de las acciones de la empresa XYZ, S.A. a un precio de \$800,000.00

Inversión permanente en acciones		\$ 800,000.00	
	Bancos		\$ 800,000.00

Método de participación

Capital contable

Capital social	500,000.00	80%	\$ 400,000.00
Reserva legal	200,000.00	80%	\$ 160,000.00
Utilidades por aplicar	200,000.00	80%	\$ 160,000.00
Utilidad del ejercicio	100,000.00	80%	\$ 80,000.00
Total de capital contable	1,000,000.00	80%	\$ 800,000.00

A.1.5 Observa el asiento contable por adquisición de acciones a precio mayor que en libros y describe la aplicación del método de participación.

Adquiere por la Empresa ABC, S.A. el 80% de las acciones de la empresa XYZ, S.A. a un precio de \$1'000,000.00

Inversión permanente en acciones		\$ 800,000.00	
Crédito mercantil		\$ 200,000.00	
	Bancos		\$1,000,000.00

Método de participación

Capital contable

Capital social	500,000.00	80%	\$ 400,000.00
Reserva legal	200,000.00	80%	\$ 160,000.00
Utilidades por aplicar	200,000.00	80%	\$ 160,000.00
Utilidad del ejercicio	100,000.00	80%	\$ 80,000.00
Total de capital contable	1,000,000.00	80%	\$ 800,000.00



A.1.6 Observa el asiento contable por adquisición de acciones a precio menor que en libros y describe la aplicación del método de participación.

Adquiere por la Empresa ABC, S.A. el 80% de las acciones de la empresa XYZ, S.A. a un precio de \$600,000.00

Inversión permanente en acciones		\$ 800,000.00	
	Bancos		\$ 600,000.00
	Exceso		\$ 200,000.00

Método de participación

Capital contable

Capital social	500,000.00	80%	\$ 400,000.00
Reserva legal	200,000.00	80%	\$ 160,000.00
Utilidades por aplicar	200,000.00	80%	\$ 160,000.00
Utilidad del ejercicio	100,000.00	80%	\$ 80,000.00
Total de capital contable	1,000,000.00	80%	\$ 800,000.00

Cuestionario de autoevaluación

1. ¿Qué son los estados financieros combinados?
2. ¿Qué son los estados financieros consolidados?
3. ¿Cuál es el nombre con el que se les designa a las empresas que intervienen en los estados financieros combinados?
4. ¿Cuál es el nombre con el que se les designa a las empresas que intervienen en los estados financieros consolidados?
5. ¿Cuál es la repercusión jurídica y fiscal de los estados financieros combinados y consolidados?
6. ¿Qué método se aplica para conocer la participación por parte de la controladora en los resultados de la subsidiaria?
7. ¿Cómo se le denomina a las empresas que también son accionistas con la controladora en la subsidiaria?
8. ¿Con qué otro nombre se puede denominar a la empresa controladora?
9. ¿Cuál es el aspecto fiscal de los estados financieros combinados?
10. ¿Cuál es el aspecto fiscal de los estados financieros consolidados?

Examen de autoevaluación

Relaciona las columnas

- | | |
|---|---|
| 1. () Estados financieros combinados | a. Suman los resultados de operación y la situación financiera de una empresa controladora y subsidiaria eliminando la tenencia accionaria. |
| 2. () Estados financieros consolidados | b. Empresa con participación accionaria en una o más subsidiarias. |
| 3. () Empresas Filiales | c. Sumas los resultados de operación y la situación financiera de dos o más empresas filiales |
| 4. () Controladora | d. Aquellas que tienen socios o accionistas en común sin participación accionaria de una en otra. |
| 5. () Subsidiaria | e. Empresa con capital aportado por otra empresa denominada controladora. |
| 6. () Asientos de eliminación | f. Se realizan por las operaciones entre compañías. |
| 7. () Asientos de consolidación | g. Para eliminar la participación accionaria de la controladora contra el capital de la subsidiaria |

- 8. () Operaciones entre compañías
 - h. Por ventas o costos adquiridos entre empresas filiales o entre controladora y subsidiaria
- 9. () Método de participación
 - i. Determina el valor en las partidas del capital contable de la subsidiaria
 - j. Participación complementaria de la empresa controladora en la empresa subsidiaria
- 10. () Interés minoritario

TEMA 2. VALUACIÓN DE INVERSIONES PERMANENTES EN ACCIONES

Objetivo particular

Analizar los siguientes estados financieros a través de la inversión permanente en acciones, manejando el método de participación

Temario detallado

- 2.1. Análisis del Boletín B-8.
- 2.2. Análisis de la convergencia con las NIF'S
- 2.3 Conceptos en las Inversiones Permanentes en Acciones
- 2.4 Aspecto Contable
- 2.5 Reglas de presentación

Introducción

Con base en el tema número uno, cuando se da la participación de una empresa en otra, ya sea en forma directa o indirecta, y por la variación que se puede dar de las aportaciones de los socios o accionistas a lo largo del tiempo, surge la valuación de la inversión permanente en acciones. Esto no es otra cosa más que el control de dicha participación accionaria a través de porcentajes o factores de prorratio para efectos de conocer a la entidad que conserva la mayoría de las acciones de la entidad y que se le conoce como controladora, y de la participación de un porcentaje menor dentro de dicha entidad, que se le denomina interés minoritario.

Asimismo, conocemos otros conceptos como es el caso de aquella entidad en la que se encuentran concentradas las inversiones tanto de la empresa controladora

como de la empresa con un interés minoritario y cuyo nombre es el de subsidiaria en el ámbito financiero; como controlada en el ámbito fiscal.

En este caso, cuando existen empresas que tienen a los mismos socios o accionistas en distintas empresas, en las cuales no se tiene participación de una en otra, a lo que técnicamente se le llama consolidación, y que por tanto, al ser los mismos dueños pero sin participar accionariamente, se les conoce como empresas filiales y que llevan a formar los estados financieros combinados. Esto es muy común en México, ya sea para efectos de llevar a cabo una planeación patrimonial o en su caso, una estrategia fiscal. Asimismo, es importante considerar que todos estos estados financieros tienen su marco contable en las Normas de Información Financiera, sin embargo, las únicas que tienen una repercusión de carácter fiscal son las empresas consolidadas y estas cuando su participación es superior al cincuenta por ciento de una controladora en la empresa subsidiaria.

2.1. Análisis del Boletín B-8

Este boletín tiene un alcance, primero, a nivel nacional y luego a nivel internacional. En primer lugar porque cuando hablamos de estados financieros combinados, nos referimos a aquellos en los cuales intervienen las empresas que conocemos como filiales, es decir, que no tiene participación una en la otra y sin embargo son los mismos socios.

Ejemplo. La empresa Moon, S.A., se constituye con dos socias Juana y Laura. Y la Empresa War, S.A., se constituye con dos socias Juana y Laura. Ninguna participa en la otra empresa pero son las mismas socias. Al juntar las cifras forman un estado financiero combinado pero no participan directamente.

En otro caso, cuando por ejemplo, la empresa Platívolo, S.A., tiene como socios a Arturo y Aldo, y posteriormente se constituye la empresa Aliens, S.A., con los

accionistas Platívolo, S.A., y Pepe, ahí existe una participación directa de Platívolo, S.A., y por tanto, si ésta es más del 50%, hay un control efectivo y por lo tanto se tiene que elaborar un estado financiero consolidado, eliminando la participación del capital de una en la otra.

2.2. Análisis de la convergencia con las NIF'S

Cuando hablamos de la convergencia, nos referimos a que deben de empatar, lo cual es correcto, debido a que primero existen varias empresas con participación directa o indirecta en otras y por lo tanto, se deben de elaborar estados financieros ya sea combinados o consolidados.

En el aspecto internacional, es necesario que coincida la información, únicamente equivalente en moneda, debido a que aquellos inversionistas multinacionales que pretenden consolidar sus estados financieros, no podrían mostrar información exacta.

2.3. Conceptos en las Inversiones Permanentes en Acciones

Es importante que el alumno entienda este concepto porque es la cuenta principal que se registra de las operaciones entre la empresa controladora y la subsidiaria.

Inversiones permanentes en acciones

Son las inversiones que se efectúan en títulos representativos del capital social, ya sea en acciones o en partes sociales de otra u otras empresas, con el fin de tenerlas por un tiempo indeterminado; en otros casos resulta que se da por tiempo determinado. Este tipo de inversiones se efectúan para poder tener el control de mercado, a través de la compra de acciones ya sea en forma directa o indirecta.

Control

El poder accionario a través de las acciones o de las partes sociales se tiene en cantidad, con el objeto de la toma de decisiones de una o más entidades ya sea en forma directa o indirecta.

En materia fiscal se considera que se tiene el control de otra empresa cuando se posee en forma directa o indirecta, a través de subsidiarias, a más del 50% de las acciones en circulación con derecho a voto de la compañía emisora.

Compañía tenedora

La compañía tenedora es aquella empresa que posee acciones o partes sociales en otra u otras compañías ya sea en forma directa o indirecta.

Compañía controladora

Es aquella empresa que posee más del cincuenta por ciento de las acciones o partes sociales de otro u otras empresas ya sea en forma directa o indirecta.

Compañía Subsidiaria

Es aquella empresa que es poseída en más del cincuenta por ciento del total de acciones o partes sociales, por parte de otra empresa denominada controlada.

Compañía Asociada

La definición en las normas de información financiera no es muy clara, sin embargo, entendemos a aquellas empresas que tienen relación entre sí, mas no una participación de una con otra.

Influencia significativa

Es la participación que se tiene en una empresa en sus políticas en todas sus áreas, ya sea a través de la dirección directa o indirecta.

Compañías Afiliadas

Son aquellas dos o más empresas independientes, que tienen los mismos accionistas comunes o administración común significativos.

Estados Financieros Consolidados

Son aquéllos que presentan la situación financiera, resultados de operación y cambios en la situación financiera de una entidad económica integrada por la compañía controladora y sus subsidiarias, como si se tratara de una sola compañía.

Estados financieros combinados

Son aquellos que presentan la situación financiera, resultados de operación y cambios en la situación financiera de compañías afiliadas como si fueran una sola.⁷

Interés minoritario

También conocida como participación minoritaria, es la parte de las acciones o partes sociales que pertenecen a un tenedor accionario pero siempre en segundo lugar con una participación siempre menor al cincuenta por ciento.

2.4 Aspecto Contable

El registro de las operaciones de la participación accionaria de una empresa en otra es importante para determinar al final del ejercicio a través del método de participación, el porcentaje que le corresponde a la empresa controladora en la utilidad o pérdida de la subsidiaria.

En este caso se elaboran los estados financieros de la entidad controladora a una fecha determinada. Por otro lado, se elaboran los estados financieros de las entidades subsidiarias a la misma fecha que la de los estados financieros de la entidad controladora.

En Estados financieros combinados

Los estados financieros combinados, como hemos comentado, son la suma de la situación financiera, así como de los resultados de dos o más empresas filiales, por lo tanto, para determinar los mismos, primero se suman las partidas del activo, pasivo y capital contable. Posteriormente se eliminan las operaciones entre compañías.

⁷ Véase, Manuel Resa García, *Contabilidad de sociedades*. México, Cengage Learning Editores, 2005, pp. 244-5; también disponible en línea: http://books.google.es/books?id=wv6O-1P-d64C&printsec=frontcover&source=gbs_v2_summary_r&cad=0#v=onepage&q=&f=false, recuperado el 25/06/09.

Estados financieros consolidados

En el caso de los estados financieros consolidados, son la suma de la situación financiera y de los resultados de una empresa controladora y sus subsidiarias menos la participación accionaria de la primera, por lo que es necesario, para obtenerlos, sumar las partidas del activo, pasivo y capital contable. Después se eliminan las operaciones entre compañías.

Eliminación de las partidas de consolidación

La eliminación de las partidas de la consolidación es para efectos de que no se duplique la participación accionaria de la empresa controladora en las subsidiarias, ya que por un lado afecta el activo circulante y por el otro el capital. Por lo tanto, se deberán eliminar las partidas referentes a Inversiones Permanentes en Acciones de la sociedad controladora. También las referentes al Capital Social de las sociedades subsidiarias.

2.5 Reglas de presentación

En relación con la adquisición y venta de asociadas, son aplicables las siguientes reglas de presentación, para lo cual, deben absorberse en las inversiones permanentes en asociadas, como es el caso de los grandes grupos empresariales, en los cuales las empresas grandes realizan inversiones en empresas más pequeñas:

- a) Se deberá divulgar que utilizó el método de participación.
- b) El estado de resultados deberá mostrar el método de participación.
- c) Los estados financieros o sus notas deben divulgar la parte de las utilidades o pérdidas acumuladas y de las otras cuentas de capital correspondientes a las compañías reconocidas por el método de participación.

- d) Si después de analizar la diferencia entre el costo de las acciones y su valor en libros proporcional al momento de la compra y si quedase un remanente, se deberá indicar el periodo de su amortización y el importe.
- e) En su caso revelar la importancia de la inversión en asociadas o la participación en sus resultados.

Cuando el monto de las utilidades disponibles de las asociadas difiera de las cifras de utilidades por el método de participación, deberá divulgarse en notas.

Bibliografía del tema 2

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, *Normas de Información Financiera*, versión estudiantil, México, NIF B-8.

Moreno Fernández, Joaquín, *Contabilidad de Sociedades, Serie de Contabilidad Financiera 5*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1998.

Martínez Liñán Ramón, *Consolidación y Combinación de Estados Financieros y Valuación de Inversiones Permanentes en Acciones*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2000.

Resa García Manuel, *Contabilidad de sociedades*. México, Cengage Learning Editores, 2005.

Actividades de aprendizaje

A. 2.1 Analiza los siguientes estados financieros e identifica la inversión permanente en acciones, así como la utilización del método de participación.

EL PATITO S.A. Y SUBSIDIARIA
BALANCE GENERAL CONSOLIDADO
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005
(Moneda nacional en pesos)

ACTIVO		PASIVO	
CIRCULANTE		A CORTO PLAZO	
Efectivo	18,000.00	Proveedores	75,000.00
Cuentas por cobrar	124,500.00	Acreedores	75,000.00
Inventarios	105,000.00		<u>150,000.00</u>
Pagos anticipados	13,500.00		
	<u>261,000.00</u>		
ACTIVO FIJO		A LARGO PLAZO	
Edificio	225,000.00	Crédito hipotecario	270,000.00
Mobiliario y equipo	105,000.00	SUMA PASIVO	<u>420,000.00</u>
Equipo de transporte	45,000.00		
Terrenos	60,000.00	CAPITAL CONTABLE	
	<u>435,000.00</u>	Capital social	75,000.00
Depreciación ac.	96,000.00	Reserva legal	3,000.00
	<u>339,000.00</u>	Utilidades acumuladas	60,000.00
INTANGIBLES		Utilidad del ejercicio	12,000.00
Gastos preoperativos	20,400.00	Participación mayoritaria	<u>150,000.00</u>
Amortización ac.	11,400.00		
	<u>9,000.00</u>	Interés minoritario	39,000.00
		SUMA CAPITAL CONTABLE	<u>189,000.00</u>
SUMA ACTIVO	<u>609,000.00</u>	SUMA PASIVO Y CAPITAL	<u>609,000.00</u>

EL PATITO S.A. Y SUBSIDIARIA
ESTADO DE RESULTADOS CONSOLIDADO
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005
(Moneda nacional en pesos)

Cuenta	Saldos Finales (\$)
Ventas	465,000.00
Costo de ventas	270,000.00
Utilidad neta	195,000.00
Gastos de operación	179,250.00
Utilidad neta consolidada	15,750.00
Interés minoritario ®	3,750.00
Utilidad neta de accionistas mayoritarios	12,000.00

Cuestionario de autoevaluación

1. ¿Qué son las inversiones permanentes en acciones?
2. ¿Cuáles son los estados financieros que se elaboran con el efecto de las inversiones permanentes en acciones?
3. ¿En dónde se presentan?
4. ¿Cuál es el nombre de la participación accionista en menor proporción?
5. ¿Método utilizado para la cuantificación de las inversiones terminantes en acciones?
6. ¿Cuál es la diferencia entre empresa filial y asociada?
7. ¿Cuál es la diferencia entre subsidiaria y controlada?
8. ¿Qué es el método de participación?

Examen de autoevaluación

Señala si son falsas o verdaderas las siguientes oraciones.

	Verdadero	Falso
1. La inversión permanente en acciones es la tenencia de acciones en forma directa o indirecta de una empresa llamada controladora en otra u otras empresas llamadas subsidiarias		
2. La diferencia en el pago de las acciones cuando el valor en libros es menor al precio de compra de las mismas se conoce como exceso del valor en libros al valor de compra de las acciones		
3. La diferencia en el pago de las acciones cuando el valor en libros es mayor al precio de compra de las mismas se conoce como crédito mercantil.		
4. Los estados financieros consolidados son únicamente el balance general y el estado de resultados de la controladora.		
5. En el estado de resultados consolidado se presenta tanto la utilidad de la controladora como de la subsidiaria.		
6. El interés minoritario es la participación accionista de un tercero ajeno a la empresa controladora.		
7. El crédito mercantil se registra al final del capital contable.		
8. El exceso del valor en libros al valor de compra de las acciones se registra en el activo diferido.		
9. El método de participación es utilizado para la cuantificación de las inversiones permanentes en acciones por todas las partidas del capital contable de la subsidiaria.		
10. Los estados financieros consolidados se elaboran registrando la inversión permanente en acciones.		

TEMA 3. ANÁLISIS DE DIVERSAS FIGURAS FINANCIERAS

Objetivo particular

En el tema tres se analizarán diversas figuras financieras, como es el caso de los fideicomisos, las empresas integradoras, así como las diversas sociedades mercantiles y no mercantiles que aplican en la vida práctica, aplicables a las empresas y su repercusión en la toma de decisiones.

Temario detallado

3.1 Otras figuras mercantiles

3.2 No mercantiles

3.3 Análisis del boletín B-7 (Adquisición de negocios)

3.4 Agencias y sucursales

Introducción

Basándonos en los dos primeros temas de esta materia, nos vemos en la necesidad de estudiar otro tipo de figuras tanto jurídicas como no jurídicas, para lo cual, es necesario observar tanto la Ley General de Sociedades Mercantiles, como el Código Civil, el Código de Comercio y la Ley General de Sociedades Cooperativas.

No obstante las disposiciones anteriores, que son aquellas que enmarcan la mayoría de las empresas que operan en México, existen otro tipo de figuras que se encuentran reguladas en otro tipo de disposiciones no menos importantes como es el caso del Fideicomiso que se encuentra inmerso en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, así como las Empresas Integradoras, que si

bien es cierto que tienen una regulación de carácter fiscal, se encuentran enmarcadas por un decreto de más de quince años de antigüedad.

Existe otro tipo de figuras que también son creadas por Decretos y por costumbre, como es el caso de los Coordinados, que si bien es cierto, no existe un marco jurídico para las mismas, tienen una repercusión fiscal, considerando que sus bases de aplicación son como se hayan creado, es decir, como una Sociedad Mercantil y dependiendo del tipo de entidad como se constituyeron.

También encontramos otro tipo de figuras que no son precisamente sociedades mercantiles, sino que operan como tal, pero que no tienen una formalidad a través de un contrato social, y que las autoridades fiscales han tratado de aterrizarlas como si fuesen cualquier tipo de sociedad mercantil.

Otro tipo de entidad que estudiaremos será la copropiedad y la sociedad conyugal, que si bien es cierto, su tratamiento jurídico parte de un estudio de carácter civil, su implicación es en materia fiscal y por ende, su tratamiento contable viene a ser distinto al de las demás entidades por sus características especiales.

3.1 Otras figuras mercantiles

Después de estudiar las características, funcionamiento, organización, administración y liquidación de las sociedades cooperativas en general, centraremos nuestro objeto de estudio en la clase de sociedades cooperativas de producción, y para ello revisaremos su marco jurídico. El marco jurídico de este tipo de sociedad no sólo se circunscribe al ámbito mercantil ya estudiado, sino al ámbito fiscal, ya que en éste realmente encontraremos los beneficios de constituirnos bajo esta figura jurídica.

Ámbito Mercantil

Es necesario analizar estas leyes para efectos de que los empresarios y en general cualquier profesionista de una adecuada aplicación de las mismas en el ámbito práctico de constitución y no se termine generando un riesgo jurídico.

- Ley General de Sociedades Mercantiles
- Ley General de Sociedades Cooperativas
- Código de Comercio

Personas morales dentro de las disposiciones mercantiles

Las personas morales más usuales son las mercantiles, en este caso hablamos de que son seis las que se mencionan en la Ley General de Sociedades Mercantiles, sin embargo algunas están en desuso y otras son más comunes de adoptar:

- Sociedad en Nombre Colectivo, que es una sociedad de personas.
- Sociedad en Comandita Simple, que es una sociedad de personas.
- Sociedad de Responsabilidad Limitada, que es una sociedad de capitales.
- Sociedad Anónima, que es una sociedad de capitales.
- Sociedad en Comandita por Acciones, que es una sociedad de capitales.
- Sociedad Cooperativa, que es una sociedad de personas.

Ámbito Fiscal

Es necesario analizar estas leyes para efectos de que los empresarios y, en general, cualquier profesionista de una adecuada aplicación de las mismas en el ámbito práctico de constitución, no termine pagando impuestos de más.

- Código Fiscal de la Federación
- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

- Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo

Dentro del ámbito mercantil, el artículo básico es el tercero, que señala a los comerciantes, que en este caso, son los casos en los que se encuentran las sociedades cooperativas de producción. El *artículo 3°* establece que se consideran comerciantes los siguientes:

- I. Las personas que teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, hacen de él su ocupación ordinaria;
- II. Las sociedades constituidas con arreglo a las leyes mercantiles,
- III. Las sociedades extranjeras o las agencias y sucursales de éstas, que dentro del territorio nacional ejerzan actos de comercio.

Empresa

Una empresa conforme al artículo dieciséis del Código Fiscal de la Federación es toda persona física o moral que realiza actividades empresariales. Las actividades empresariales son las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. Es una unidad económica que realiza las actividades anteriores. La empresa es mercantil cuando realiza las actividades empresariales que son las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. Lo mismo en las personas físicas como en las morales.

Sociedades Cooperativas

Por lo tanto, como la Sociedad Cooperativa es una empresa o realiza actividades empresariales, es necesario analizarla. Esta se enmarca en la Ley General de Sociedades Cooperativas, surge en el año de 1994 como una disposición ajena a la Ley General de Sociedades Mercantiles que anteriormente le daba tratamiento. A partir de esto, se señala no tanto a las Cooperativas, como una Sociedad Mercantil, sino como aquellas que persiguen un fin de interés social. La observancia de dicha Ley es general en todo el territorio nacional.

Clases de sociedades cooperativas

Serán de tres tipos:

De consumidores de bienes y/o servicios

De productores de bienes y/o servicios

De ahorro y préstamo

En el caso de que las Sociedades Cooperativas opten por tributar basándose en personas físicas, entonces sus ingresos serán acumulables en relación con el cobro, por concepto de la actividad.

En el caso de que no distribuyan la Utilidad a los socios, se podrá diferir el impuesto hasta que se distribuya, es decir, si la Utilidad se generó en el 2006 pero se distribuyó en el 2007, se difiere el Impuesto hasta el 2007, considerando la tarifa del 2006, es decir, la vigente al momento de generar la utilidad gravable. El orden de distribución de la Utilidad Gravable será según la más antigua. El impuesto se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que se distribuya la utilidad gravable, causando el impuesto como asimilable a salario y después se acreditará en el ISR anual. No se considera que se distribuye la utilidad gravable, cuando se reinvierta la misma en:

- Recursos necesarios para la operación normal de la sociedad.
- Activos financieros de la sociedad, es decir, cuentas por cobrar a clientes.
- Bienes que generen más empleos a socios cooperativistas.

En caso contrario se considerará utilidad distribuida y se causará el impuesto.

En el caso de la Cuenta de Utilidad Gravable se determinará de la siguiente forma:

	Utilidad gravable de cada ejercicio
+	Actualización
-	Distribución de la Utilidad Gravable
	Cuenta de Utilidad Gravable

Actualización

INPC último mes del ejercicio de que se trate	=	Factor de actualización
INPC última actualización		

Por cada distribución de utilidades se actualización:

INPC mes en que se distribuyan las utilidades	=	Factor de actualización
INPC última actualización		

Si se toma esta opción no se podrá variar en ejercicios posteriores. Si ocurre lo contrario tributarán como cualquier otra persona moral, pagando un 28% de Impuesto sobre la Renta y no tendrán ningún beneficio al tributar como persona física.

Contra el IMPAC se acreditará el ISR retenido a los socios cooperativistas por concepto de anticipos considerados asimilables a salarios y el ISR que se determinase sobre la utilidad gravable, será el que se acreditará.

Asociación en participación

La asociación en participación es un contrato por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio, (tal y como lo establece el artículo 252 de la Ley General de Sociedades Mercantiles). Esta no tiene personalidad jurídica ni razón o denominación, sin embargo, el contrato de asociación en participación debe constar por escrito y no estará sujeto a registro.⁸

En los contratos de asociación en participación se fijarán los términos, proporciones de interés y demás condiciones en que deban realizarse. El asociante obra en nombre propio y no habrá relación jurídica entre los terceros y asociados.

Los bienes aportados pertenecen en propiedad al asociante, a no ser que por la naturaleza de la aportación fuere necesaria alguna otra formalidad, o que se estipule lo contrario y se inscriba la cláusula respectiva en el Registro Público de Comercio del lugar donde el asociante ejerce el comercio. Aun cuando la estipulación no haya sido registrada, surtirá sus efectos si se prueba que el tercero tenía o debía tener conocimiento de ella.

La distribución de utilidades de las utilidades y de las pérdidas se observará lo dispuesto en el contrato. Las pérdidas que correspondan a los asociados no podrán ser superiores al valor de su aportación.

⁸ Disponible en línea: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/boletin/cont/58/art/art4.pdf>, consultado el 25/06/09.

Las asociaciones en participación funcionan, se disuelven y liquidan, a falta de estipulaciones especiales, por las reglas establecidas para las sociedades en nombre colectivo.

Empresas integradoras en México

Son con el objeto de promover la creación, organización, operación y desarrollo de empresas integradoras de unidades productivas de escala micro, pequeña y mediana, cuyo propósito sea realizar gestiones y promociones orientadas a modernizar y ampliar la participación de las empresas de estos estratos en todos los ámbitos de la vida económica nacional.

Estas empresas deberán solicitar su inscripción en el Registro Nacional de Empresas Integradoras, las empresas integradoras deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- I. Tener personalidad jurídica propia, que su objeto social preponderante consista en la prestación de servicios especializados de apoyo a la micro, pequeña, y mediana empresa integrada, y que su capital social no sea inferior a cincuenta mil nuevos pesos...
- II.- Constituirse, con las empresas integradas, mediante la adquisición, por parte de éstas, de acciones o partes sociales. La participación de cada una de las empresas integradas no podrá exceder de 30 por ciento del capital social de la empresa integradora.⁹

Las empresas integradas deberán, además, ser usuarias de los servicios que preste la integradora con independencia de que estos servicios se brinden a terceras personas;

Podrán participar en el capital de las empresas integradoras las instituciones de banca de desarrollo, el Fondo Nacional de Empresas de Solidaridad y, en general,

⁹ Decreto que promueve la organización de empresas Integradoras disponible en línea: <http://www.economia.gob.mx/pics/p/p1376/D32.pdf> (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 07/05/1993) p. 2.

cualquier otro socio, siempre y cuando la participación de las empresas integradas represente por lo menos un 75% del capital social de la integradora;

III. No participar en forma directa o indirecta en el capital social de las empresas integradas;

IV. Tener una cobertura nacional, o bien circunscribirse a una región, entidad federativa, municipio o localidad, en función de sus propios requerimientos y los de sus socios;

V.- Percibir ingresos exclusivamente por concepto e cuotas, comisiones y prestación de servicios a sus integradas. Podrán obtener ingresos por otros conceptos, siempre que éstos representen como máximo un 10 por ciento de sus ingresos totales;

VI.- Presentar proyecto de viabilidad económico-financiero en que se señale el programa específico que desarrollará la empresa integradora, así como sus etapas;

VII. Proporcionar a sus socios, algunos de los servicios especializados:

- a) Tecnológicos, cuyo objetivo sea facilitar el uso sistemático de información técnica especializada, de equipo y maquinaria moderna, de laboratorios científicos y tecnológicos, así como de personal calificado, entre otros para elevar la productividad y la calidad de los productos de las empresas integradas;
- b) Promoción y comercialización de los productos y servicios de las empresas integradas, con el propósito de incrementar y diversificar su participación en los mercados internos y de exportación, así como para abatir los costos de distribución, mediante la consolidación de ofertas, elaboración conjunta de estudios de mercado y catálogos promocionales y la participación en ferias y exposiciones;
- c) Diseño que contribuya a la diferenciación de los productos de las empresas integradas, para mejorar su competitividad. Igualmente, el desarrollo y aplicación de innovaciones y elementos de originalidad que impriman a los productos características peculiares y propias;
- d) Subcontratación de productos y procesos industriales, con el fin de complementar cadenas productivas y apoyar la articulación de diversos tamaños de planta, promoviendo la especialización, así como la homologación de la producción y, en consecuencia, una mayor competitividad;

- e) Promover la obtención de financiamiento en condiciones de fomento a efecto de favorecer el cambio tecnológico de productos y procesos, equipamiento y modernización de las empresas, con base en esquemas especiales de carácter integral que incluyan aspectos de capacitación y asesoría técnica, medio ambiente, calidad total y de seguridad industrial, orientados a incrementar la competitividad;
- f) Actividades en común, que eviten el intermediarismo y permitan a las empresas integradas la adquisición de materias primas, insumos, activos y tecnología en común, en condiciones favorables de precio, calidad y oportunidad de entrega;
- g) Fomentar el aprovechamiento de residuos industriales, con el propósito de utilizar los materiales susceptibles de reciclaje y contribuir a la preservación del medio ambiente, y
- h) Otros servicios que se requieran para el óptimo desempeño de las empresas integradas, como son los de tipo administrativo, fiscal, jurídico, informático, formación empresarial, capacitación de la mano de obra, [mandos medios y gerenciales].¹⁰

Las empresas integradoras se podrán acoger al Régimen Simplificado de las Personas Morales por diez años con base en el artículo quinto de dicho Decreto.

La banca de desarrollo diseñará programas especiales de apoyo para las empresas integradoras a través de Nacional Financiera, S.N.C., otorgándoles créditos a través de intermediarios financieros para que puedan realizar sus aportaciones al capital social de la empresa integradora; asimismo, otorgará a los intermediarios financieros garantías complementarias a las ofrecidas por las propias empresas integradoras y/o sus socios con base en el artículo sexto de dicho decreto.

Artículo 8º.- Las empresas integradoras podrán realizar los trámites y gestiones de sus socios a través de la Ventanilla Única de Gestión y de los centros NAFIN para el Desarrollo de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa del decreto de creación de empresas integradoras.

¹⁰ Decreto que promueve la organización de empresas integradoras disponible en línea: <http://www.economia.gob.mx/pics/p/p1376/D32.pdf> (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 07/05/1993), recuperado el 25/06/09..

Algunos requisitos más para la creación de empresas integradoras

La experiencia demuestra que en el ámbito empresarial las condiciones necesarias para la conformación de una empresa integradora, son básicamente las siguientes:

- Presencia de un líder.
- Cohesión de grupo.
- Compromiso explícito, por parte de los socios, para cumplir con los objetivos del proyecto que proponen realizar en conjunto.
- Mantener el objetivo fundamental de mejorar el nivel de competitividad de sus empresas.
- Tener claro que la rentabilidad del proyecto de empresa integradora será a mediano y largo plazo.
- Que la organización de la empresa integradora esté a cargo de un profesional de la administración, ajeno a los socios.
- Cuento con una estructura orgánica mínima que garantice una eficiente administración y una adecuada división en el trabajo, así como la prestación de servicios de alta calidad a los socios.

Beneficios que reportan las empresas integradoras conforme al Decreto de Creación de las mismas

- Se eleva la competitividad de las empresas asociadas.
- Esta figura asociativa tiene flexibilidad para adaptarse a cualquier actividad económica.
- Se mantiene la individualidad de los empresarios en las decisiones internas de sus empresas.
- Los empresarios se dedican a producir, mientras las empresas integradoras se encargan de realizar otras actividades especializadas que requieren los asociados.

- Se crean economías de escala derivadas de una mayor capacidad de negociación para comprar, producir y vender.
- Se evita la duplicidad de inversiones, al estar en condiciones de adquirir en forma común activos fijos, incluso de renovar o innovar el parque industrial.
- Se alcanza la especialización en determinados procesos y productos.
- Se facilita el acceso a servicios especializados a bajo costo.
- Las empresas asociadas podrán comprar desde una acción hasta el 30% del capital social, de acuerdo con su capacidad económica, sin menoscabo de gozar de los beneficios que ofrece este esquema de organización.
- Se logra un mayor aprovechamiento de la capacidad instalada de la empresa integradora y una diversificación de los mercados, al permitir ingresos por la venta de servicios a terceros, hasta por un 10 % del total de sus ingresos.
- Las empresas integradoras constituyen un factor que puede contribuir al desarrollo regional, ya que la asociación de empresas incrementa la productividad, propiciando con ello el aprovechamiento de los recursos de las diferentes zonas económicas.

Se mejora el proceso de producción con lo que se obtiene bienes y servicios de calidad a precio competitivo, lo que favorece la concurrencia a mercados más amplios.

Sociedades de personas

Como comenté anteriormente al mencionar las sociedades mercantiles que existían sociedades de personas y de capitales, podemos utilizar ambas, las cuales son constituidas con arreglo a las leyes mercantiles. En este caso las sociedades extranjeras o las agencias y sucursales de éstas, que dentro del territorio nacional ejerzan actos de comercio también son consideradas



mercantiles. En el caso de los elementos de sociedades de personas, son las cuotas sociales.

Sociedades de capitales

Hay sociedades como la limitada que resulta difícil encuadrar en el esquema de la clasificación que se analiza, pues tiene elementos de sociedad de capitales (el poder usar una denominación, en vez de una razón social; el voto en proporción a la suma aportada).

Sociedades irregulares

Las sociedades mercantiles inscritas en el Registro Público de Comercio tienen personalidad jurídica distinta de la de los socios, las cuales no podrán ser declaradas nulas las sociedades inscritas en el Registro Público de Comercio. En el caso de las sociedades que no estén inscritas en el Registro Público de Comercio que se hayan exteriorizado como tales, frente a terceros consten o no en escritura pública, tendrán personalidad jurídica.

Las relaciones internas de las sociedades irregulares se regirán por el contrato social respectivo, y, en su defecto, por las disposiciones generales y por las especiales de esta ley, según la clase de sociedad de que se trate. Los que realicen actos jurídicos como representantes o mandatarios de una sociedad irregular, responderán del cumplimiento de los mismos frente a terceros, subsidiaria, solidaria e ilimitadamente, sin perjuicio de la responsabilidad penal, en que hubieren incurrido, cuando los terceros resultaren perjudicados.

Los socios no culpables de la irregularidad podrán exigir daños y perjuicios a los culpables y a los que actúen como representantes o mandatarios de la sociedad irregular.

Presupuestos para su constitución

Si no se quiere dar un alcance puramente verbal, o peor aún, convertirla en vacua tautología, la expresión latina *affectio societatis* ha de entenderse como la existencia de una igualdad tal entre las partes, que la constituya en verdaderos socios. Cuando no existe ésta, falta una verdadera comunidad de fines.

Aportaciones sociales

Para la realización de los fines, es preciso poner los medios conducentes. De aquí que todos los que persiguen el fin común han de poner, cada uno dentro de su propia esfera, los medios necesarios, los cuales constituyen las llamadas técnicamente aportaciones, cuyas diversas clases y caracteres.

Fin común

El fin común es el pretender realizar una hazaña económica, mientras otros se contentan con obtener una renta de su capital o una remuneración de su trabajo, es decir, ir más allá de una sola empresa y extenderse en el mercado empresarial para dominar el mercado.

Clasificación de las sociedades mercantiles

De los distintos criterios clasificatorios que se han propuesto, optamos por el que, atendiendo al carácter y transmisibilidad de los derechos de socio, separa las sociedades por partes de interés, de las sociedades por acciones. Al primer grupo pertenecen, la sociedad colectiva, la comandita simple y la limitada. El segundo lo forman la anónima y la comandita por acciones.

- **Sociedades de personas**

La consideración de las cualidades personales de los socios tiene gran importancia en algunas sociedades, son las llamadas sociedades de personas.

- **Sociedades de capitales**

A diferencia de las sociedades de personas, en las sociedades de capitales los socios tienen muy escasa personalidad, por lo que se atiende preferentemente al capital aportado.

- **Sociedades mixtas**

Las sociedades mixtas son aquellas en las que se relaciona una sociedad de personas y una sociedad de capitales.

Estudio comparativo entre las sociedades mercantiles y otras figuras jurídicas semejantes

En el caso de las sociedades mercantiles, existen títulos nominativos, un registro público, así como un acta constitutiva, lo que no existe en los contratos como en la asociación en participación o en el fideicomiso.

Naturaleza jurídica del acto constitutivo de las sociedades

Debe de inscribirse en el registro público, ya sea ante notario o ante un funcionario público con fe pública.

3.2. No mercantiles

Fideicomiso

La Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito es la que da el tratamiento legal al Fideicomiso.

El término 'fideicomiso' en el diccionario de la RAE es "la disposición testamentaria por la cual el testador deja su hacienda o parte de ella encomendada a la fe de uno para que, en caso y tiempo determinados, la transmita a otro sujeto o la invierta del modo que se le señale".

El fideicomiso originalmente sirvió para disposiciones testamentarias, hoy en día, además de esa aplicación, tiene aplicación tanto en el arrendamiento temporal de bienes inmuebles, como en el aspecto empresarial.

Fideicomitente, fiduciario y fideicomisario

En el primer caso, el fideicomitente es el que aporta bienes al fideicomiso para que los administre la institución fiduciaria y reciba los rendimientos de la administración el fideicomisario.

Fideicomitente

Existe una persona llamada el fideicomitente; es quien destina ciertos bienes a un fin lícito determinado encomendando la realización de ese fin a una institución fiduciaria.

El diccionario de la RAE se refiere al 'fideicomitente' como la 'persona que ordena el fideicomiso', pudiendo ser esta persona física o moral.

Solo pueden ser fideicomitentes las personas físicas o las personas morales que tengan la suficiente capacidad para hacer la afectación de bienes que el fideicomiso implica, y las autoridades judiciales o administrativas competentes, cuando se trate de bienes cuya guarda, conservación, administración, liquidación, reparto o enajenación corresponda a dichas autoridades o a las personas que éstas designen.

Fiduciario

Es nulo el fideicomiso que se constituye en favor del fiduciario, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente, y en las demás disposiciones legales aplicables.

La institución fiduciaria podrá ser fideicomisaria en los fideicomisos en que, al constituirse, se transmita la propiedad de los bienes fideicomitados y que tengan por fin servir como instrumento de pago de obligaciones incumplidas, en el caso de créditos otorgados por la propia

institución para la realización de actividades empresariales. En este supuesto, las partes deberán designar de común acuerdo a una institución fiduciaria sustituta para el caso que surgiera un conflicto de intereses entre las mismas.¹¹

Solo podrán ser fiduciarias aquellas instituciones que están expresamente autorizadas para ello.

En caso de que al constituirse el fideicomiso no se designe nominalmente la institución fiduciaria, se tendrá por designada la que elija el fideicomisario o, en su defecto, el juez de primera instancia del lugar, en que estuvieren ubicados los bienes, de entre las instituciones expresamente autorizadas conforme a la ley.

El fideicomitente podrá designar varias instituciones fiduciarias para que conjunta o sucesivamente desempeñen el fideicomiso, estableciendo el orden y las condiciones en que hayan de substituirse. Salvo lo dispuesto en el acto constitutivo del fideicomiso, cuando la institución fiduciaria no acepte, o por renuncia o remoción cese en el desempeño de su cargo, deberá nombrarse otra para que la substituya. Si no fuere posible esta substitución, cesará el fideicomiso [así lo señala el artículo 383 de la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito].

En el caso del artículo 391, se señala que la institución fiduciaria tendrá todos los derechos y acciones que se requieran para el cumplimiento del fideicomiso, salvo las normas o limitaciones que se establezcan al efecto, al constituirse el mismo; estará obligada a cumplir dicho fideicomiso conforme al acto constitutivo; no podrá excusarse o renunciar su encargo sino por causas graves a juicio de un juez de primera instancia del lugar de su domicilio y deberá obrar siempre como buen padre de familia, siendo responsable de las pérdidas o menoscabos que los bienes sufran por su culpa.

‘Fiduciario’ en el diccionario de la RAE significa “heredero o legatario a quien el testador manda transmitir los bienes a otra u otras personas, o darles determinada

¹¹ Juan Suayfeta O., *La reforma al artículo 348 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito*, material en línea, disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revdpriv/cont/22/leg/leg11.pdf>, recuperado el 25/06/09.

inversión. || Es el que depende del crédito y confianza que merezca”. Son los valores fiduciarios.

Fideicomisario

La validez del fideicomiso existirá aunque se constituya sin señalar fideicomisario, lo que determinará su existencia será la licitud y determinación de su fin.

Pueden fungir como fideicomisarios tanto las personas físicas o las morales que tengan la suficiente capacidad para recibir el provecho que el fideicomiso implica. El fideicomitente puede designar varios fideicomisarios para que reciban simultánea o sucesivamente el provecho del fideicomiso (tal y como lo señala el artículo 383 de la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito).

Cuando sean dos o más los fideicomisarios y deba consultarse su voluntad, en cuanto, no esté previsto en la constitución del fideicomiso, las decisiones se tomarán a mayoría de votos computados por representaciones y no por personas. En caso de empate, decidirá el juez de primera instancia del lugar del domicilio del fiduciario, conforme al artículo 385 de la ley citada.

El término de “fideicomisario” en el diccionario de la RAE significa “la persona a quien se destina un fideicomiso. Es el perteneciente al fideicomiso”.

Bienes afectos al fideicomiso

Pueden ser objeto del fideicomiso toda clase de bienes y derechos, salvo aquellos que, conforme a la ley sean estrictamente personales de su titular.

Los bienes que se den en fideicomiso se considerarán afectos al fin a que se destinan y, en consecuencia, sólo podrán ejercitarse respecto a ellos los derechos y acciones que al mencionado fin se refieren, salvo los que expresamente se reserve el fideicomitente, los que para él deriven del fideicomiso mismo o los

adquiridos legalmente respecto de tales bienes, con anterioridad a la constitución del fideicomiso, por el fideicomisario o por terceros.

Constitución del fideicomiso

El fideicomiso constituido en fraude de terceros podrá en todo tiempo ser atacado de nulidad por los interesados (tal y como lo señala el artículo 386 de la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito).

El fideicomiso puede ser constituido por acto entre vivos o por testamento. La constitución del fideicomiso deberá siempre constar por escrito y ajustarse a los términos de la legislación común sobre transmisión de los derechos o la transmisión de propiedad de las cosas que se den en fideicomiso, conforme al artículo 387 de la ley citada.

Dentro del fideicomiso, cuyo objeto recaiga en bienes inmuebles, estos deberán inscribirse en la sección de la Propiedad del Registro Público del lugar en que los bienes estén ubicados. El fideicomiso surtirá efectos contra terceros, en el caso de este artículo, desde la fecha de inscripción en el Registro.

El fideicomiso cuyo objeto recaiga en bienes muebles, surtirá sus efectos contra tercero desde la fecha en que se cumplan los requisitos siguientes:

- En el caso de se trate de un crédito que no sea negociable o de un derecho personal, desde que el fideicomiso fuere notificable al deudor;
- En el caso de un título nominativo, desde que este se endose a la institución fiduciaria y se haga constar en los registros del emisor, en su caso; y
- En el caso que se tratase de una cosa corpórea o de títulos al portador, desde que estén en poder de la institución fiduciaria.¹²

¹² Véase Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, art. 389

El fideicomisario tendrá además de los derechos que se le concedan por virtud del acto constitutivo del fideicomiso el de exigir su cumplimiento a la institución fiduciaria; el de atacar la validez de los actos que ésta cometa en su perjuicio, de mala fe o en exceso de las facultades que por virtud del acto constitutivo o de la ley le correspondan, y cuando ello sea procedente, el de reivindicar los bienes que a consecuencia de estos hayan salido del patrimonio objeto del fideicomiso.

(En el caso de que) no exista fideicomiso determinado o cuando éste sea incapaz, (los derechos derivados del contrato) corresponderán al que ejerza la patria potestad, al tutor o al Ministerio Público, según sea el caso.

Extinción del fideicomiso (con base en el artículo 392 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito)

El fideicomiso se extingue:

- I. Ya sea por la realización del fin para el cual fue constituido;
- II. En el caso en que el hacer el fideicomiso sea imposible;
- III. Cuando el hacerse imposible el cumplimiento de la condición suspensiva de que dependa o no haberse verificado dentro del término señalado al constituirse el fideicomiso o, en su defecto, dentro del plazo de veinte años siguientes a su constitución;
- IV. Cuando ya se hubiese cumplido la condición resolutoria a que haya quedado sujeto;
- V. Cuando exista un convenio expreso entre el fideicomitente y el fideicomisario;
- VI. En el caso de la revocación hecha por el fideicomitente cuando éste se haya reservado expresamente ese derecho al constituir el fideicomiso; y
- VII. En el caso del párrafo final del artículo 386.

Extinguido el fideicomiso, los bienes a él destinados que queden en poder de la institución fiduciaria serán devueltos por ella al fideicomitente o a sus herederos. Para que esta devolución surta efectos tratándose de inmuebles o de derechos

reales impuestos sobre ellos, bastará que la institución fiduciaria así lo asiente en el documento constitutivo del fideicomiso y que esta declaración se inscriba en el Registro de la Propiedad en que aquél hubiere sido inscrito.

Casos en que quedan prohibidos los fideicomisos:

- I. Cuando los fideicomisos sean secretos;
- II. En aquellos fideicomisos en los cuales el beneficio se conceda a diversas personas sucesivamente que deban substituirse por muerte de la anterior, salvo el caso de que la substitución se realice en favor de personas que estén vivas o concebidas ya, a la muerte del fideicomitente; y

En aquellos fideicomisos cuya duración sea mayor de treinta años, cuando se designe como beneficiario a una persona jurídica que no sea de orden público o institución de beneficencia. Sin embargo, pueden constituirse con duración mayor de treinta años cuando el fin del fideicomiso sea el mantenimiento de museos de carácter científico o artístico que no tengan fines de lucro. (Artículo 394, de la misma Ley)

Copropiedad y sociedad conyugal

Esto lo observamos en materia fiscal en la copropiedad y la sociedad conyugal, en el cual, uno responde por todos, el texto se ubica en el artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que menciona que los contribuyentes que tengan en copropiedad una negociación y los integrantes de una sociedad conyugal, designaran representante común previo aviso de tal designación ante las autoridades fiscales, y será éste quien, a nombre de los copropietarios o de los consortes, según se trate, cumpla con las obligaciones.

El artículo 1986 indica que las partes se presumen iguales a no ser que se pacte otra cosa o que la ley disponga lo contrario. El artículo 1987 menciona que

además de la mancomunidad, habrá solidaridad activa, cuando dos o más acreedores tengan derecho para exigir, cada uno de por sí, el cumplimiento total de la obligación; y solidaridad pasiva cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno de por sí, en su totalidad, la prestación debida. El artículo 1988 señala que la solidaridad no se presume; resulta de la ley o de la voluntad de las partes.

El artículo 1989 cita que cada uno de los acreedores o todos juntos pueden exigir de todos los deudores solidarios o de cualquiera de ellos, el pago total o parcial de la deuda. Si reclaman todo de uno de los deudores y resultare insolvente, pueden reclamarlo de los demás o de cualquiera de ellos. Si hubiesen reclamado sólo parte, o de otro modo hubiesen consentido en la división de la deuda, respecto de alguno o algunos de los deudores, podrán reclamar el todo de los demás obligados, con deducción de la parte del deudor o deudores libertados de la solidaridad. El artículo 1990 establece que el pago hecho a uno de los acreedores solidarios extingue totalmente la deuda.

Esto lo señala el artículo 108 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que indica que los demás copropietarios o el otro consorte serán responsables solidarios de lo que incumpla el representante.

Sociedad Civil

Las sociedades deben tener un objeto formal para determinar su naturaleza mercantil. Si los actos que persigue la sociedad son mercantiles, la sociedad será mercantil, en caso contrario será civil, por lo tanto, este tipo de sociedades persigue como un fin común de carácter preponderantemente económico, pero que no constituye una especulación comercial.

El contrato de la sociedad civil debe constar en escritura pública y estar registrado en el Registro de Sociedades Civiles para que produzca efectos contra terceros. En las sociedades civiles los socios que las administran



garantizan el cumplimiento de las obligaciones sociales subsidiaria, solidaria e ilimitadamente. Los demás socios salvo convenio en contrario, sólo están obligados al pago de sus aportaciones (conforme al artículo 2704 del Código Civil).

Patrimonio. Los bienes que pertenecen a las sociedades forman parte de su patrimonio, el que constituye la garantía de los acreedores con quienes se obliga.

El patrimonio se integra con las aportaciones de los socios, que pueden ser en dinero o bienes, y por los resultados obtenidos en su operación, los que están integrados en diferentes derechos, bienes y obligaciones que constituyen la estructura financiera de la entidad.

Todo ello pertenece exclusivamente a la sociedad como un atributo de su personalidad jurídica y en ninguna circunstancia sería aceptable se destinará a cumplir con las obligaciones personales de los socios.

Cuando la sociedad se disuelva o liquide previo cumplimiento de todos los compromisos a cargo de la sociedad el sobrante del patrimonio debe ser distribuido entre sus socios (conforme al artículo 2728 del Código Civil).

Asociación Civil

La Asociación Civil se encuentra regulada en el Código Civil Federal en el Libro Cuarto de las Obligaciones, en el título décimo primero de las asociaciones y de las sociedades. Cuando varios individuos convinieren en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico, constituyen una asociación.²⁶⁷⁰

El contrato por el que se constituya una asociación, debe constar por escrito. Las asociaciones se registrarán por sus estatutos, los que deberán ser inscritos en el Registro Público para que produzcan efectos contra terceros" (conforme al artículo 2546 del Código Civil Federal). El poder supremo de las asociaciones reside en la Asamblea General. El director o directores de ellas tendrán las facultades que les conceden los estatutos y la asamblea general con sujeción a estos documentos (conforme al artículo 2546 del Código Civil Federal).

3.3. Boletín B-7 (Adquisición de negocios)

El Boletín B-7, Adquisición de negocios, tiene como objetivo principal el de establecer reglas para el tratamiento contable de adquisiciones de negocios e inversiones en entidades asociadas.

La principal diferencia es la adopción del método de compra como regla única de valuación para las adquisiciones de negocios. Esto implica asignar a los activos adquiridos y pasivos asumidos sus valores razonables a la fecha de adquisición del negocio. En caso de que el precio pagado exceda el valor razonable de los activos netos, se generará un crédito mercantil.

Esto cambia cuando el precio pagado es menor al valor razonable de los activos netos y antes de llevar a resultados esa ganancia, se deben de reducir los activos no monetarios, es decir, los activos intangibles que no poseen un mercado observable.

En otros casos, se deberán afectar los activos fijos y las inversiones en asociadas y otras inversiones permanentes. En su caso, cualquier otro activo no monetario de largo plazo (excepto inventarios y activos del plan).

En caso de persistir esa ganancia, se reconocerá como una ganancia extraordinaria.

El B-7 establece criterios generales para asignar el costo de compra a los activos y pasivos, dando valores más razonables que el B-8.

(Por lo tanto), las inversiones permanentes en asociadas estarán registradas con base en el valor razonable del capital contable resultante de valuar los activos y pasivos en la adquisición del negocio.

En caso de consolidación los valores de los activos y los pasivos serán reflejados a su valor razonable.

3.4. Agencias y sucursales

Concepto de agencia

La RAE define con varias acepciones a “agencia”: es la oficina o despacho del agente. Es la empresa destinada a gestionar asuntos ajenos o a prestar determinados servicios, como es el caso de las agencias de publicidad o se seguros. Es la sucursal o delegación subordinada de una empresa; es una organización administrativa especializada a la que se confía la gestión de un servicio. Esta sirve para alguna diligencia o solicitud conforme.

Concepto de sucursal

La “sucursal”, según la RAE, es dicho de un establecimiento, el cual es situado en distinto lugar que la central de la cual depende, desempeña las mismas funciones que esta.

Bibliografía del tema 3

Ley general de Sociedades Mercantiles, ISEF 2008

Agenda Fiscal ISEF 2008

DECRETO QUE PROMUEVE LA CREACIÓN DE EMPRESAS INTEGRADORAS,
Diario Oficial de la Federación del 7 de mayo de 1993

Luna Guerra, Antonio, *Régimen Legal y Fiscal de la Sociedades Cooperativas*,
México, ISEF, 2008



Luna Guerra, Antonio, *Régimen Legal y Fiscal del Fideicomiso*, México, ISEF, 2008

REFORMA AL DECRETO QUE PROMUEVE LA CREACIÓN DE EMPRESAS INTEGRADORAS, Diario Oficial de la Federación del 30 de mayo de 1995

REFORMA AL DECRETO QUE PROMUEVE LA CREACIÓN DE EMPRESAS INTEGRADORAS, Diario Oficial de la Federación del 30 de mayo de 1995

Sitios en Internet

Secretaría de economía. U A J. Departamento de Compilación. Reglamento de la Ley de Adquisiciones Arrendamientos y Servicios del Sector Público. <http://www.economia.gob.mx/pics/p/p1376/D32.pdf>

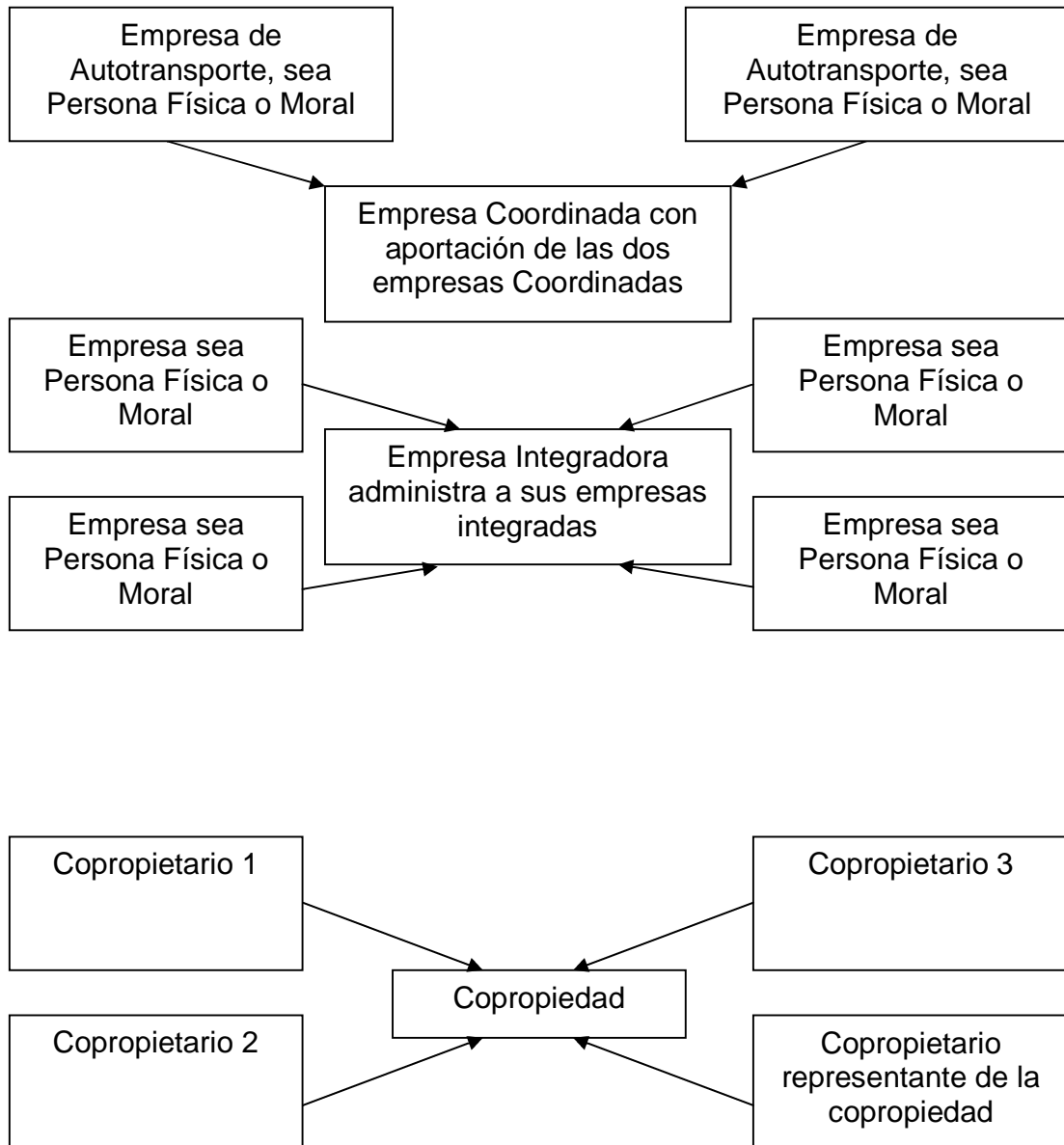
Bailón Valdovinos, Rosalío. *300 preguntas y respuestas sobre títulos de crédito. Letras de cambio, pagaré y cheque de ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.* México, Limusa, disponible en: http://books.google.com.mx/books?id=0VQDjo4oCBIC&pg=PA195&lpg=PA195&dq=nulo+el+fideicomiso+que+se+constituye+en+favor+del+fiduciario,+salvo+lo+dispuesto+en+el+p%C3%A1rrafo+siguiente&source=web&ots=TQDTa3PH3s&sig=_h4GDQjDmp5ECKX7BW3rNm-N06s&hl=es&sa=X&oi=book_result&resnum=1&ct=result

González María, "Sociedad civil y asociación civil" 05/2005, material en línea, disponible en: <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/emp/asociv.htm>

Instituto mexicano de contadores públicos. http://portal.imcp.org.mx/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=631

Actividades de aprendizaje

A.3.1. Explica cada una de las siguientes figuras mercantiles y no mercantiles.



A.3.2. Explica cómo se componen los fideicomisos

A.3.3. Analiza del boletín B-7 (Adquisición de negocios) e indica qué reglas debes seguir para dar el tratamiento contable de adquisiciones en entidades asociadas

Cuestionario de autoevaluación

1. ¿Qué son las sociedades cooperativas?
2. ¿Qué son las empresas integradoras?
3. ¿Qué es la Asociación en participación?
4. ¿Qué es el fideicomiso?
5. ¿Qué es la Sociedad Anónima?
6. ¿Qué es la Sociedad de Responsabilidad Limitada?
7. ¿Qué es la Sociedad Civil?
8. ¿Qué es la Asociación Civil?
9. ¿Qué es copropiedad?
10. ¿Qué es el coordinado?

Examen de autoevaluación

Relación de columnas

Relaciona los siguientes conceptos con su correspondiente **definición, y sus características**, anotando la letra correspondiente en el paréntesis.

1. Sociedades cooperativas ()	a. Son aquellas constituidas para promocionar y administrar a sus empresas integradas
2. Empresas integradoras ()	b. Es un contrato en el cual existen dos partes y el que la representa responde ante a terceros
3. Fideicomiso ()	c. Son aquellos que elabora una empresa denominada controladora con las cifras de una o más subsidiarias
4. Asociación en participación ()	d. Es un contrato en el que intervienen tres partes, y pueden ser de administración o empresarial
5. Sociedad Civil ()	e. Fin preponderantemente económico
6. Asociación Civil ()	f. Fin altruista o de carácter social
7. Sociedad Anónima ()	g. Formada por personas físicas con fin común siendo de carácter social
8. Sociedad de Responsabilidad Limitada ()	h. Se crea como sociedad mercantil y es destinado a la actividad de autotransporte
9. Coordinado ()	i. Se constituye con un mínimo de \$3,000.00 y de dos socios
10. Consolidación de estados financieros ()	j. Se constituye con un mínimo de \$50,000.00 y de dos accionistas

TEMA 4. FUSIÓN, ESCISIÓN, FRANQUICIA

Objetivo particular

Al terminar de analizar el tema cuatro, el alumno podrá interpretar el tratamiento jurídico, contable y fiscal de la fusión, escisión y las franquicias, así como su repercusión en la toma de decisiones, para la debida toma de decisiones en las empresas.

Temario detallado

4.1 Concepto

4.2 Tipos y repercusiones

Introducción

Como ya comentamos anteriormente, debido a la diversas de implicaciones que trae aparejado el movimiento empresarial en México, se lleva a cabo una serie de situaciones de carácter jurídico, como es el caso de la fusión y de la escisión, las cuales, si no llevan a cabo su registro en el libro público, no podrán tener validez. La repercusión contable es total sobre las empresas que participan. En el caso de la fusión, ésta se da cuando las empresas se juntan para unir sus fuerzas ya sea productivas o de servicios, sin embargo, puede que este fenómeno derive en la desaparición de una o más empresas al ser absorbidas por otra más fuerte, o en su caso, las que se junten desaparezcan creando una nueva.

En otros casos, la escisión se da cuando una empresa con cierta magnitud económica, la cual puede ser pequeña, mediana o grande, se divida en dos o más entidades, ya sea que desaparezca la empresa que se separa surgiendo nuevas

empresas, o que, en su caso, siga existiendo la misma pero con un activo, pasivo o capital menor, ya que se transmitiría a una nueva entidad.

Por otro lado, debemos de considerar que existen otras formas de expansión de mercado, como es el caso de la venta de las franquicias, lo que implica, que otras empresas, adquieran el logotipo, la marca o en su caso, un nombre comercial con el fin de que esa empresa que no es reconocida, pase a tener el reconocimiento del mercado y por tanto, puede que pase a estar regido por las políticas de la entidad que le proporciona la marca, nombre o logotipo, o únicamente consiste en dicha transmisión del intangible con el fin de que se cubra una comisión, la cual, derivaría en un ingreso de la empresa que transmite la marca y una deducción para quien la adquiere, lo cual, puede resultar en un beneficio al aumentar sus ventas o en su caso, un costo que derivaría en una pérdida.

4.1 Concepto

La fusión y la escisión son dos figuras situadas dentro de la legislación mercantil, las cuales se pueden dar por varias situaciones:

Fusión

- Cuando la empresa pierde competitividad.
- Cuando la empresa quiere expandir su mercado.
- Cuando es necesario llevar a cabo una estrategia financiera respecto a la venta de sus nuevos productos.
- En muy pocos casos por estrategia fiscal.
- Cuando se quiera dictaminar para efectos fiscales.

Escisión

- Cuando se pretende evitar el dictamen para efectos fiscales después del segundo año.
- Cuando se busca una estrategia fiscal conforme a sociedades cooperativas.
- Cuando se busca una planeación patrimonial.
- Cuando se busca separar la empresa por diferencias entre los socios o accionistas.
- Cuando se busca separar los activos y ventas por regiones territoriales.

Personas morales

Las personas morales más usuales son las mercantiles, en este caso hablamos de que son seis las que se mencionan en la Ley General de Sociedades Mercantiles, sin embargo algunas están en desuso y otras son más comunes de adoptar:

- Sociedad en Nombre Colectivo
- Sociedad en Comandita Simple
- Sociedad de Responsabilidad Limitada
- Sociedad Anónima
- Sociedad en Comandita por Acciones
- Sociedad Cooperativa

Franquicias

Es un intento por hacer negocio por parte de la iniciativa privada con sujeción a las reglas de las autoridades.

Esto con el fin, por parte de la empresa adquirente de la misma, de aumentar sus ventas, considerando un costo adicional por el pago de la misma.

En otros términos, la franquicia es una concesión o licencia que una empresa denominada a través de un contrato le concede a una pequeña compañía o a un individuo.

4.2 Tipos y repercusiones

Habiendo analizado el concepto de fusión y escisión, analizaremos los antecedentes de las entidades para su debida comprensión y posteriormente la aplicación de dichos eventos en las empresas.

Antecedentes Extranjeros

A lo largo de los años y con base en mi investigación profesional he detectado que el origen de toda actividad económica es el trueque, que posteriormente se va utilizando de diversa forma con base en los tipos de sociedades que han existido, de lo que se derive otra especie de trueque conocido como comercio, que es el cambio de un bien o servicio por dinero en sus diversas modalidades.

El sistema jurídico vigente en el continente americano se desprende del derecho romano, en el cual podemos señalar que las normas de comercio tuvo una decadencia por tanta inseguridad social derivada de la incursión de los bárbaros, lo que llevó a la creación de varios estados a partir de la Edad moderna. Quien vino a darle estructura al Código de Comercio fue Napoleón.

Carácter Federal del Derecho Mercantil

La facultad de legislar en materia de comercio se confirió al Congreso Federal a consecuencia de la reforma que se hizo, por ley del 14 de diciembre de 1883, a la fracción X del artículo 72 de la Constitución. En virtud de esta reforma se elaboró, con carácter federal, un nuevo Código de Comercio, que comenzó a regir el 20 de julio de 1884, y que al lado de inevitables imperfecciones tenía indudables aciertos, por lo que no se explica que a poco de entrar en vigor se pensara en abrogarlo.

Jurisdicción en el ámbito mercantil

Como la historia y el derecho comparado muestran la diversidad entre el derecho civil y el derecho mercantil no se ha manifestado constantemente a través de los siglos ni existe en todos los pueblos, ya que si a veces rige un sistema de instituciones comerciales diverso y paralelo al de las instituciones civiles, en otras un solo sistema de normas regula las relaciones entre particulares, sin calificarlas de civiles o mercantiles, se ha hecho problema de la autonomía del derecho mercantil, problema que en realidad plantea tres cuestiones que se han de separar cuidadosamente; a) ¿Conviene dictar leyes propias para el comercio, formalmente separadas de la legislación civil?, b) ¿El estudio del derecho mercantil constituye una ciencia autónoma? y c) ¿Es conveniente exponer la doctrina sobre las instituciones comerciales separadamente de las que se refieren a la materia civil?

Fuentes del derecho mercantil. Fundamento constitucional

El artículo 5º constitucional señala que a nadie se podrá impedir que se dedique al comercio que se le acomode siendo lícito.

Leyes mercantiles generales y especiales

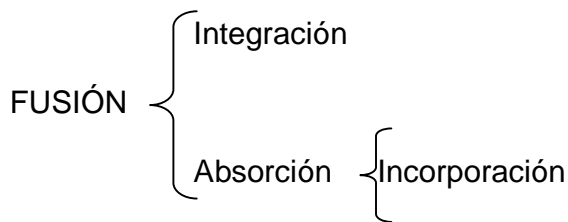
La fuente por excelencia del derecho comercial es la legislación mercantil. Una ley tiene carácter mercantil no sólo cuando el legislador se lo ha dado explícitamente, sino también cuando recae sobre materia que por la propia ley, o por otra diversa, ha sido declarada comercial. De estas leyes podemos desprender la aplicación de la fusión y la escisión.

Régimen jurídico

Fusión

La fusión es un acto jurídico complejo que tiene sus orígenes en varios actos unilaterales que vendrían siendo los acuerdos de fusión, los cuales se formalizan en los contratos bilaterales o plurilaterales, es decir, en un contrato de fusión.

La fusión es el proceso por medio del cual desaparecen todas las sociedades que vienen a formar una nueva, o en su caso, subsiste una, pero desaparece otra, lo cual, se vislumbrar desde otro punto de vista que no necesariamente subsista una, sino, que puede denominarse de la misma forma pero a su vez, no mantiene los mismos activos, pasivos o capital, por lo que pueden existir dos tipos de fusión,



Fusión por integración

Supone la creación previa de una sociedad (la fusionante) a la que transmite la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas.

Fusión por absorción

Proceso por el cual las sociedades fusionadas desaparecen para incorporarse a una sociedad fusionante que subsista.

Bases preliminares del convenio de fusión

- Clase de fusión de que se trate (hay dos).
- Requisitos mínimos que debe reunir el carácter social de la nueva sociedad (si la propuesta es por integración) por la determinación de la empresa que será fusionante y la empresa que será fusionada.
- Monto de la participación de los socios de las fusionadas que tendrán el capital social de la fusionante.
- Momento en que ha de surtir efecto la fusión y las operaciones que la fusionante o las fusionadas podrán o deben realizar en el lapso anterior a las mismas.

- e) Forma de garantizar o extinguir los pasivos de las fusionadas.
- f) Efectos que produce la fusión respecto a las relaciones laborales de las fusionadas.

Efectos que produce el contrato de fusión:

- * La transmisión universal del patrimonio de las fusionadas a una nueva o subsistente (fusionante).
- * La extinción de las fusionadas, con la consecuente resolución de los vínculos jurídicos que tuvieran establecidos con terceros y con sus propios socios.
- * Sustitución de deudor respecto a los acreedores de las fusionadas.
- * El establecimiento de nuevo vínculo jurídico entre el fusionante y los socios de las fusionadas.

Características de la absorción

- En que la contraprestación de la sociedad absorbente no se realiza en dinero, sino confiriendo derechos de socios (acciones) a los miembros de la sociedad disuelta.
- No hay liquidación de patrimonio de la sociedad absorbente.
- Se transfiere en conjunto a la sociedad absorbente.
- La sociedad recibe acciones en lugar de su cuota de liquidación.

Vistos los tipos de fusión, podemos señalar que en cuanto a la sociedad anónima de responsabilidad limitada, su participación será la parte social y en cuanto a la sociedad anónima su participación será en las acciones.

Órganos de la sociedad que establecen las bases de la fusión mediante convenio. Los administradores de una sociedad con los administradores de la otra sociedad que se van a fusionar, es decir, los administradores de ambas sociedades.

Asamblea en la que se realiza la autorización a sus respectivos administradores de celebrar el contrato de fusión.

La asamblea extraordinaria legalmente convocada.

Dependencia en que se inscriben las actas de la asamblea extraordinaria de sociedades que contengan los acuerdos de fusión.

En el registro público de la propiedad y del comercio, así como a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Personas que pueden oponerse judicialmente a la fusión
Cualquier acreedor de la sociedad de la cual se suspenderá hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la oposición sea infundada en el plazo de tres meses, después de haberse hecho la inscripción en el registro público de la propiedad y del comercio, (artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

Casos en que la fusión tiene efectos en el momento de la inscripción.

- * Cuando se pacta el pago de todas las deudas de la sociedad que hayan de fusionarse.
- * Cuando se depositare el importe de las deudas en una institución de crédito.
- * Cuando constare el consentimiento de todos los acreedores.

Acuerdos de fusión

Se publicará con el balance y el sistema para la extinción del pasivo.

Contrato de fusión: Efectos

La fusión puede ejecutarse tres meses después de publicado el acuerdo respectivo en el periódico oficial del domicilio social. O antes, si se deposita el

importe de las deudas de la sociedad en una institución de crédito o se recaba el consentimiento de todos los acreedores.

El artículo 222 de la Ley General de Sociedades Mercantiles señala que: “la fusión de varias sociedades se decidirá por cada una de ellas, en la forma y términos que correspondan según su naturaleza.”

-El artículo 224 de la LGSM indica que-: la fusión no podrá tener efecto sino tres meses después de haberse efectuado la inscripción. Durante dicho plazo, cualquier acreedor de las sociedades que se fusionen, podrá oponerse judicialmente en la vía sumaria, a la fusión, la que se suspenderá hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la oposición es infundada. Transcurrido el plazo señalado sin que se haya formulado oposición, podrá llevarse a cabo la fusión, y la sociedad que subsista o la que resulte de la fusión, tomara a su cargo los derechos y las obligaciones de las sociedades extinguidas.

La fusión tendrá efecto en el momento de la inscripción, si se pactare el pago de todas las deudas de las sociedades que hayan de fusionarse, o se constituyere el depósito de su importe en una institución de crédito, o constare el consentimiento de todos los acreedores. A este efecto, las deudas a plazo se darán por vencidas.

-El artículo 226 señala que-: cuando de la fusión de varias sociedades haya de resultar una distinta, su constitución se sujetará a los principios que rijan la constitución de la sociedad, de la misma forma a la que pertenecía la sociedad fusionada. También podrán ser de capital variable.

El concepto de fusión implica la disolución de una o varias sociedades jurídicamente independientes, con la subsistencia de una o nacimiento de otra nueva que absorbe todos los derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas. Lo anterior implica la unión de propiedad y dirección común.

Las consideraciones administrativas para llevar a cabo una fusión, debido a que la dirección de la entidad no es la adecuada, existe retiro de los socios, o en su caso de trabajadores o administradores, también por conflictos internos; esto lo podemos apreciar en las empresas familiares.

Respecto a la inversión, ya que en ocasiones se piensa más en su venta para efectos de obtener un beneficio porque se piensa que la empresa ha llegado al máximo y por lo tanto se piensa en obtener un beneficio de esa forma.

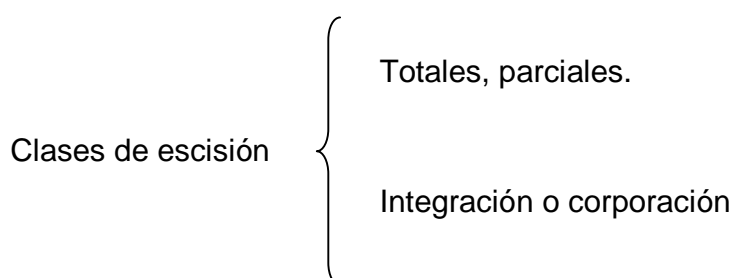
En otras ocasiones debido a que la empresa cotiza en la bolsa sin tener un mercado considerable para su inversión y por el riesgo de una venta forzada; en otras ocasiones se pretende alcanzar una alta competencia independientemente de que se tenga que compartir el mando, la dirección y el manejo de la entidad.

Por el lado de la entidad que adquiere, es para expandir sus negocios o en su caso, alguna forma de lograr mayor competitividad en el mercado u obtener nuevos mecanismos de venta o disminución de costos en su caso.

El proceso más frecuente es que una de las empresas compre en efectivo la mayoría de las acciones de la otra, con un máximo que no afecte el número mínimo de accionistas que enmarca la disposición. Regularmente la fusión no se lleva a cabo de forma inmediata, ya que las empresas continúan funcionando de manera regular y se va llevando a cabo un proceso en el cual se va a retomar las actividades de la empresa adquirida por la nueva o en su caso se van intercalando ambas poco a poco.

Escisión

Es un acto jurídico que implica la desintegración de la empresa y eventualmente la extinción de las sociedades mediante la transmisión total o parcial de los elementos que constituyen su activo y pasivo a otras sociedades nuevas preexistentes.



Cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide el total o parte de su activo, pasivo y capital en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas, o cuando la escidentes, sin extinguirse aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación.¹³

Formas

Es parcial o total.

Parcial. Es cuando una sociedad desaparece y surgen otras.

Total: es cuando una subsiste pero surge otra u otras.

Sociedades que participan

Las sociedades mercantiles.

Semejanzas y diferencias con la fusión

En la fusión hay unión, y aquí hay separación.

Derechos de los acreedores

Se responderá solidariamente ante los acreedores que hayan dado su consentimiento expreso, la o las demás sociedades escindidas, durante un plazo de tres años contado a partir de la última de las publicaciones en periódico de circulación en el domicilio social.

Derechos de los socios

Tendrán una porción en el capital social de las escindidas.

¹³ Material en línea, disponible en:

<http://www.fiscalia.com/modules.php?name=Forums&file=viewtopic&printertopic=1&t=27461&start=0&postdays=0&postorder=asc&vote=viewresult&popup=1>, fecha de recuperación 12/11/08.

Consecuencias

Se solicitará su inscripción en el Registro Público de Comercio, así como en la SHCP.

Se da la escisión cuando una sociedad que se le llama escidente decide extinguirse y divide el total o parte de su activo, pasivo y capital en dos o más sociedades denominadas escindidas; o cuando la escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital a otra u otras sociedades de nueva creación.

La escisión se regirá por las siguientes reglas, tal y como lo establece el artículo 228-Bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles:

- I. Se debe acordar por la asamblea de accionistas;
- II. Las acciones o partes sociales de la sociedad escidente deberán estar pagadas;
- III. Cada socio tendrá inicialmente una proporción del capital social de las escindidas, igual a la tenencia en la sociedad escidente;
- IV. La resolución de la escisión deberá contener:
 - (a) La descripción de la transmisión del activo, pasivo y capital;
 - (b) La descripción de lo que a cada sociedad escindida le corresponde después de la escisión;
 - (c) Los estados financieros de la sociedad escidente al menos del último ejercicio social y dictaminado para efectos fiscales;
 - (d) Los pasivos a cubrir por cada sociedad escindida.
 - (e) Los proyectos de estatutos de las sociedades escindidas.
- V. La resolución de escisión deberá protocolizarse ante notario e inscribirse en el Registro Público de Comercio, publicándose en el diario oficial y en un periódico de mayor circulación;

- VI. Durante el plazo señalado, cualquier socio o grupo de socios que representen por lo menos el veinte por ciento del capital social o acreedor que tenga interés jurídico, podrá oponerse judicialmente a la escisión, suspendiéndose la misma hasta que se dicte resolución;
- VII. Cumplidos los requisitos y transcurrido el plazo de tres meses, sin que se haya presentado oposición, la escisión surtirá plenos efectos y se en el Registro público de Comercio;
- VIII. Los accionistas o socios que voten en contra de la resolución de escisión gozarán del derecho a separarse de la sociedad;
- IX. Cuando la escisión ocasione la extinción de la escidente, se llevará a cabo dicha inscripción en el contrato social;

Cuando desaparezca una sociedad con motivo de escisión, la sociedad escidente designa a la sociedad encargada de presentar las declaraciones de impuestos, así como las informativas.

Vistos los requisitos de la escisión, pasaremos a analizar los bienes correspondientes tanto a la fusión como a la escisión.

Bienes adquiridos con motivo de fusión y escisión

Cuando los bienes se adquieran con motivo de fusión o escisión de sociedades, se considerará como fecha de adquisición la que le correspondió a la sociedad fusionada o a la escidente, es decir, la fecha de adquisición original o primera adquisición (conforme al artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

En este caso se va a considerar, para efectos contables, la fecha de adquisición la que haya correspondido a las empresas fusionadas, es decir, desde su adquisición original.

En el caso de la escisión, también se va a considerar la fecha de adquisición de la empresa escidente, que es el valor factura original al igual que en la fusión.

En materia fiscal, se va a considerar como fecha de adquisición, la fecha que corresponde a las empresas fusionadas en el caso de la fusión, y la fecha que le corresponde a la empresa escidente en el caso de la escisión.

Acciones adquiridas con motivo de fusión y escisión

Éstas se transmitirán al costo promedio por acción de la sociedad fusionada o escidente en su caso.

Para estos efectos, se debe llevar a cabo la determinación del costo promedio por acción que les correspondió en la empresa original, es decir, en las empresas fusionadas en el caso de la fusión y de la empresa escidente en el caso de la escisión, ya que como en dichas entidades se tiene la documentación que dio origen a tales acciones, a la hora de su transmisión, se consideran dichos datos.

En este caso, para efectos contables no tenemos problema, debido a que el costo es histórico, sin embargo, cuando la empresa se dictamina, se debe de presentar revaluada, lo cual, va de la mano con la situación fiscal, debido a que en ambos casos se actualiza.

Debemos, aparte, considerar que la revaluación por el lado financiero y la actualización por el lado fiscal nos llevan al mismo resultado, que el Código Fiscal de la Federación en el artículo 32-A señala como obligación dictaminar fiscalmente cuándo se da la fusión y la escisión.

Aspecto fiscal de la fusión y escisión

La legislación fiscal es muy compleja, sin embargo, el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación señala como conceptos de enajenación, los siguientes, tomando en cuenta que si se encuadran dentro del concepto de enajenación, entonces son sujetos del Impuesto sobre Renta, el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Empresarial a Tasa única, sin embargo, si las disposiciones de dichos impuestos en particular, indican que no se causará el impuesto correspondiente, entonces así será, independientemente de que en realidad sea una enajenación.

Estos conceptos de enajenación del CFF son los siguientes:

- I. Toda transmisión de propiedad, aún cuando el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado.
- II. Las adjudicaciones, aún siendo a favor del acreedor
- III. La aportación a una sociedad o asociación
- IV. Las que se realicen mediante arrendamiento financiero
- V. Las que se realizan a través de fideicomiso en los siguientes casos:
 - a) Cuando el fideicomitente designa fideicomisario distinto a él, y siempre que no tenga derecho a adquirir del fiduciario los bienes
 - b) Cuando el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiese reservado tal derecho
- VI. La cesión de derechos sobre bienes afectos al fideicomiso en los siguientes casos:
 - a) Cuando el fideicomisario da instrucciones al fiduciario para transmitir los bienes a un tercero
 - b) Cuando el fideicomitente cede sus derechos, si éstos se deberían de transmitir a su favor

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo a través de:

- Enajenación de títulos de crédito
- A través de cesión de derechos
- No se aplicará lo anterior en enajenación de acciones o de partes sociales

VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados con.

- Proveeduría de bienes
- Proveeduría de servicios
- Proveeduría de ambas
- En los tres casos a través de factoraje financiero.

IX. La que se realiza mediante fusión o escisión, excepto que no cumpla con los requisitos para que no se consideren como tal.

Como podemos apreciar, dichos conceptos son enajenación, con la salvedad de lo que se indica a continuación:

No enajenaciones en fusión o escisión

El artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación indica los supuestos que no se consideran enajenación, tanto para fusión como escisión, independientemente de lo que establezca cada disposición en particular.

En fusión cuando:

- a) Se presente el aviso de fusión.
- b) La sociedad fusionante realice durante un año después de la fusión las mismas actividades, así como las fusionadas, excepto cuando:
 - La fusionada haya sido arrendadora de la fusionante.
 - Más del 50% de los ingresos de la fusionada o la fusionante en el año anterior, los hayan percibido de ellas mismas, es decir, la fusionada de la fusionante o viceversa.

En escisión cuando:

- a) Los accionistas del 51% de las acciones con derecho a voto (tanto de la escidente como de las escindidas), lo sean durante un periodo no menor de tres años (uno antes de la escisión y dos después).

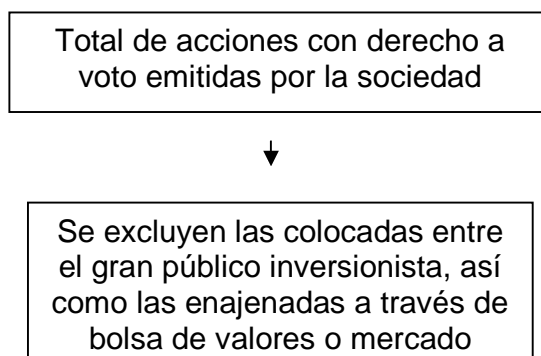


Figura 4.1. Casos en que no se da la escisión en materia fiscal

- b) Cuando desaparezca una sociedad con motivo de escisión, la sociedad escidente designa a la sociedad encargada de presentar las declaraciones de impuestos, así como las informativas.

Ingresos acumulables

El artículo 20 de la LISR señala que para los efectos del Título II de las personas morales, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista.

En los casos de reducción de capital o de liquidación, de sociedades mercantiles en el extranjero, la ganancia se determinará conforme a lo dispuesto en la fracción V del artículo 167 de esta Ley.

Analizando lo anterior, consideramos que los supuestos de enajenación si no los excluye el Código Fiscal de la Federación analizado anteriormente, se deberá llevar a cabo el pago del impuesto, es decir, cuando no caigan en el supuesto para considerarse como enajenación.

Deducciones autorizadas

Los movimientos por concepto de fusión y escisión no son deducibles para efectos del ISR, ni para el IETU, porque son eventos independientes de la empresa, lo cual se señala claramente en el artículo 32 fracción XVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta que a la letra señala:

Fracción XVI. No serán deducibles las pérdidas que deriven de fusión, de reducción de capital o de liquidación de sociedades, en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial en sociedades nacionales de crédito.

Habiendo analizado el efecto fiscal de su repercusión en los ingresos y en las deducciones, procedo a mostrar sus efectos en la Cuenta de Capital de Aportación, lo cual tiene repercusión al momento de los retiros de capital.

Cuenta de capital de aportación

Esta cuenta se debe llevar por las personas morales como obligación establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 89, teniendo su repercusión en la fusión y escisión como mostraré a continuación.

Fusión

Cuando ocurra una fusión o una escisión de sociedades, el saldo de la cuenta de capital de aportación se deberá transmitir a las sociedades que surjan o que subsistan con motivo de dichos actos, según corresponda.

En este caso –fusión- se tomará en consideración el saldo de la cuenta de capital de aportación de las sociedades fusionadas, en la proporción en la que las acciones de dichas sociedades que sean propiedad de las que



subsistan al momento de la fusión, representen respecto del total de sus acciones (conforme al artículo 89 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

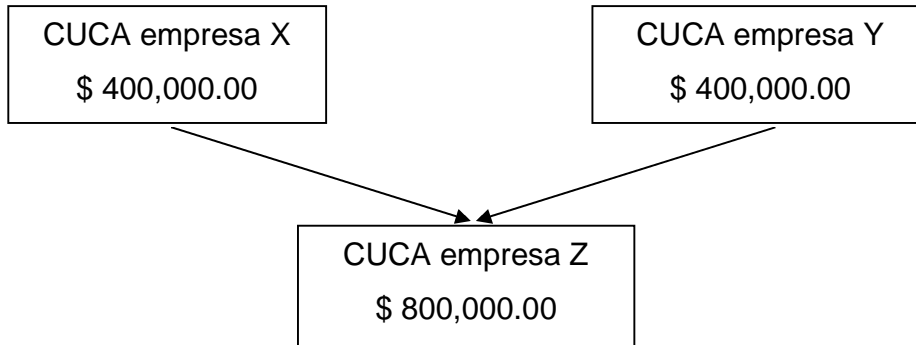


Figura 4.2. Suma de la CUCA de ambas empresas en Fusión y no subsiste ninguna

O en su defecto:

En el caso de fusión, cuando subsista la sociedad tenedora de las acciones de la sociedad que desaparece, el saldo de la cuenta de capital de aportación de la sociedad que subsista será el monto que resulte de sumar al saldo de la cuenta de capital de aportación que la sociedad que subsista tenía antes de la fusión, el monto del saldo de la cuenta de capital de aportación que corresponda a otros accionistas de la sociedad que desaparezca en la misma fecha, distintos de la sociedad fusionante (conforme al artículo 89 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

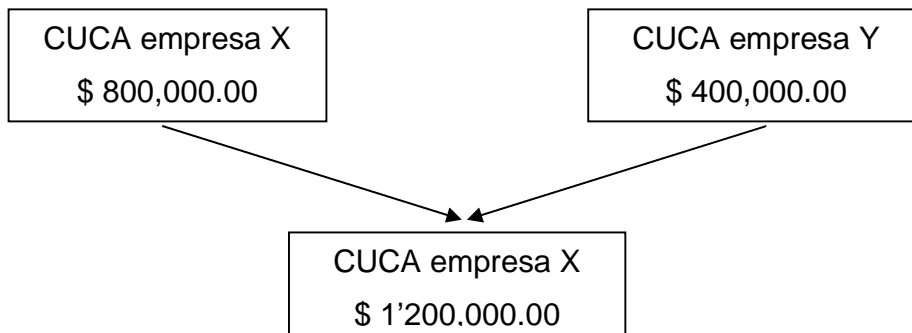


Figura 4.3. Suma de la CUCA de ambas empresas en Fusión y subsiste una

O

Cuando la sociedad que subsista de la fusión sea la sociedad cuyas acciones fueron poseídas por una sociedad fusionada, el monto de la

cuenta de capital de aportación de la sociedad que subsista será el que tenía la sociedad fusionada antes de la fusión, adicionado con el monto que resulte de multiplicar el saldo de la cuenta de capital de aportación que tenía la sociedad fusionante antes de la fusión, por la participación accionaria que tenían en dicha sociedad y en la misma fecha otros accionistas distintos de la sociedad fusionada.¹⁴

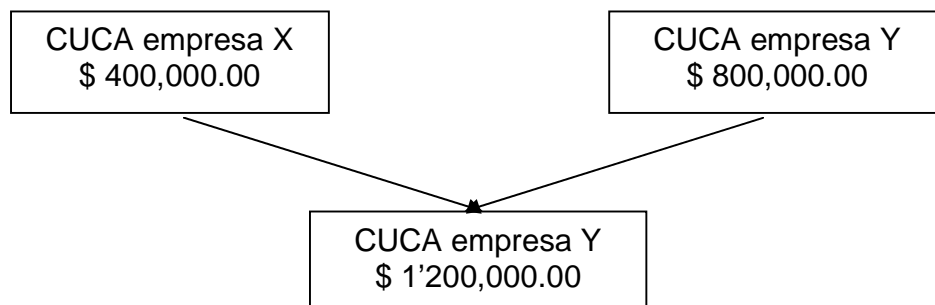


Figura 4.4. Suma de la CUCA de ambas empresas en Fusión y subsiste una

Escisión

Cuando ocurra una escisión de sociedades, el saldo de la cuenta de capital de aportación se deberá transmitir a las sociedades que surjan o que subsistan con motivo de dichos actos, según corresponda.

El saldo de la CUCA se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en la que se divida el capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.

¹⁴ Artículo 89 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en línea, disponible en: <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/88/104.htm?s>, Folio 15956, recuperado el25/06/09.

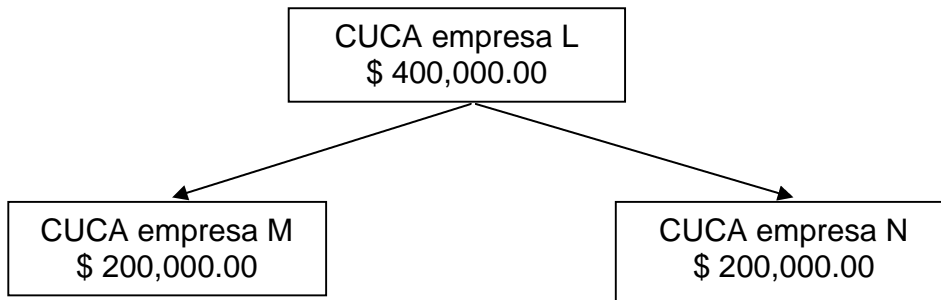


Figura 4.5. División de la CUCA de una empresa en dos distintas

O en su defecto:

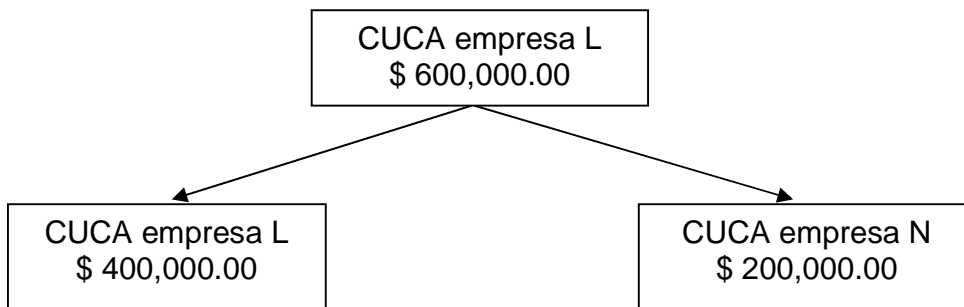


Figura 4.6. División de la CUCA de una, subsistiendo y transmitiendo a otra

O bien,

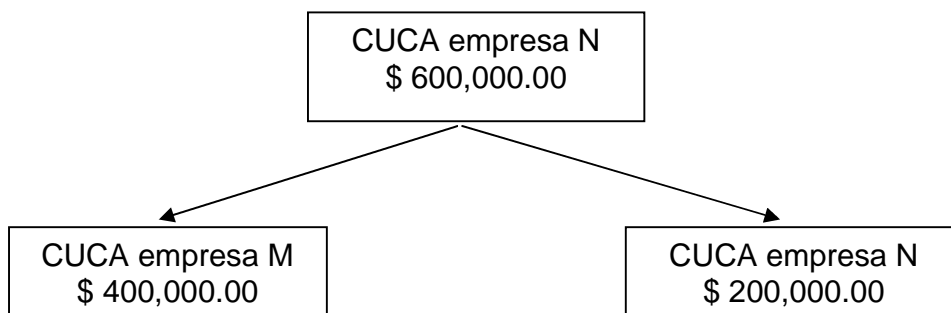


Figura 4.7. División de la CUCA de una, subsistiendo y transmitiendo a otra

Cuando una persona moral hubiera aumentado su capital en un periodo de dos años anterior a la fecha de la reducción del mismo y dé origen a la cancelación de acciones o a la disminución del valor de las acciones, dicha persona moral calculará la ganancia que hubiera correspondido a los tenedores de las mismas de haberlas enajenado considerando el reembolso por acción. Cuando la persona moral se fusione dentro del plazo de dos años antes referido y posteriormente la persona moral que subsista o surja con motivo de la fusión reduzca su capital dando origen a la cancelación de acciones o a la disminución del valor de las acciones, la sociedad referida calculará la ganancia que hubiera correspondido a los tenedores de las acciones de haberlas enajenado, conforme al artículo antes citado.¹⁵

Repercusión contable fusión

En el caso de la fusión podemos encontrar dos tipos para nuestro estudio contable, la vertical y la horizontal. En el caso de la primera se refiere una fusión en la que existen antecedentes de consolidación; y en el caso de la segunda se refiere a un antecedente de estados financieros combinados.

Un ejemplo sencillo en el caso de fusión, es en el cual, se lleva a cabo el día 30 de junio del 2008, por lo que las empresas A y B tienen sus estados financieros a esa fecha de la siguiente forma:

Balance general de la empresa A

Caja	10,000.00	
Bancos	90,000.00	
Capital Social		100,000.00

Balance general de la empresa B

Caja	10,000.00	
Bancos	90,000.00	
Capital Social		100,000.00

¹⁵ Artículo 89 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en línea, disponible en: <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/88/104.htm?s>, Folio 15956, recuperado el 26/06/09.

Por lo tanto, los registros contables al momento de la fusión ese mismo día son los siguientes para cancelar las cuentas en dichas entidades:

Movimiento al momento de la fusión en la empresa A

Capital Social	100,000.00
Caja	10,000.00
Bancos	90,000.00

Movimiento al momento de la fusión en la empresa B

Capital Social	100,000.00
Caja	10,000.00
Bancos	90,000.00

Balance general de la empresa C después de la fusión

Caja	20,000.00
Bancos	180,000.00
Capital Social	200,000.00

Caso dos de fusión

Las empresas C y D deciden fusionarse formando la empresa E.

Las cifras de la situación financiera de las empresas al final del 2007 son las siguientes:

Empresa C.

Activo	\$ 700,000.00
Pasivo	\$ 300,000.00
Capital social	\$ 300,000.00



Utilidades por aplicar \$ 100,000.00

Empresa D.

Activo	\$1'560,000.00
Pasivo	\$ 760,000.00
Capital social	\$ 600,000.00
Utilidades por aplicar	\$ 200,000.00

En este caso, nuestra hoja de trabajo refleja lo siguiente:

	Empresa C	Empresa D	Empresa E
Activo	\$ 700,000.00	\$ 1'560,000.00	\$ 2'260,000.00
Pasivo	\$ 300,000.00	\$ 760,000.00	\$ 1'060,000.00
Capital social	\$ 300,000.00	\$ 600,000.00	\$ 900,000.00
Utilidades por aplicar	\$ 100,000.00	\$ 200,000.00	\$ 300,000.00

Las empresas C y D desaparecen en la fusión por disolución naciendo la empresa E, la cual conserva los mismos accionistas, combinados.

Empresa E.

Activo	\$ 2'260,000.00
Pasivo	\$ 1'060,000.00
Capital social	\$ 900,000.00
Utilidades por aplicar	\$ 300,000.00

Los asientos de contabilidad de la fusión en las empresas que desaparecen, es decir, en las fusionadas, son como sigue:

Empresa C.

Pasivo	\$ 300,000.00
Capital social	\$ 300,000.00
Utilidades por aplicar	\$ 100,000.00
Activo	\$ 700,000.00

Empresa D.

Pasivo	\$ 760,000.00
Capital social	\$ 600,000.00
Utilidades por aplicar	\$ 200,000.00
Activo	\$ 1'560,000.00

Los asientos de contabilidad de la fusión en la empresa que surge, es decir, en la fusionante, es como sigue:

Asiento 1 Empresa E

Activo	\$ 700,000.00
Pasivo	\$ 300,000.00
Capital social	\$ 300,000.00
Utilidades por aplicar	\$ 100,000.00

Para incluir las cifras de la empresa C.

Asiento 2 Empresa E.

Activo	\$ 1'560,000.00
Pasivo	\$ 760,000.00
Capital social	\$ 600,000.00
Utilidades por aplicar	\$ 200,000.00

Para incluir las cifras de la empresa D.

Caso tres de fusión

Las empresas M y N se fusionan subsistiendo la primera y desapareciendo la segunda.

Los asientos de contabilidad son los siguientes:

Empresa N

Pasivo	\$ 760,000.00
Capital social	\$ 600,000.00
Utilidades por aplicar	\$ 200,000.00
Activo	\$ 1'560,000.00

Empresa M

Activo	\$ 1'560,000.00
Pasivo	\$ 760,000.00
Capital social	\$ 600,000.00
Utilidades por aplicar	\$ 200,000.00

Repercusión contable escisión

En el caso de la escisión podemos encontrar dos tipos para nuestro estudio contable, la pura y la parcial. En el caso de la primera se refiere una transmisión total de los activos, pasivos y capital, y en el caso de la segunda se refiere a la transmisión solo de parte del activo, pasivo y capital.

Un ejemplo sencillo, en el caso de la Escisión, es en el cual, supongamos que la escisión se lleva a cabo el día 30 de junio del 2008, por lo que la empresa X desaparece surgiendo las empresas Y y Z. La empresa X tiene los siguientes resultados:

Balance General de la Empresa X

Activo	200,000.00
Pasivo	80,000.00
Capital social	120,000.00

Para llevar a cabo la cancelación se procede a efectuar el siguiente asiento contable:

Pasivo	80,000.00
Capital social	120,000.00
Activo	200,000.00

En este caso, las nuevas empresas tendrán los siguientes resultados:

Balance General de la Empresa Y

Activo	100,000.00
Pasivo	40,000.00
Capital social	60,000.00



Balance General de la Empresa Z

Activo	100,000.00
Pasivo	40,000.00
Capital social	60,000.00

En estos dos últimos casos, los asientos contables se llevan a cabo tal y como lo presentamos.

Transformación de las sociedades

Concepto

Cuando se lleva a cabo la modificación de la escritura constitutiva, la sociedad de que se trate, puede adoptar un tipo distinto del que originalmente tenía, o establecer una modalidad de capital variable, a lo cual podemos definir como una transformación.

Es el cambio experimentado por una compañía, que pasa de un tipo de sociedad a otro distinto del que venía conservando la misma personalidad jurídica.

Es un acto jurídico por el cual una sociedad mercantil constituida en las formas establecidas por la ley cambia a otra implicando reforma al contrato social y modifica la responsabilidad de los socios.

La transformación de una sociedad no es forzosamente la desaparición o extinción de la sociedad y la aparición de una nueva, sino consiste solo en el cambio de su tipo o régimen social y la naturaleza jurídica que tiene una sociedad u otra, con derechos y obligaciones diferentes dependiendo del tipo de sociedad de que se trate.

La desaparición y extinción de la sociedad, así como la aparición de una nueva, implican forzosamente la disolución y creación de una nueva sociedad, ya que en dado caso, no sería lógico considerar esto si subsiste el capital social, y se tiene el mismo giro y solo ha cambiado la responsabilidad de los socios o accionistas. En otras palabras, la transformación implica que cambia un tipo de sociedad mercantil a otro tipo de sociedad mercantil o en su caso, una transformación a sociedad de carácter civil o, en su caso, varía la forma de capital fijo a capital variable o viceversa.

Como por ejemplo la Sociedad en Comandita Simple puede transformarse en una Comandita por Acciones o en su caso, la Sociedad en Nombre Colectivo puede transformarse en Sociedad en Comandita Simple o de Responsabilidad Limitada dependiendo de la muerte o separación de alguno de los socios.

La Sociedad en Comandita por Acciones se transforma en Sociedad Anónima. Últimamente se ha observado que las Sociedades Anónimas adquieren la característica de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Actualmente, las Sociedades Mercantiles pretenden adquirir una figura de Sociedad Cooperativa por los diversos beneficios que tienen estas últimas en materia fiscal y en el último de los casos en Sociedades en Nombre Colectivo, que llevan aunados ciertos beneficios de carácter fiscal e inclusive de carácter laboral.

Formalidades y requisitos de eficiencia de la transformación

- a) El cambio de forma debe decidirse por la sociedad mediante las formalidades que correspondan conforme a su naturaleza.
- b) Los acuerdos deben inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y publicarse en el periódico oficial del domicilio social.
- c) Deberá publicarse el último balance.

- d) Tendrá efectos tres meses después de inscrito en Registro Público de la Propiedad, plazo en el cual los acreedores de la sociedad tendrá derecho a la oposición.
- e) Si hay oposición, la transformación se suspenderá hasta que cause ejecutoria la sentencia que la declare infundada.
- f) La transformación tendrá efectos en el momento de la inscripción.

Diferencias y semejanzas con la fusión

Cuando se junta con otra u otras sociedades, ya sea que sea absorbida o que absorba. Cuando no ocurre esto, no existe la fusión.

Cambio de capital fijo a variable

Si la entidad originalmente se constituyó con capital fijo, puede llevar a cabo su transformación a capital variable.

Consecuencias

Si hay creación de una nueva persona, se creará también una nueva sociedad, y será preciso el consentimiento de todos los que de ella formarán parte importante. Si subsiste la misma persona y adopta una nueva estructura, bastará una votación de los socios tomada conforme a las reglas que rigen a las modificaciones de la escritura constitutiva.

Derechos de los socios y de los acreedores

Concede el derecho de retiro al accionista que haya votado en contra de la transformación, pero no al simplemente ausente.

Empresas por integración vertical

Es la que consiste en agrupar en una sola empresa diversos procesos de producción y/o de distribución de uno o varios productos finales.

Empresa por integración horizontal

Consiste en ampliar las operaciones a la producción o a otras líneas de bienes.

¿Cuál es la principal característica del consorcio?

Es el grupo de las sociedades que participan y conservan su personalidad jurídica, que persiguen un fin común transitorio asociándose contractualmente o constituyendo una nueva sociedad.

¿Qué es una empresa Holding (llamadas también controladoras y controladas?)

Su principal actividad se reduce a la adquisición de acciones de otras sociedades de variado objeto social, control, supervisión de la administración de éstas.

Regla general para determinar una empresa Holding

En este caso, para que se dé un control de una empresa, forzosamente estamos hablando de que la empresa, en este caso llamada controladora, debe tener una participación mayor del 50% del capital social de la controlada.

La transformación en ocasiones puede perjudicar tanto a los proveedores como a los acreedores de la sociedad, debido a que puede disminuir la responsabilidad de los socios, por lo que dichas modificaciones que se realizan en la mayoría de los casos por medio de la asamblea extraordinaria, deberán forzosamente inscribirse en el registro público de la propiedad y comercio, publicando en el Diario Oficial los estados financieros, y no pudiendo efectuarse sino hasta después de tres meses de su inscripción en el registro.

Adicionalmente deberá de llevarse a cabo el aviso al Servicio de Administración Tributaria dentro del mes siguiente a que ocurra dicha transformación para efectos de que se tribute conforme a la nueva figura jurídica. En dado caso, se deben cubrir los pasivos correspondientes a la empresa que existía antes de la

transformación, efectuando además de la cancelación de las cuentas anteriores y la apertura de las nuevas cuentas mediante los nuevos libros, registros y sistemas contables.

Caso número uno

Transformación de una sociedad en nombre colectivo a una en comandita simple, debido a un cambio en el capital social porque no todos los socios responden de forma subsidiaria, limitada y solidaria a las obligaciones sociales y se eliminan los socios industriales:

Activo	\$ 330,000.00
Pasivo	\$ 180,000.00
Capital	\$ 150,000.00

Estos son los movimientos que refleja el balance general al cierre de operaciones, por lo que se procederá a cancelar las cuentas y a la apertura de otras nuevas. Primero efectuaremos los asientos de cancelación:

Asiento uno de clausura

Sociedad en Comandita Simple	\$ 330,000.00
Activo	\$330,000.00

Asiento de cancelación de las cuentas de activo en la Sociedad en Nombre Colectivo para traslado a la Sociedad en Comandita Simple.

Asiento dos de clausura.

Pasivo	\$180,000.00
Sociedad en Comandita Simple	\$180,000.00



Asiento de cancelación de las cuentas de pasivo en la Sociedad en Nombre Colectivo para traslado a la Sociedad en Comandita Simple.

Asiento tres de clausura

Capital \$150,000.00

Sociedad en Comandita Simple \$150,000.00

Asiento de cancelación de las cuentas de capital en la Sociedad en Nombre Colectivo para traslado a la Sociedad en Comandita Simple.

En este caso, para efectos de la apertura dentro de la Sociedad en Comandita Simple Procederíamos de la siguiente forma:

Asiento uno de apertura

Activo \$ 330,000.00

Pasivo \$ 180,000.00

Capital \$ 150,000.00

Asiento de apertura de las cuentas de la Sociedad en Comandita Simple, provenientes de la Sociedad en Nombre Colectivo.

En otros casos, se registra de la siguiente forma el capital, para efectos de determinar por separado la aportación tanto del comanditario como del comanditado:

Asiento dos de apertura:

Capital \$ 150,000.00

Capital comanditado \$ 60,000.00

Capital comanditario \$ 70,000.00

Utilidades por aplicar \$ 20,000.00



Asiento de apertura del registro de las cuentas de capital de la Sociedad en Comandita Simple, provenientes de la Sociedad en Nombre Colectivo.

Caso número dos

Transformación de una Sociedad en Nombre Colectivo a una Sociedad de Responsabilidad Limitada, debido a que todos los socios aportan dinero y bienes, estableciendo un capital mínimo que antes no había, así como el que las partes sociales se modifican y se eliminan los socios industriales:

Activo	\$ 660,000.00
Pasivo	\$ 360,000.00
Capital	\$ 300,000.00

Estos son los movimientos que refleja el balance general al cierre de operaciones, por lo que se procederá a cancelar las cuentas y a la apertura de otras nuevas. Primero efectuaremos los asientos de cancelación:

Asiento uno de clausura

Sociedad de Responsabilidad Limitada \$660,000.00

Activo	\$660,000.00
--------	--------------

Asiento de cancelación de las cuentas de activo en la Sociedad en Nombre Colectivo para traslado a la Sociedad de Responsabilidad Limitada.

Asiento dos de clausura

Pasivo	\$360,000.00
Sociedad de Responsabilidad limitada	\$360,000.00



Asiento de cancelación de las cuentas de pasivo en la Sociedad en Nombre Colectivo para traslado a la Sociedad de Responsabilidad Limitada.

Asiento tres de clausura

Capital	\$300,000.00
Sociedad de Responsabilidad Limitada	\$300,000.00

Asiento de cancelación de las cuentas de capital en la Sociedad en Nombre Colectivo para traslado a la Sociedad de Responsabilidad Limitada.

En este caso, para efectos de la apertura dentro de la Sociedad de Responsabilidad Limitada procederíamos de la siguiente forma:

Asiento uno de apertura

Activo	\$660,000.00
Pasivo	\$360,000.00
Capital	\$300,000.00

Asiento de apertura de las cuentas de la Sociedad de Responsabilidad Limitada, provenientes de la Sociedad en Nombre Colectivo.

Caso número tres

Transformación de una Sociedad en Comandita Simple a una Sociedad en Comandita por Acciones, debido a que las partes sociales cambian a acciones que no pueden cederse sin el consentimiento expreso de los socios y estableciendo un capital mínimo que antes no había:

Activo	\$ 825,000.00
Pasivo	\$ 375,000.00
Capital Social	\$ 300,000.00
Reserva legal	\$ 25,000.00
Utilidades por aplicar	\$ 125,000.00

Estos son los movimientos que refleja el balance general al cierre de operaciones, por lo que se procederá a cancelar las cuentas y a la apertura de otras nuevas, pero antes, se decidió capitalizar la utilidad y la reserva legal antes de la transformación para efectos de que al realizar la misma, ya no exista la utilidad y la reserva legal y aparezca como capital de los socios:

Reserva legal	\$ 25,000.00
Utilidades por aplicar	\$ 125,000.00
Capital Social	\$150,000.00

Asientos de cancelación de la Sociedad en Comandita Simple

Con el movimiento anterior, el capital queda de la siguiente forma

	Capital Social inicial	\$300,000.00
+	Capitalización de utilidades	\$150,000.00
	<hr/> Capital social al cierre	<hr/> \$450,000.00

Asiento uno de clausura

Sociedad en Comandita por Acciones	\$825,000.00
Activo	\$825,000.00



Asiento de cancelación de las cuentas de activo en la Sociedad en Comandita Simple para traslado a la Sociedad en Comandita por Acciones.

Asiento dos de clausura

Pasivo	\$375,000.00
Sociedad en Comandita por Acciones	\$375,000.00

Asiento de cancelación de las cuentas de pasivo en la Sociedad en Comandita Simple para traslado a la Sociedad en Comandita por Acciones.

Asiento tres de clausura

Capital	\$450,000.00
Sociedad en Comandita por Acciones	\$450,000.00

Asiento de cancelación de las cuentas de capital en la Sociedad en Comandita Simple a la Sociedad en Comandita por Acciones

En este caso, para efectos de la apertura dentro de la Sociedad en Comandita por Acciones procederíamos de la siguiente forma:

Asiento uno de apertura

Activo	\$ 825,000.00
Pasivo	\$ 375,000.00
Capital	\$ 450,000.00

Asiento de apertura de las cuentas de la Sociedad en Comandita por Acciones, provenientes de la Sociedad en Comandita Simple.

En otros casos, se registra de la siguiente forma el capital, para efectos de determinar por separado la aportación tanto del comanditario como del comanditado:

Asiento dos de apertura:

Capital	\$ 450,000.00
Capital comanditado	\$ 262,500.00
Capital comanditario	\$ 187,500.00

Asiento de apertura del registro de las cuentas de capital de la Sociedad en Comandita por Acciones, provenientes de la Sociedad en Comandita Simple.

Caso número cuatro

Transformación de una Sociedad en Comandita por Acciones a una Sociedad Anónima, para efectos de cambios en el capital debido a la exhibición de las acciones, lo que se pretende no se exhiban:

Activo	\$ 990,000.00
Pasivo	\$ 450,000.00
Capital Social	\$ 540,000.00

Estos son los movimientos que refleja el balance general al cierre de operaciones, por lo que se procederá a cancelar las cuentas y a la apertura de otras nuevas:

Asientos de cancelación de la Sociedad en Comandita por Acciones:

Asiento uno de clausura.

Sociedad Anónima	\$990,000.00
Activo	\$990,000.00

Asiento de cancelación de las cuentas de activo en la Sociedad en Comandita por Acciones para traslado a la Sociedad Anónima.

Pasivo	\$450,000.00
Sociedad Anónima	\$450,000.00

Asiento de cancelación de las cuentas de pasivo en la Sociedad en Comandita por Acciones para traslado a la Sociedad Anónima.

Asiento tres de clausura.

Capital	\$540,000.00
Sociedad Anónima	\$540,000.00

Asiento de cancelación de las cuentas de capital en la Sociedad en Comandita por Acciones a la Sociedad Anónima.

En este caso, para efectos de la apertura dentro de la Sociedad Anónima procederíamos de la siguiente forma:

Asiento uno de apertura:

Activo	\$ 990,000.00
Pasivo	\$ 450,000.00
Capital	\$ 540,000.00

Asiento de apertura de las cuentas de la Sociedad Anónima, provenientes de la Sociedad en Comandita por Acciones.

Caso número cinco

Transformación de una Sociedad de Responsabilidad Limitada a una Sociedad Anónima, para efectos de cambios en el capital debido sustitución de partes sociales por acciones y el monto mínimo de capital:

Activo	\$ 1'155,000.00
Pasivo	\$ 630,000.00
Capital Social	\$ 455,000.00
Utilidades por aplicar	\$ 70,000.00

Estos son los movimientos que refleja el balance general al cierre de operaciones, por lo que se procederá a cancelar las cuentas y a la apertura de otras nuevas:

Asientos de cancelación de la Sociedad de Responsabilidad Limitada:

Asiento uno de clausura

Sociedad Anónima	\$1'155,000.00
Activo	\$1'155,000.00

Asiento de cancelación de las cuentas de activo en la Sociedad de Responsabilidad Limitada para traslado a la Sociedad Anónima.

Asiento dos de clausura.

Pasivo	\$630,000.00
Sociedad Anónima	\$630,000.00

Asiento de cancelación de las cuentas de pasivo en la Sociedad de Responsabilidad limitada para traslado a la Sociedad Anónima.

Asiento tres de clausura

Capital Social	\$455,000.00
Utilidades por aplicar	\$ 70,000.00
Sociedad Anónima	\$525,000.00



Asiento de cancelación de las cuentas de capital en la Sociedad de Responsabilidad Limitada a la Sociedad Anónima.

En este caso, para efectos de la apertura dentro de la Sociedad Anónima procederíamos de la siguiente forma:

Asiento uno de apertura:

Activo	\$1'155,000.00
Pasivo	\$ 630,000.00
Capital social	\$ 455,000.00
Utilidades por aplicar	\$ 70,000.00

Asiento de apertura de las cuentas de la Sociedad Anónima, provenientes de la Sociedad de Responsabilidad Limitada.

Caso número seis

Transformación de una Sociedad Anónima a una Sociedad Anónima de Capital Variable:

En este caso no cambian los activos ni los pasivos, solo cambia el régimen de capital, ya que deja de ser fijo y se vuelve variable en cualquier momento a través de una asamblea extraordinaria.

Las cuentas de capital pueden ser:

- Capital social fijo
- Capital social variable

Las subcuentas de capital pueden ser:

- Capital social
 - Fijo
 - Variable

Hay que informar al Servicio de Administración Tributaria de este cambio.

Ventajas de las franquicias

De acuerdo con la administración de pequeños negocios, la franquicia tiene varias ventajas sobre los mismos. Ellas son:

Publicidad: es un sistema de licencias legalmente establecido. El producto o servicio que se ofrece ya es aceptado por el público.

Capital de trabajo: cuesta menos dinero operar un negocio de concesión, porque el franquiciador le da al concesionario buenos controles de inventario y otros medios para reducir los gastos.

Experiencia: el consejo dado por el franquiciador compensa el desconocimiento del nuevo empresario.

Asistencia gerencial: el propietario de un pequeño almacén independiente tiene que aprender de todo, y un minorista experimentado puede no ser un maestro en todos los aspectos de finanzas, estadísticas, marketing y promoción de ventas. Las mejores compañías de franquicia le dan al concesionario asistencia continua en estas áreas.

Utilidades: al asumir unos costos razonables de franquicia y convenios sobre suministros, el concesionario usualmente puede esperar un razonable margen de ganancias, porque el negocio se maneja con la eficiencia de una cadena.

Motivación: debido a que el concesionario y el franquiciador se benefician del éxito de la operación, ambos trabajan adecuadamente para lograrlo.¹⁶

¹⁶ VV. AA.: "Las franquicias", material en línea, disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos12/franqui/franqui.shtml>, recuperado el 29/06/09.



Bibliografía del tema 4

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, *Normas de Información Financiera*, versión estudiantil, México, NIF B-8, pp. 75-86

Moreno Fernández, Joaquín, *Contabilidad de Sociedades, Serie de Contabilidad Financiera 5*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1998, pp. 217-268

Luna Guerra, Antonio, *Estudio Práctico de la Cuenta de Capital de Aportación*, México, Ediciones Fiscales ISEF

Sitios en internet

www.shcp.gob.mx

www.segob.gob.mx

Actividades de aprendizaje

Observa las siguientes figuras y realiza lo que se te pide.

Figura 1

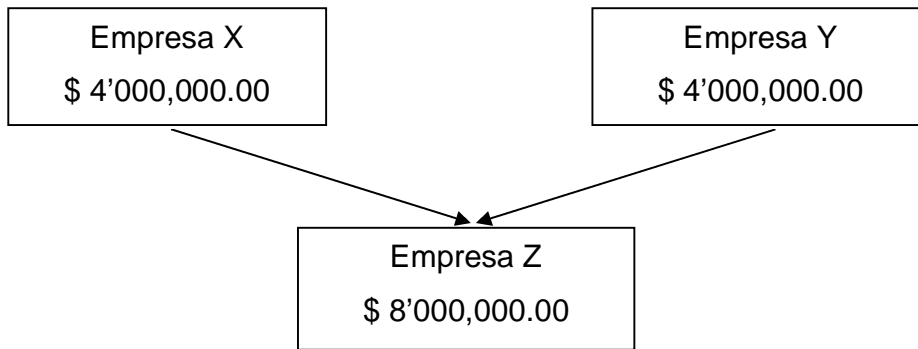


Figura 2

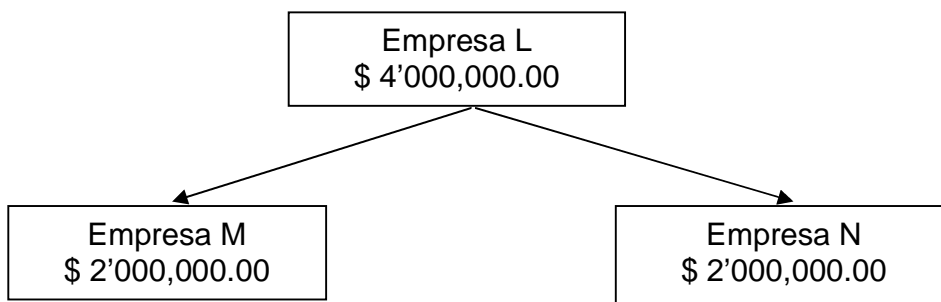
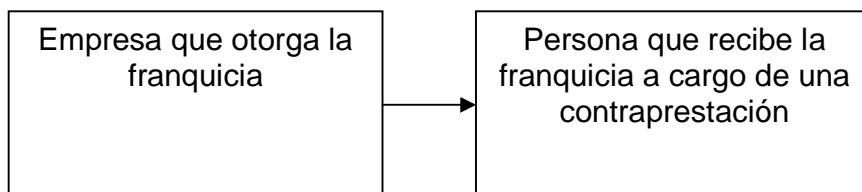


Figura 3



A. 4.1 Explica la constitución de cada una de las figuras presentadas.

A. 4.2 Con base en las figuras, elabora un ensayo de tres supuestos más de fusión y escisión.

A. 4.3 Investiga y explica tres fusiones y tres escisiones recientes.

Cuestionario de autoevaluación

1. ¿Qué se entiende por fusión de sociedades?
2. ¿Qué se entiende por escisión de sociedades?
3. ¿Cuál es la repercusión de la fusión en materia contable?
4. ¿Cuál es la repercusión de la escisión en materia contable?
5. ¿Cuál es la repercusión de la fusión en materia fiscal?
6. ¿Cuál es la repercusión de la escisión en materia fiscal?
7. ¿Qué se entiende por franquicia?
8. ¿Cuál es la repercusión jurídica de la fusión?
9. ¿Cuál es la repercusión jurídica de la escisión?
10. ¿Cuál es la repercusión jurídica de la franquicia?

Examen de autoevaluación

1. Aspecto contable de la () Fusión	a. Cancelación de las cuentas de la sociedad escidente y registro de las cuentas en la sociedad escindida
2. Aspecto contable de la () Escisión	b. No hay acumulación de ingresos, ni aplicación de deducciones, únicamente separando las CUCAS
3. Aspecto fiscal de la () Fusión	c. Cancelación de las cuentas de las sociedades fusionadas y registro de las cuentas en la sociedad fusionante
4. Aspecto fiscal de la () Escisión	d. No hay acumulación de ingresos, ni aplicación de deducciones, únicamente sumando las CUCAS
5. Aspecto contable de las () Franquicias	e. Se registra como un activo diferido
6. Aspecto fiscal de las () Franquicias	f. Se amortiza
7. Aspecto jurídico de la () Franquicia	g. Un contrato con contraprestación
8. Aspecto jurídico de la () Escisión	h. Inscripción en el registro público
9. Aspecto jurídico de la () Fusión	i. Protocolizado ante notario
10. Dependencia donde se () registran marcas.	j. IMPI

TEMA 5. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS DE LARGA DURACIÓN Y SU DISPOSICIÓN DE ACUERDO CON LA NORMATIVIDAD VIGENTE

Objetivo particular

Al concluir el tema el alumno podrá determinar el valor de deterioro en los activos de larga duración y su disposición de acuerdo con la normatividad vigente.

Temario detallado

5.1. Análisis del Boletín C-15

5.2. Análisis de la convergencia con las NIF'S

Introducción

El tema cinco hace referencia al tratamiento de los activos de larga duración dentro las entidades, lo cual, puede tener varias vertientes; en primer lugar, existía un fenómeno que se daba muy comúnmente entre las empresas, a saber, adquirir los activos por cuenta propia, para lo cual, se derivó una serie de problemas: el primero, que debido a la constante carga fiscal o en su caso, de carácter social, y el abuso de las mismas autoridades por un lado, y por el otro, la falta de pago de algunas empresas por las respectivas contribuciones, se han llevado a cabo una serie de estrategias para que se eviten los embargos y adjudicaciones por parte de las autoridades, lo cual implica, que no se registren como activos propios y que sean adquiridos a través de arrendamiento, lo cual, se registra como un gasto afectando directamente el estado de resultados de la entidad.

Por otro lado, puede que al registrarse como activos propios, su repercusión fiscal sea de dos formas, la primera al irse depreciando en forma constante y la segunda, aplicar lo que se entiende como deducción inmediata, lo cual busca

como objetivo generar una baja en el resultado fiscal de la entidad o del lado contrario, una pérdida de carácter fiscal. En caso de aplicar el tratamiento convencional, la depreciación se aplicaría en forma uniforme por varios años, dependiendo del tipo de activo de que se trate, llegando a considerar un valor de un peso mientras se tenga dentro de la empresa.

Por otro lado, se pueden tener otros activos, que a pesar de tener el tratamiento convencional, de irse depreciando constantemente, pueden tener ciertas variaciones, debido a que el porcentaje puede variar ya que su desgaste no es uniforme y por tanto, pueden durar varios años, sin tener una duración fija. Para esto se da un tratamiento especial que estudiaremos adentrándonos en el tema correspondiente.

5.1. Análisis del Boletín C-15

Uno de los objetivos de este boletín es el reconocer la pérdida que se genera por el deterioro para una unidad generadora de efectivo si, y sólo si, su importe recuperable fuera menor que su valor en libros. La pérdida por deterioro debe ser distribuida, al objeto de reducir el valor de los activos que componen la unidad, en el siguiente orden:

- (a) Primero, a la plusvalía comprada que en su caso pudiera haberse atribuido a la unidad en cuestión, y
- (b) Segundo, a los demás activos de la unidad, prorrateando en función del valor en libros de cada uno de los activos existentes en la unidad.

Tales reducciones en el valor en libros, de cada uno de los activos individuales, deben ser tratadas como pérdidas por deterioro de los mismos, y reconocidas contablemente.

Al distribuir una pérdida por deterioro, el valor en libros de cada activo no debe ser reducido por debajo del mayor valor de entre los siguientes:

- (a) su precio de venta neto (si se pudiese determinar);
- (b) su valor de uso (si se pudiese determinar), y
- (c) cero.

El importe de la pérdida por deterioro que no se pueda distribuir los activos, será prorrateado entre los demás activos que componen la unidad.

Por causa de su naturaleza peculiar, se eliminará, en primer lugar, la totalidad o parte de la plusvalía comprada distribuida a la unidad generadora de efectivo, y sólo a continuación se procederá a disminuir el valor en libros que corresponda a los demás activos de la unidad.

Si no hubiera forma, en la práctica, de estimar el valor en libros de cada activo individual de la unidad generadora de efectivo, esta Norma exige que se haga un reparto arbitrario, prorrateando la pérdida por deterioro entre los activos de dicha unidad que sean diferentes de la plusvalía comprada, puesto que todos estos activos operan conjuntamente.

Si el importe recuperable de un activo individual no pudiera ser determinado:

- (a) se procederá a reconocer una pérdida por deterioro para el activo siempre que su valor en libros sea superior al mayor importe entre su precio de venta neto y el valor que le corresponda tras la distribución hecha, y
- (b) no se reconocerá pérdida por deterioro alguno para el activo si la unidad generadora de efectivo en la que está incluido no hubiera sufrido ninguna pérdida por deterioro. Esto es de aplicación incluso cuando el precio de venta neto del activo fuera menor que su valor en libros.*¹⁷

5.2. Análisis de la convergencia con las NIF'S

La NIC 36 es la Norma Internacional de Contabilidad que prescribe la contabilización y la información financiera a revelar en el caso de deterioro de valor de toda clase de activos. Se encarga de los requisitos para evaluar la recuperabilidad de los activos y reconocer pérdidas por deterioro del valor, que se incluyen en las siguientes Normas:

En esta NIC no se tratan los deterioros de valor en los inventarios, ni en los activos por impuestos diferidos, ni en los activos que surgen de los contratos de construcción, ni en los activos que se originan en el caso de reconocer prestaciones a favor de los empleados, ni tampoco los deterioros de valor en la mayoría de los activos financieros. Se encarga de estimar el importe recuperable de un determinado activo en el mismo

*¹⁷ Norma Internacional de Contabilidad. N°. 36, Párrafos 88-92.

momento que exista una indicación de que puede haberse deteriorado su valor. En algunos casos específicos, la Norma Internacional de Contabilidad aplicable al activo en cuestión puede contener exigencias para realizar revisiones adicionales.

En la NIC 36 se exige reconocer una pérdida por deterioro siempre que el valor en libros del activo en cuestión sea mayor que su importe recuperable, la cual se trata con un cargo a resultados del ejercicio si los activos en cuestión se contabilizan por su precio de adquisición o costo de producción, y como una disminución de las cuentas de superávit por revaluación si el activo se contabiliza por su valor revaluado.

Esta norma exige evaluar el importe recuperable como el mayor de entre el precio de venta neto y el valor de uso: Para estos efectos, el precio de venta neto es el importe que se puede obtener de la venta del activo, en una transacción libre realizada entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, tras haber deducido cualesquiera costos incrementales atribuibles de forma directa a la operación de desapropiación y el valor de uso es el valor presente de los flujos de efectivo estimados que se espera que surjan de la operación continuada del activo a lo largo de su vida útil, así como de su desapropiación al final de la misma.

La NIC 36 exige que el deterioro de valor reconocido para la partida de plusvalía comprada no sea objeto de reversión, a menos que:

- (a) el deterioro del valor hubiera sido causado por un suceso externo de naturaleza excepcional, cuya repetición en el futuro no se espere, y
- (b) se hayan producido posteriormente otros sucesos que hayan causado la reversión de los efectos del anterior suceso.

En todos los casos de reconocimiento de deterioro del valor en los activos, o de reversión del mismo, la NIC 36 exige que se revele determinada información:

- (a) por clases de activos, y
- (b) por segmentos de los que se deba informar en los estados financieros, utilizando el formato principal de información segmentada (estos datos se exigen sólo si la empresa aplica la NIC 14, Información Financiera por Segmentos).

La NIC 36 exige información adicional en el caso de que el deterioro de valor de los activos, que haya sido reconocido o se haya revertido en el periodo, sea de un importe significativo considerando los estados financieros de la empresa en su conjunto.

Cuando se proceda a aplicar, por primera vez, la NIC 36, deberá ser adoptada de forma prospectiva. Los deterioros del valor o las reversiones de las mismas deben ser tratados únicamente según se contempla en la propia NIC 36, sin tener en cuenta ni el tratamiento por punto de referencia ni el tratamiento alternativo permitido, para otros cambios en las políticas contables, en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

La NIC 36 tendrá vigencia para periodos contables que comiencen en o después del 1 de julio de 1999, si bien se recomienda su aplicación con anterioridad a esa fecha.

Objetivo

El objetivo de esta Norma es establecer los procedimientos que una empresa debe aplicar para asegurar que el valor de sus activos no supera el importe que puede recuperar de los mismos. Un determinado activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su valor en libros exceda del importe que se puede recuperar del mismo a través de su uso o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se calificaría como deteriorado, y la Norma exige que la empresa reconozca contablemente la correspondiente pérdida de valor por deterioro. En la Norma también se especifica cuándo la empresa debe proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro, y se exige que suministre determinada información referente a los activos que hayan sufrido este tipo de deterioros de valor.¹⁸

¹⁸ Alma Soto: "(NIC 36) Deterioro del valor de los activos", material disponible en línea: <http://www.monografias.com/trabajos21/deterioro-valor-activos/deterioro-valor-activos.shtml>, recuperado el 29/06/09.

Bibliografía del tema 5

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, *Normas de Información Financiera*, versión estudiantil, México, NIF B-8, pp 75-86

LUNA GUERRA ANTONIO, *Responsabilidades Fiscales de los Notarios*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007, pp. 71-73

Actividades de aprendizaje

A. 5.1 Con los siguientes datos, analiza la determinación de la depreciación y deducción del bien que se indica (y entrega el mismo en dos cuartillas de cuatro párrafos cada uno a tu profesor).

A. 5.2 Interpreta el siguiente ejercicio.

Con el ejercicio siguiente, eleva al doble los números en pesos y determina las cantidades.

Se tiene un equipo de transporte que se adquirió en julio de 2004 en un importe de \$75,000.00. Calcula la depreciación y deducción de la inversión por los años 2004, 2005 y 2006.

Para el primer ejercicio de 2004:

OPERACIÓN	CONCEPTO	
	Monto original de la inversión	\$ 75,000.00
Por	Por ciento autorizado	25 %
Igual	Depreciación determinada	\$ 18,750.00
Entre	Doce meses	12
Igual	Depreciación por mes	\$ 1,562.50
Por	Número de meses de utilización	6
Igual	Depreciación correspondiente a 2004	\$ 9,375.00

Por lo que en el ejercicio 2004 como solo se utilizó seis meses se deducen los \$9,375.00 actualizados. Dicha actualización se realiza de la siguiente forma:

OPERACIÓN CONCEPTO

	INPC último mes de la INPC	110.602	
	primera mitad del periodo de septiembre		
	utilización del ejercicio 2004		
Entre	INPC mes de adquisición	INPC julio 2004	109.022
Igual	Factor de actualización		1.0144

Para determinar la deducción de la inversión en el ejercicio 2004:

OPERACIÓN CONCEPTO

	Depreciación de 2004	\$ 9,375.00
Por	Factor de actualización	
		1.0144
Igual	Deducción de 2004	\$ 9,510.00

Para el segundo ejercicio de 2005:

OPERACIÓN CONCEPTO

	Monto original de la inversión	\$ 75,000.00
Por	Por ciento autorizado	25 %
Igual	Depreciación determinada 2005	\$ 18,750.00
Entre	Doce meses	12
Igual	Depreciación por mes	\$ 1,562.50
Por	Número de meses de utilización	12
Igual	Depreciación correspondiente a 2005	\$ 18,750.00

Para este ejercicio se deducen los doce meses por un monto de \$18,750.00 pero actualizados. Dicha actualización se realiza de la siguiente forma:



OPERACIÓN CONCEPTO

	INPC último mes de la primera mitad del periodo de utilización del ejercicio	INPC junio 2005	113.447
entre	INPC mes de adquisición	INPC julio 2004	109.022
igual	Factor de actualización		1.0405

Para determinar la deducción de la inversión en el ejercicio 2005:

OPERACIÓN CONCEPTO

	Depreciación de 2005	\$ 18,750.00
Por	Factor de actualización	1.0405
Igual	Deducción de 2005	\$ 19,509.38

Para el tercer ejercicio de **2006**:

OPERACIÓN CONCEPTO

	Monto original de la inversión	\$ 75,000.00
Por	Por ciento autorizado	25 %
Igual	Depreciación determinada 2006	\$ 18,750.00
Entre	Doce meses	12
Igual	Depreciación por mes	\$ 1,562.50
Por	Número de meses de utilización	12
Igual	Depreciación correspondiente a 2006	\$ 18,750.00

Para este ejercicio se deducen los doce meses por un monto de \$18,750.00 pero actualizados. Dicha actualización se realiza de la siguiente forma:

OPERACION CONCEPTO

	INPC último mes de la primera mitad del periodo de utilización del ejercicio	INPC junio 2006	117.059
entre	INPC mes de adquisición	INPC julio 2004	109.022
igual	Factor de actualización		1.0737

Para determinar la deducción de la inversión en el ejercicio 2006:

OPERACIÓN CONCEPTO

	Depreciación de 2006	\$ 18,750.00
Por	Factor de actualización	1.0737
Igual	Deducción de 2006	\$ 20,113.88

Cuestionario de autoevaluación

1. ¿Cuáles son los activos de una entidad?
2. ¿Qué se entiende por gasto preoperativo?
3. ¿Qué se entiende por activo fijo?
4. ¿Qué se entiende por gasto diferido?
5. ¿Qué se entiende por cargo diferido?
6. ¿En general cómo se reflejan en gastos?
7. ¿Qué otra forma existe de enviarlo al gasto?
8. ¿En el caso del arrendamiento puro, cómo se registra contablemente el mismo?
9. ¿Se puede adquirir el activo que se utilizó a través de arrendamiento puro?
10. ¿Cuál es la diferencia entre el arrendamiento puro y el arrendamiento financiero?

Examen de autoevaluación

1. Activos de la entidad ()	a. Se realiza antes de empezar a operar la empresa.
2. Gasto preoperativo ()	b. Intangible y periodo definido.
3. Activo fijo ()	c. Gastos preoperativos, activos fijos, gastos y cargos diferidos
4. Gasto diferido ()	d. Se demerita por el uso y por el paso del tiempo.
5. Cargo diferido ()	e. Intangible y periodo indefinido.
6. Registro contable ()	f. Se amortiza y deprecia vía gasto
7. Depreciación ()	g. Registro contable de la inversión
8. Deducción de la Inversión ()	h. Deducción del ingreso para el ISR
9. Adición ()	i. Aumento del valor del activo como inversión
10. Mantenimiento ()	j. Gasto que no se refleja en el valor de la inversión

TEMA 6. CASOS PRÁCTICOS

Objetivo particular

Al terminar el tema seis de casos prácticos, el alumno:

- Identificará los elementos por considerar en el desarrollo de los estados financieros combinados y consolidados, e
- Interpretará la aplicación práctica de los estados financieros combinados y consolidados.

Introducción

En el caso práctico de Consolidación, vamos a observar que una empresa compra acciones en otra empresa, llamando a la primera controladora y a la segunda subsidiaria. Para llevar a cabo el registro contable, observaremos que al tratamiento de la inversión se le denomina, Inversiones Permanentes en Acciones. Dicha inversión se va a afectar contra el pago que se lleve a cabo, lo cual en este caso puede ser en efectivo comúnmente o en otros casos mediante la transmisión de activos de cualquier tipo.

Para la empresa subsidiaria, obviamente aumentarán sus activos y por el otro lado su capital, sin embargo, cuando únicamente consiste en la compra de las acciones, al precio que en realidad valen en libros, entonces no existe un aumento en sus activos y por lo tanto no existe ninguna variación en el capital contable de dicha empresa subsidiaria.

Por otro lado, podemos señalar que dicha compra de las acciones puede ser a un precio mayor en libros o a un precio menor, lo que se verá reflejado como un superávit o un déficit, lo cual, va a conllevar a que se afecte contablemente el activo o el pasivo de la subsidiaria en el monto por el cual surge la diferencia.

Posteriormente al tratamiento contable del registro de la adquisición de las acciones, se llevará a cabo la elaboración de los estados financieros, eliminando por un lado el registro en el activo de la controladora de la inversión en acciones y por el otro lado, eliminando el registro en el capital contable de la subsidiaria por el monto correspondiente a la aportación por parte de la controladora.

Finalmente se elaborarán los estados financieros sin los registros previamente eliminados, y se llevará a cabo la separación de la parte que posea un interés minoritario dentro de la entidad subsidiaria.

Ejemplo Estados Financieros Combinados:

BALANCE GENERAL COMBINADO			
Cuenta	Filial X	Filial Y	Combinado
Activo circulante	888,000.00	1,200,000.00	2,088,000.00
Inversión en acciones	936,000.00	0.00	936,000.00
Activo Fijo	1,032,000.00	1,680,000.00	2,712,000.00
Activo Diferido	24,000.00	48,000.00	72,000.00
Total de activo	2,880,000.00	2,928,000.00	5,808,000.00
Pasivo a corto plazo	-720,000.00	-480,000.00	-1,200,000.00
Pasivo a largo plazo	-960,000.00	-1,200,000.00	-2,160,000.00
Suma pasivo	-1,680,000.00	-1,680,000.00	-3,360,000.00
Capital social	-600,000.00	-1,008,000.00	-1,608,000.00
Reserva legal	-24,000.00	-12,000.00	-36,000.00
Utilidades por aplicar	-480,000.00	-108,000.00	-588,000.00
Utilidad del ejercicio	-96,000.00	-120,000.00	-216,000.00
Capital contable	-1,200,000.00	-1,248,000.00	-2,448,000.00
Suma Pasivo y Capital	-2,880,000.00	-2,928,000.00	-5,808,000.00

ESTADO DE RESULTADOS COMBINADO

Cuenta	Filial X	Filial Y	Saldos Finales
Ventas	-1,800,000.00	-1,920,000.00	-3,720,000.00
Costo de ventas	960,000.00	1,200,000.00	2,160,000.00
Participación en resultados de subsidiarias	-90,000.00	0.00	-90,000.00
Gastos de operación	834,000.00	600,000.00	1,434,000.00
Utilidad neta	-96,000.00	-120,000.00	-216,000.00

Ejemplo de estados financieros consolidados

Con base en los siguientes datos elaborados de manera ficticia por el autor, se lleva a cabo la consolidación de los estados financieros.

La empresa La Patita S.A. de C.V., adquiere el 2 de enero de 2005 el 75% de las acciones de la compañía El Pájaro S.A. de C.V., en \$225'000,000.00.

El asiento contable por la adquisición de las acciones es el siguiente:

Asiento 1	
Inversiones permanentes en acciones	\$225'000,000.00
Bancos	\$225'000,000.00

Asiento para el registro de la adquisición del 75% de las acciones de la compañía subsidiaria denominada El Pájaro S.A. de C.V.

Los saldos del capital contable de la compañía subsidiaria El Pájaro S.A. de C.V. al 2 de enero de 2005 son los siguientes:

Capital social	\$ 252'000,000.00
Reserva legal	\$ 3'000,000.00
Utilidades acumuladas	\$ 45'000,000.00
Suma	\$ 300'000,000.00

El interés minoritario al 2 de enero de 2005 es de \$75'000,000.00 que representa el 25% de los \$225'000,000.00.

El 30 de abril de 2005 la subsidiaria pagó dividendos por \$18'000,000.00 a razón del 40% de las utilidades acumuladas que poseía y al 31 de diciembre de 2005 obtiene una utilidad de \$30'000,000.00.

Las cifras mostradas al 31 de diciembre de 2005 del capital contable de la subsidiaria es como sigue: (se observa la reducción de las utilidades acumuladas y la generación de la utilidad del año)

Capital social	\$ 252'000,000.00
Reserva legal	3'000,000.00
Utilidades acumuladas	27'000,000.00
Utilidad del año 2005	30'000,000.00
Suma	\$ 312'000,000.00

Con estos datos se presentan las tres condiciones para efectuar la eliminación de la inversión en acciones en subsidiarias al 31 de diciembre del 2005:

- A la fecha de adquisición de las acciones (asiento A)
- Por el pago de dividendos que realizó la subsidiaria durante el ejercicio (asiento B).
- Por las utilidades generadas por la subsidiaria al cierre del ejercicio (asiento C).

Por lo tanto, el capital contable de la subsidiaria, representado por el capital social (\$252'000,000.00), la reserva legal (\$3'000,00.00), las utilidades acumuladas (\$27'000,000.00), se eliminarán contra la inversión en acciones de la controladora y seguidamente se efectuará el asiento de consolidación por los dividendos pagados y la utilidad de la subsidiaria.

Al efectuar esta eliminación ya no aparecerán en los estados financieros consolidados, el importe de la inversión en acciones de la controladora, ni los saldos de las cuentas del capital contable de la subsidiaria.

De las operaciones efectuadas entre las dos compañías que consolidan, no se generaron utilidades ni pérdidas no realizadas.

La eliminación a la fecha de adquisición es la siguiente:

	Asiento de eliminación (A)	
Capital social	\$252'000,000.00	
Reserva legal	3'000,000.00	
Utilidades acumuladas	45'000,000.00	
	Inversiones permanentes en acciones	\$225'000,000.00
	Interés minoritario (BG)	75'000,000.00

Asiento contable para eliminar los saldos del capital contable de la subsidiaria El Pájaro, S.A.de C.V., y la inversión en acciones de la Controladora La Patita, S.A. de C.V., a la fecha de adquisición de las acciones.

Por los dividendos decretados y pagados por la subsidiaria el 30 de abril de 2005, que le correspondieron \$13'500,000.00 a la controladora (\$45'000,000.00 x 40.00% decretado x 75.00% de participación), se efectuó el siguiente asiento en la contabilidad de la controladora.

Asiento 2

Bancos	\$13'500,000.00
Inversiones permanentes en acciones	\$13'500,000.00

Asiento para registrar los dividendos recibidos de la subsidiaria denominada El Pájaro S.A. de C.V.

Como la eliminación de la inversión en acciones a la fecha de adquisición de las mismas ya se realizó, ahora se efectuará la eliminación posterior a la compra y sólo se llevará a cabo por la modificación que tuvo la subsidiaria en el capital contable posterior a la fecha de la adquisición de acciones. En este caso se eliminarán los dividendos decretados por la subsidiaria por \$18'000,000.00

Asiento de eliminación (B)

Inversiones permanentes en acciones	\$13'500,000.00
Interés minoritario (BG)	4'500,000.00
Utilidades acumuladas	\$18'000,000.00

Asiento contable para eliminar los dividendos pagados por la subsidiaria El Pájaro, S.A.

Con los saldos al 31 de diciembre de 2005 se valuarán las acciones de la controladora por la participación accionaria que tiene en la subsidiaria, de acuerdo con las utilidades generadas durante el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 2005, que fueron de \$30'000,000.00.

El asiento de valuación de las acciones al 31 de diciembre de 2005 en los libros de la controladora, sería como sigue:

(75.00% de \$30'000,000.00=\$22'500,000.00)

Asiento 3

Inversiones permanentes en acciones	\$22'500,000.00
Participación en los resultados de la subsidiaria	\$22'500,000.00

Asiento para el registro de la valuación de la inversión en acciones de las subsidiarias por el método de participación

Este método de participación se comprueba con la integración del capital contable de la subsidiaria El Pájaro S.A. al 31 de diciembre de 2005.

Comprobación:

Capital Social	\$252'000,000.00
Reserva legal	3'000,000.00
Utilidades acumuladas	27'000,000.00
Utilidad del ejercicio 2005	30'000,000.00
Capital Contable al 31 de diciembre de 2005	<u>\$312'000,000.00</u>
Porcentaje de participación de la controladora	0.75
Valor que deben tener las acciones	<u>\$234'000,000.00</u>



Valor de la inversión de las acciones a la fecha de adquisición	225'000,000.00
Afectación neta en el valor de las acciones	<u>\$ 9'000,000.00</u>
por el dividendo de \$13'500,000.00 y por la utilidad del año de \$22'500,000.00	

Al verse afectado el capital contable de la subsidiaria por la utilidad del ejercicio, también se modifica la participación que tuvieron los accionistas minoritarios.

Capital contable de la subsidiaria al 31 de diciembre de 2005	\$312'000,000.00
Participación minoritaria	0.25
Interés minoritario al 31 de diciembre de 2005	<u>78'000,000.00</u>
Interés minoritario al 30 de abril de 2005	70'500,000.00
Afectación posterior por la utilidad del año	<u>\$ 7'500,000.00</u>
(\$30'000,000.00 x 25.00% = 7'500,000.00)	

Hay que realizar un asiento de consolidación:

Asiento de eliminación (C)

Participación en los resultados de la subsidiaria	22'500,000.00
Interés minoritario (R)	7'500,000.00
Inversiones permanentes en acciones	22'500,000.00
Interés minoritario (BG)	7'500,000.00

Asiento contable de consolidación para reversar la participación en los resultados de la empresa subsidiaria El Pájaro S.A. al 31 de diciembre de 2005 y la determinación de la participación del interés minoritario.

Inversión en acciones de subsidiaria

1)	225,000,000.00	13,500,000.00 (2)
3)	22,500,000.00	
	247,500,000.00	13,500,000.00
S)	234,000,000.00	

Bancos

2)	13,500,000.00	225,000,000.00 (1)
----	---------------	--------------------

Participación en los resultados de la subsidiaria

		22,500,000.00 (3)
--	--	-------------------

Capital Social (Subsidiaria)

A)	252,000,000.00	
----	----------------	--

Reserva legal

A)	3,000,000.00	
----	--------------	--

Utilidades acumuladas

A)	45,000,000.00	18,000,000.00 (B)
S)	27,000,000.00	

Inversión en acciones de subsidiaria

B)	13,500,000.00	225,000,000.00 (A)
		22,500,000.00 (C)
	13,500,000.00	247,500,000.00
		234,000,000.00 (S)

Interés minoritario ®

C)	7,500,000.00	
----	--------------	--

Participación en los resultados de la subsidiaria

C)	22,500,000.00	
----	---------------	--

Interés minoritario (BG)

B)	4,500,000.00	75,000,000.00 (A)
		7,500,000.00 (C)
	4,500,000.00	82,500,000.00
		78,000,000.00 (S)

	Controladora		Interés
	Subsidiaria	75.00%	minoritario 25.00%
	252,000,000.		
Capital social	00		
Reserva legal	3,000,000.00		
	45,000,000.0		
Utilidades acumuladas	0		
Capital contable al 02 de enero de 2005	300,000,000.	225,000,000.	
	00	00	75,000,000.00
	-	-	
	18,000,000.0	13,500,000.0	
Pago de dividendos	0	0	-4,500,000.00
	30,000,000.0	22,500,000.0	
Utilidad al 31 de diciembre de 2005	0	0	7,500,000.00
Capital contable al 31 de diciembre de 2005	312,000,000.	234,000,000.	
	00	00	78,000,000.00

Cuenta	Controladora	Subsidiaria	Suma	Eliminaciones		Saldos
				Debe	Haber	Consolidados
Activo circulante	222,000.00	300,000.00	522,000.00			522,000.00
Inversión en acciones	234,000.00	0.00	234,000.00	13,500.00	225,000.00	0.00
					22,500.00	
Inmuebles y equipo	258,000.00	420,000.00	678,000.00			678,000.00
Intangibles	6,000.00	12,000.00	18,000.00			18,000.00
Total de activo	720,000.00	732,000.00	1,452,000.00	13,500.00	247,500.00	1,218,000.00
Pasivo a corto plazo	-180,000.00	-120,000.00	-300,000.00			-300,000.00
Pasivo a largo plazo	-240,000.00	-300,000.00	-540,000.00			-540,000.00
Suma pasivo	-420,000.00	-420,000.00	-840,000.00			-840,000.00

Capital social	-150,000.00	-252,000.00	-402,000.00	252,000.00		-150,000.00
Reserva legal	-6,000.00	-3,000.00	-9,000.00	3,000.00		-6,000.00
Utilidades acumuladas	-120,000.00	-27,000.00	-147,000.00	45,000.00	18,000.00	-120,000.00
Utilidad del ejercicio	-24,000.00	-30,000.00	-54,000.00	22,500.00		-31,500.00
Interés minoritario (BG)				4,500.00	75,000.00	-78,000.00
					7,500.00	
Interés minoritario (R)				7,500.00		7,500.00
Capital contable	-300,000.00	-312,000.00	-612,000.00	334,500.00	100,500.00	-378,000.00
				348,000.00	348,000.00	

LA PATITA S.A. Y SUBSIDIARIA
BALANCE GENERAL CONSOLIDADO
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005
(Moneda nacional en pesos)

ACTIVO		PASIVO	
CIRCULANTE		A CORTO PLAZO	
Efectivo	36,000.00	Proveedores	150,000.00
Cuentas por cobrar	249,000.00	Acreeedores	150,000.00
Inventarios	210,000.00		<u>300,000.00</u>
Pagos anticipados	27,000.00		
	<u>522,000.00</u>		
ACTIVO FIJO		A LARGO PLAZO	
Edificio	450,000.00	Crédito hipotecario	540,000.00
Mobiliario y equipo	210,000.00	SUMA PASIVO	<u>840,000.00</u>
Equipo de transporte	90,000.00		
Terrenos	120,000.00	CAPITAL CONTABLE	
	<u>870,000.00</u>	Capital social	150,000.00
Depreciación ac.	192,000.00	Reserva legal	6,000.00
	<u>678,000.00</u>	Utilidades acumuladas	120,000.00
INTANGIBLES		Utilidad del ejercicio	<u>24,000.00</u>

Gastos preoperativos	40,800.00	Participación mayoritaria	300,000.00
Amortización ac.	22,800.00		
	<u>18,000.00</u>	Interés minoritario	78,000.00
		SUMA CAPITAL CONTABLE	<u>378,000.00</u>
SUMA ACTIVO	<u>1,218,000.00</u>	SUMA PASIVO Y CAPITAL	<u>1,218,000.00</u>

				Saldos
Cuenta	Controladora	Subsidiaria	Eliminación	Finales
Ventas	-450,000.00	-480,000.00	0.00	-930,000.00
Costo de ventas	240,000.00	300,000.00	0.00	540,000.00
Participación en los resultados de la subsidiaria	-22,500.00	0.00	22,500.00	0.00
Gastos de operación	208,500.00	150,000.00	0.00	358,500.00
Interés minoritario ®	0.00	0.00	7,500.00	-7,500.00
Utilidad neta	-24,000.00	-30,000.00	30,000.00	-24,000.00

EJEMPLO DEL ASPECTO FISCAL DE LA CONSOLIDACIÓN

CASO A.

En el caso de que no existiese consolidación, los movimientos resultarían de la siguiente forma:

Empresa	X, S.A.	Y, S.A.
Participación	José 50.00% Luis 50.00%	X, S.A. 70.00% Arturo 30.00%
Ingresos	10'000,000.00	10'000,000.00
Deducciones	9'000,000.00	9'000,000.00
Utilidad	1'000,000.00	1'000,000.00
Pérdidas		
Resultado	1'000,000.00	1'000,000.00
Tasa ISR	0.28	0.28
ISR 2005	280,000.00	280,000.00

Para determinar la participación en el resultado fiscal del consolidado, ocurre lo siguiente:

	Y, S.A.	Utilidad fiscal	Participación
Participación de X, S.A.	70.00%	1'000,000.00	700,000.00
Participación de Arturo	30.00%	1'000,000.00	300,000.00

Conceptos	Consolidado
Empresa X, S.A.	1'000,000.00
Empresa Y, S.A.	700,000.00
Utilidad fiscal consolidada	1'700,000.00
Tasa ISR	0.28



ISR	476,000.00
-----	------------

Conceptos	Resultado fiscal de la empresa X, S.A.
Empresa X, S.A.	0.00
Tasa ISR	0.28
ISR	0.00

Conceptos	Resultado fiscal de la empresa Y, S.A.
Empresa Y, S.A.	300,000.00
Tasa ISR	0.28
ISR	84,000.00

Si sumamos los tres ISR nos dará lo siguiente:

Conceptos	Resultado fiscal de la empresa Y, S.A.
ISR Empresa X, S.A.	0.00
ISR Empresa Y, S.A.	84,000.00
ISR Consolidado	476,000.00
Suma de ISR	560,000.00

CASO B

Al darse la consolidación, podremos observar el efecto si una de las dos empresas tiene utilidad y otra pérdida, de la siguiente forma:

Empresa	X, S.A.	Y, S.A.
Participación	José 50.00% Luis 50.00%	X, S.A. 70.00% Arturo 30.00%
Ingresos	10'000,000.00	10'000,000.00
Deducciones	11'000,000.00	9'000,000.00
Utilidad	(1'000,000.00)	1'000,000.00
Pérdidas		
Resultado	(1'000,000.00)	1'000,000.00
Tasa ISR		0.28
ISR 2005		280,000.00

Para determinar la participación en el resultado fiscal del consolidado, ocurre lo siguiente:

	Y, S.A.	Utilidad fiscal	Participación
Participación de X, S.A.	70.00%	1'000,000.00	700,000.00
Participación de Arturo	30.00%	1'000,000.00	300,000.00

Conceptos	Consolidado
Empresa X, S.A.	(1'000,000.00)
Empresa Y, S.A.	700,000.00
Pérdida fiscal consolidada	(300,000.00)
Tasa ISR	0.28
ISR	0.00

Conceptos	Resultado fiscal de la empresa X, S.A.
Empresa X, S.A.	0.00
Tasa ISR	0.28
ISR	0.00

Conceptos	Resultado fiscal de la empresa Y, S.A.
Empresa Y, S.A.	300,000.00
Tasa ISR	0.28
ISR	84,000.00

Si sumamos los tres ISR nos dará lo siguiente:

Conceptos	Resultado fiscal de la empresa Y, S.A.
ISR Empresa X, S.A.	0.00
ISR Empresa Y, S.A.	84,000.00
ISR Consolidado	0.00
Suma de ISR	84,000.00

Al darse la consolidación, podremos observar el efecto si una de las dos empresas tiene utilidad y otra pérdida, de la siguiente forma:

Empresa	X, S.A.	Y, S.A.
Participación	José 50.00% Luis 50.00%	X, S.A. 70.00% Arturo 30.00%
Ingresos	10'000,000.00	10'000,000.00
Deducciones	9'000,000.00	11'000,000.00
Utilidad	1'000,000.00	(1'000,000.00)
Pérdidas		
Resultado	1'000,000.00	(1'000,000.00)
Tasa ISR	0.28	
ISR 2005	280,000.00	

Para determinar la participación en el resultado fiscal del consolidado, ocurre lo siguiente:

	Y, S.A.	Pérdida fiscal	Participación
Participación de X, S.A.	70.00%	1'000,000.00	700,000.00
Participación de Arturo	30.00%	1'000,000.00	300,000.00

Conceptos	Consolidado
Empresa X, S.A.	1'000,000.00
Empresa Y, S.A.	(700,000.00)
Utilidad fiscal consolidada	300,000.00
Tasa ISR	0.28
ISR	84,000.00

Conceptos	Resultado fiscal de la empresa X, S.A.
Empresa X, S.A.	0.00
Tasa ISR	0.28
ISR	0.00



Conceptos	Resultado fiscal de la empresa Y, S.A.
Empresa Y, S.A.	0.00
Tasa ISR	0.28
ISR	0.00

Si sumamos los tres ISR nos dará lo siguiente:

Conceptos	Resultado fiscal de la empresa Y, S.A.
ISR Empresa X, S.A.	0.00
ISR Empresa Y, S.A.	0.00
ISR Consolidado	84,000.00
Suma de ISR	84,000.00

RESPUESTAS A LOS CUESTIONARIOS DE AUTOEVALUACIÓN

Tema 1

1. Son aquellos que suman los resultados de operación y la situación financiera de dos o más empresas llamadas filiales a una fecha determinada.
2. Son aquellos que suman los resultados de operación y la situación financiera de una empresa llamada controladora y una o más empresas llamadas subsidiarias a una fecha determinada y eliminando la participación accionaria.
3. Empresas filiales.
4. Empresa controladora y empresa subsidiaria.
5. Ninguna en el caso de los estados financieros combinados, ya que son empresas independientes. En el caso de los estados financieros combinados, la hubo al momento de asentar en el libro de actas la participación de la controladora en la subsidiaria, sin ningún reflejo posterior hasta las actas de asamblea.
6. Método de participación
7. Interés minoritario
8. Tenedora de acciones en la subsidiaria
9. Ninguno, solo la suma de ingresos puede generar la obligación de presentación del dictamen para efectos fiscales.

10. En que pueden determinar su resultado fiscal consolidado, con la autorización en su caso de los representantes legales de ambas empresas y mediante solicitud a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tema 2

1. Son aquellas que realiza una empresa denominada controladora o también conocida como tenedora de acciones en otra u otras denominada o denominadas subsidiarias
2. Los estados financieros consolidados.
3. En el balance general al final del activo circulante
4. Interés minoritario
5. Método de participación.
6. Que la primera determina estados financieros combinados y la segunda consolidados.
7. Es la misma, solo que la primera es un término contable y la segunda fiscal.
8. Es el método que sirve para determinar la utilidad o pérdida así como la tenencia accionaria generada en una subsidiaria por parte de la controladora.

Tema 3

1. Son aquellas que se forman por personas físicas que tienen un fin común de carácter social, con un mínimo de cinco socios.

2. Son aquellas creadas como sociedades mercantiles, cuyo fin es la promoción, administración y representación de sus empresas integradas.
3. Es un contrato en el cual intervienen un asociante y uno o varios asociados para participar en las utilidades o pérdidas de una negociación mercantil, siendo representada por el asociante, y respondiendo este ante terceros por cuenta propia y a nombre de los asociantes.
4. Es un contrato en el cual intervienen tres partes, siendo la primera el fideicomitente que es el que otorga los bienes al fideicomiso, la institución fiduciaria que forzosamente tiene que ser una institución de crédito y que se encarga de la representación del fideicomiso y el fideicomisario que es el que recibe los bienes del fideicomiso. El fideicomiso puede ser de administración o empresarial.
5. Es un contrato típico protocolizado ante notario o fedatario público en el cual intervienen como mínimo dos personas llamadas accionistas, aportando un capital mínimo de cincuenta mil pesos con un fin de lucro.
6. Es un contrato típico protocolizado ante notario o fedatario público en el cual intervienen como mínimo dos personas llamadas socios, aportando un capital mínimo de tres mil pesos con un fin de lucro.
7. Es un contrato típico protocolizado ante notario o fedatario público en el cual intervienen como mínimo dos personas llamadas socios, sin un capital mínimo y con un fin preponderantemente económico.
8. Es un contrato típico protocolizado ante notario o fedatario público en el cual intervienen como mínimo dos personas llamadas asociados, sin un capital mínimo y con un fin altruista o social.

9. Es un convenio en el cual intervienen dos o mas personas, ya sea en relación a un inmueble, un mueble o una negociación y cuyo fin es la tenencia por parte de todos pero con la representación de uno de ellos.
10. Es aquel constituido como sociedad mercantil y cuya actividad es únicamente de autotransporte, para efectos de disminuir el costo de las empresas coordinadas.

Tema 4

1. La unión de dos o más sociedades denominadas fusionadas en una nueva llamada fusionante.
2. La separación de una sociedad denominada escidente en dos o más denominadas escindidas.
3. Realizar los asientos de las empresas fusionadas en sentido inverso y hacer el asiento correcto o en contra-cuenta en la empresa fusionante para que adquiera los activos, pasivos y capital de las fusionadas, dejando en ceros las cuentas de estas últimas.
4. Realizar los asientos de la empresa escidente en sentido inverso y hacer el asiento correcto o en contra-cuenta en las empresas escindidas para que adquieran los activos, pasivos y capital de la escidente, dejando en ceros las cuentas de esta última.
5. Ninguna.
6. Ninguna.

7. Es el uso o goce temporal de una marca que es propiedad de una empresa para aumentar sus ingresos.
8. Debe protocolizarse ante notario o fedatario público e inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y Comercio.
9. Debe protocolizarse ante notario o fedatario público e inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y Comercio.
10. Es a través de un contrato mediante el pago de una contraprestación, con una marca o patente registrada ante el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial.

Tema 5

1. Los gastos preoperativos, activos fijos, gastos y cargos diferidos.
2. Aquel realizado antes de empezar a operar la empresa, es decir, antes de empezar a vender sus productos y servicios.
3. Aquél que se utiliza en el servicio del contribuyente y se demerita por el uso en el servicio del contribuyente y por el paso del tiempo.
4. Es un intangible y se puede utilizar o no, pero que se amortiza por el paso del tiempo. En este caso su periodo es definido regularmente de un año.
5. Es un intangible y se puede utilizar o no, pero que se amortiza por el paso del tiempo. En este caso su periodo es indefinido.

6. Con base en un porcentaje señalado en la LISR.
7. Al valor de recuperación
8. Se registra como un gasto de operación, el cual se vuelve deducible para efectos del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única, y el pago del IVA es acreditable contra el mismo impuesto causado.
9. Si se puede adquirir al final del contrato con el pago de una cantidad adicional a valor de recuperación
10. Que el arrendamiento puro es a través de un contrato, sin carga financiera y solo un aval. En el caso del arrendamiento financiero se tiene que pagar una carga financiera, con una opción terminal y con fianza, pero igualmente soportado por un contrato.

Bibliografía básica

Agenda Fiscal ISEF 2008

DECRETO QUE PROMUEVE LA CREACIÓN DE EMPRESAS INTEGRADORAS,
Diario Oficial de la Federación del 7 de mayo de 1993.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, *Normas de Información Financiera*, versión estudiantil, México, NIF B-8, pp 75-86.

Lechuga Santillán Efraín, *Multi Agenda Fiscal 2008*, México, ISEF, 2007.

Ley general de Sociedades Mercantiles, ISEF 2008

Luna Guerra, Antonio, *Estudio Práctico de la Cuenta de Capital de Aportación*, México, Ediciones Fiscales ISEF.

_____, *Régimen Legal y Fiscal del Fideicomiso*, México, ISEF, 2008.

_____, *Régimen Legal y Fiscal de la Sociedades Cooperativas*, México, ISEF, 2008.

_____, *Responsabilidades Fiscales de los Notarios*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007, pp. 71-73.

Martínez Liñán Ramón, *Consolidación y Combinación de Estados Financieros y Valuación de Inversiones Permanentes en Acciones*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2000.

Moreno Fernández, Joaquín, *Contabilidad de Sociedades, Serie de Contabilidad Financiera 5*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1998, pp. 217-268.

REFORMA AL DECRETO QUE PROMUEVE LA CREACIÓN DE EMPRESAS INTEGRADORAS, Diario Oficial de la Federación del 30 de mayo de 1995.

REFORMA AL DECRETO QUE PROMUEVE LA CREACIÓN DE EMPRESAS INTEGRADORAS, Diario Oficial de la Federación del 30 de mayo de 1995.

Resa García Manuel, *Contabilidad de sociedades*. México, Cengage Learning Editores, 2005.

Artículos y referencias en Internet:

Abel Sarduy Quintanilla. La consolidación de los estados financieros como resultado histórico de la acumulación capitalista y del desarrollo de la Contabilidad: un análisis desde la economía política marxista. Universidad Central “Marta Abreu” de Las Villas, Cuba, disponible en:

<http://www.eumed.net/ce/2007b/asq2.htm>

Artículo 89 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en línea, disponible en:

<http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/88/104.htm?s>

Bailón Valdovinos, Rosalío. *300 preguntas y respuestas sobre títulos de crédito. Letras de cambio, pagaré y cheque de ley General de Títulos y Operaciones de Crédito*. México, Limusa, disponible en:

<http://books.google.com.mx/books?id=0VQDjo4oCBIC&pg=PA195&lpg=PA195&dq=nulo+el+fideicomiso+que+se+constituye+en+favor+del+fiduciario,+salvo+lo+dispuesto+en+el+p%C3%A1rrafo+sig>

uiente&source=web&ots=TQDTa3PH3s&sig=_h4GDQjDmp5ECKX7BW3rNm-
N06s&hl=es&sa=X&oi=book_result&resnum=1&ct=result

De León Ramírez, Jorge Mario. Aplicación de la combinación de estados financieros y la información financiera por segmentos, aun consorcio que comercializa gas licuado de petróleo en Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala. 2000, disponible en:

<http://www.metabase.net/docs/fce-usac/05168.html>

Decreto que promueve la organización de empresas Integradoras disponible en:

<http://www.economia.gob.mx/pics/p/p1376/D32.pdf>

Estados financieros consolidados y contabilidad de entidades controladas. Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público. IFAC, disponible en:

<http://www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/ifac/pdfs/nicsp06.pdf>.

González María, “Sociedad civil y asociación civil” 05/2005, material en línea, disponible en:

<http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/emp/asociv.htm>

Instituto mexicano de contadores públicos, disponible en:

http://portal.imcp.org.mx/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=631

Jorge Mario de León Ramírez, *Aplicación de la combinación de estados financieros y la información financiera por segmentos, aun consorcio que comercializa gas licuado de petróleo en Guatemala*. Guatemala, Universidad de San Carlos, 2000, disponible en:

<http://www.metababse.net/docs/fce-usac/05168.html>

Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, art. 389



Manuel Resa García, *Contabilidad de sociedades*. México, Cengage Learning Editores, 2005, pp. 244-5; también disponible en:

http://books.google.es/books?id=ww6O-1P-d64C&printsec=frontcover&source=gbs_v2_summary_r&cad=0#v=onepage&q=&f=false

Matrices y subsidiarias” disponible en:

<http://espanol.geocities.com/audiconsystem/matrices.htm>

Ministerio de Economía y Producción; República Argentina; Hacienda: NICSP6 – Norma Internacional de contabilidad para el sector público: *Estados financieros consolidados y contabilidad de entidades controladoras*: disponible en a la página 14, inciso 38): material en:

<http://www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/ifac/pdfs/nicsp06.pdf>

Norma Internacional de Contabilidad. N°. 36, Párrafos 88-92

Pablo Elías Maza, “Combinación de negocios”, material en línea, disponible en:

<http://cpn.mef.gob.pe/cpn/articulos/fusion.html>

Sarduy Quintanilla, A.: “La consolidación de los estados financieros como resultado histórico de la acumulación capitalista y del desarrollo de la Contabilidad: un análisis desde la economía política marxista” en *Contribuciones a la Economía*, junio 2007. Texto completo en <http://www.eumed.net/ce/>; disponible en:

<http://www.eumed.net/ce/2007b/asq2.htm>

Secretaría de economía. U A J. Departamento de Compilación. Reglamento de la Ley de Adquisiciones Arrendamientos y Servicios del Sector Público, disponible en:

<http://www.economia.gob.mx/pics/p/p1376/D32.pdf>

Secretaría de Gobernación, disponible en: <http://www.segob.gob.mx/>

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, disponible en: <http://www.shcp.gob.mx/>

Servicio de Administración Tributaria, disponible en: <http://www.sat.gob.mx/>

Sociedad escidente, disponible en:

<http://www.fiscalia.com/modules.php?name=Forums&file=viewtopic&printertopic=1&t=27461&start=0&postdays=0&postorder=asc&vote=viewresult&popup=1>

La asociación en participación y otras figuras jurídicas afines, disponible en:

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/boletin/cont/58/art/art4.pdf>,

RESPUESTAS A LOS EXÁMENES DE AUTOEVALUACIÓN CONTABILIDAD V

Tema1	Tema 2	Tema 3	Tema 4	Tema5
1.c	1.V	1.g	1. c	1.c
2.a	2.F	2.a	2. a	2.a
3.d	3.F	3.d	3. d	3.d
4.b	4.V	4.b	4. b	4.b
5.e	5.F	5.e	5.e	5.e
6.f	6.V	6.f	6.f	6.f
7.g	7.F	7.j	7.g	7.g
8.h	8.F	8.i	8.i	8.h
9.i	9.V	9.h	9.h	9.i
10.j.	10.V	10.c	10.j	10.j