



**Universidad nacional autónoma
de México.
Facultad de contaduría y
administración.
División Sistema Universidad
Abierta.**



Apuntes de contabilidad 7.

VERÓNICA MEDINA VIRUEGA.

CONTABILIDAD 7



I. Importancia de los grupos de negocios

1.- Matrices.-

Es la corporación propietaria de la mayoría de las acciones de voto ilimitado de otra u otras compañías y que, por tal razón, puede manejarlas permanentemente en forma más o menos directa. Una compañía matriz, puede ser propietaria de las acciones de otras que ella misma haya organizado o puede haber comprado las acciones de otras o bien, puede tener ambas clases de "compañías filiales".

2.- Sucursales.- Constituye un medio del que se vale la empresa para expandir sus mercados –fundamentalmente en aquellas zonas retiradas de la sede de la casa matriz-, al poner en manos de los clientes las mercancías que éstos requieren.

Al operar con sucursales de ventas se requiere precisar las ventas, su costo, los gastos y las utilidades o pérdidas obtenidas por cada sucursal. En caso de que las sucursales controlen activos y pasivos, también es indispensable controlar dichos renglones.

El sistema contable de la sucursal depende directamente del de la matriz, requisito indispensable para incorporar sus cuentas a la contabilidad de la casa matriz y efectuar la combinación de sus estados financieros.

El objetivo principal de la adaptación del sistema contable de una sucursal es poder determinar su utilidad o pérdida. Por lo tanto, las políticas contables, libros, catálogo de cuentas, etc., asiduamente consisten en un conjunto completo de contabilidad. Conviene resaltar que en la contabilidad de la sucursal no aparece renglón de capital, sino una cuenta denominada "Casa matriz, cuneta corriente", que muestra el importe de las inversiones efectuadas por la matriz en la sucursal. En la contabilidad de la matriz, se debe abrir la cuenta "sucursal, cuenta corriente".

Empresa Asociada.

Empresa asociada: corresponde a la situación de empresas que llevan a cabo asociaciones financieras importantes con otras empresas, sin que una ejerza un control efectivo directo o indirecto sobre la otra. Son asociadas las empresas que no son autónomas pero que tampoco están vinculadas entre sí. Una empresa está «asociada» a otra si:

- posee una participación de entre el 25 % y menos del 50 % de la otra;
- la otra empresa posee una participación de entre el 25 % y menos del 50 % de la primera;
- la primera no tiene cuentas consolidadas en las que figure la otra y no figura por consolidación en las cuentas de aquella o de una empresa vinculada a aquella.

Empresa subsidiaria, que está controlada por la empresa matriz (poseedora es demás del 50% de las acciones de la subsidiaria).



Compañías “Holding”.- Las compañías de esta clase, llamadas también “tenedoras de acciones o de participaciones”, deben tener como actividad principal de su objeto la compra de acciones o de participaciones sociales de otras compañías, con la finalidad de vincularse y ejercer su control a través de nexos de propiedad accionaria, gestión, administración, responsabilidad crediticia o resultados, para conformar así un grupo empresarial

Se entiende por «filial» la sociedad cuyo capital incluye una participación mínima de 10%.

Filiales

Es aquella cuya mayoría de acciones, más del 50% pertenecen a otra compañía y por lo tanto, su administración depende de ésta en forma más o menos directa. El nombre indica que la compañía es dependiente de la empresa matriz controladora.

Afiliadas

Son aquellas empresas que, sin tener inversiones de importancia entre sí, tienen accionistas comunes que son propietarios del 25% o más de las acciones ordinarias.

*Registros contables.

Sucursal, cuenta corriente.

Se carga:	Se abona:
<p style="text-align: center;">Al iniciar el ejercicio:</p> <ol style="list-style-type: none"> Del importe de su saldo deudor, que representa la inversión neta de la matriz en la sucursal. <p style="text-align: center;">Durante el ejercicio:</p> <ol style="list-style-type: none"> Del importe del valor nominal del efectivo que la matriz envíe a la sucursal. Del importe del precio de las mercancías muebles, etc., que la matriz envíe a la sucursal. Del importe de los pagos realizados por la matriz, por cuenta de la sucursal. <p style="text-align: center;">Al finalizar el ejercicio:</p> <ol style="list-style-type: none"> Del importe de la utilidad neta del ejercicio obtenida por la sucursal. 	<p style="text-align: center;">Durante el ejercicio:</p> <ol style="list-style-type: none"> Del importe del valor nominal de las remesas de efectivo que la sucursal efectúe a la matriz. Del importe de las mercancías, muebles, etc., que la sucursal devuelva o remita a la matriz. Del importe de los pagos realizados por la sucursal por orden y cuenta de la matriz. <p style="text-align: center;">Al finalizar el ejercicio.</p> <ol style="list-style-type: none"> Del importe de la pérdida neta del ejercicio obtenida por la sucursal.

Saldo: Su saldo es deudor y representa el importe de la inversión que la matriz efectuó en la sucursal, sumado (disminuido) de la utilidad (pérdida) neta del ejercicio, obtenida por la sucursal. Se presenta en el Estado de situación financiera en el grupo de otros activos.



*Contabilidad de la matriz.
Casa matriz, cuenta corriente.

<p>Se carga:</p> <p>Durante el ejercicio:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Del importe del valor nominal de las remesas de efectivo que la sucursal envíe a la casa matriz. 2. Del importe de las mercancías, muebles, etc., que la sucursal devuelva o remita a la matriz. 3. Del importe de pagos realizados a terceros por cuenta y orden de la matriz. <p>Al Finalizar el ejercicio:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Del importe de la pérdida neta del ejercicio obtenida por la sucursal. 	<p>Se abona:</p> <p>Al iniciar el ejercicio:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Del importe de su saldo acreedor, que representa la inversión neta de la matriz en la sucursal. <p>Durante el ejercicio:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Del importe del valor nominal del efectivo que la matriz envíe a la sucursal. 2. Del importe del precio de las mercancías muebles, etc., que la matriz envíe a la sucursal. 3. Del importe de los pagos realizados a terceros por cuenta y orden de la matriz. <p>Al finalizar el ejercicio:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Del importe de la utilidad neta del ejercicio obtenida por la sucursal.
--	---

SALDO: su saldo es acreedor y representa el importe de la inversión que la matriz efectuó en la sucursal, sumado (disminuido) de la utilidad (pérdida) neta del ejercicio, obtenida por la sucursal. Se presenta en el Estado de situación financiera en la sección que le correspondería al capital contable.

6.- La NIC 22 y NIIF 3 “Combinación de Negocios”

Norma Internacional de Contabilidad, Contabilización de las combinaciones de Negocios, fue aprobada en noviembre de 1993.

OBJETIVO de NIC 22.

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las combinaciones de negocios. La Norma se ocupa tanto del caso de adquisición de una empresa por otra, como del infrecuente caso de unificación de intereses entre dos empresas cuando no puede identificarse a ninguna de ellas como adquirente. La contabilización de una adquisición implica determinar el coste de adquisición, distribuir el mismo entre los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, y contabilizar el fondo de comercio o fondo de comercio negativo, ya sea en el momento de la adquisición o en otros posteriores. Otras cuestiones relevantes en la contabilidad son la determinación del importe de los intereses minoritarios, la contabilización de las adquisiciones que tienen lugar a lo largo de un intervalo largo de tiempo, el registro de los cambios posteriores en el coste de adquisición o en la identificación de los activos y pasivos, así como la información a revelar sobre esta transacción.



ALCANCE

1. Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de las combinaciones de negocios.

2. Una combinación de negocios puede estructurarse de diferentes formas, en función de razones legales, fiscales u otras consideraciones relevantes. Puede implicar la compra, por parte de una empresa, de los títulos que representen la propiedad de otra, o bien la adquisición de los activos netos de la otra compañía. La operación puede efectuarse mediante la emisión de acciones o mediante la transferencia de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo u otros activos. La transacción puede haber sido realizada entre los accionistas de las empresas que se combinan o entre una de las empresas y los propietarios de la otra. La combinación de negocios puede suponer el establecimiento de una nueva empresa que tome el control sobre las empresas combinadas, la transferencia de activos netos de una o más de las combinadas a otra, e incluso puede implicar la disolución de una o más de las empresas combinadas. Cuando el fondo económico de la transacción sea coherente con la definición de combinación de negocios dada en esta Norma, los requisitos de contabilización e información a revelar contenidos en la misma serán aplicables a la transacción, con independencia de la estructura concreta que adopte la combinación en cuestión.

3. La combinación de negocios puede dar lugar a una relación dominante-dependiente, en la que la adquirente es la dominante y la adquirida pasa a ser la dependiente. En tales circunstancias, la adquirente aplicará lo contemplado en esta Norma al elaborar sus estados financieros consolidados. Además, incluirá la participación en la empresa adquirida en sus estados financieros individuales, como una inversión en una dependiente

(véase la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes).

4. La combinación de negocios puede hacerse mediante la compra de los activos netos de otra empresa, incluyendo un eventual fondo de comercio, en lugar de adquirir las acciones de la otra entidad. Tal combinación de negocios no constituye una relación dominante-dependiente. Si se da esta circunstancia, el adquirente aplicará esta Norma al elaborar sus estados financieros individuales y, consecuentemente, también en sus estados financieros consolidados.

5. Una combinación de negocios puede dar lugar a una fusión, de las contempladas por la ley. Aunque los requisitos para una fusión legal difieren según países, por lo general, una fusión legal es una fusión entre dos sociedades en la cual:

(a) los activos y pasivos de una sociedad se transfieren a la otra, disolviéndose la primera; o bien

(b) los activos y pasivos de ambas sociedades se transfieren a una nueva sociedad y se disuelven las compañías fusionadas.



Muchas fusiones legales surgen como parte del proceso de reestructuración o reorganización de un grupo de sociedades, y no se abordan en esta Norma porque se trata de transacciones entre empresas bajo control común. No obstante, toda combinación de negocios, que dé lugar a que dos entidades se integren en el mismo grupo, se tratará contablemente, según lo establecido en la presente Norma, como una adquisición o como una unificación de intereses en los estados financieros consolidados del citado grupo.

6. En esta Norma no se abordan los estados financieros individuales de la dominante, salvo en las circunstancias descritas en el párrafo 4. Los estados financieros individuales citados se elaborarán, siguiendo diferentes formatos de presentación en distintos países, con el objetivo de satisfacer diversas necesidades informativas.

7. Esta Norma no se ocupa de:

(a) las transacciones entre empresas bajo control común; ni de

(b) las participaciones en negocios conjuntos (véase la NIC 31, Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos) o los estados financieros de estos negocios.

La NIIF 3 se aplica a la contabilización de aquellas combinaciones de negocios cuya fecha de acuerdo se haya producido a partir del 31 de marzo de 2004, así como a las plusvalías compradas surgidas de dichas combinaciones. Además, se requiere que las entidades apliquen de forma prospectiva la NIIF 3, desde el comienzo del primer periodo anual que comience a partir del 1 de marzo de 2004, a los saldos iniciales de las eventuales plusvalías o minusvalías compradas que hubieran surgido antes del 1 de enero de 2004.

Se permite que las entidades apliquen los requerimientos de la NIIF 3 a la plusvalía comprada que existiera o hubiera sido adquirida en una fecha anterior a las mencionadas arriba, así como a las combinaciones de negocios que se hubieran producido en ese periodo.

NIIF 3, objetivo y alcance.

OBJETIVO

1. El objetivo de esta NIIF consiste en especificar la información financiera a revelar por una entidad cuando lleve a cabo una combinación de negocios. En particular, especifica que todas las combinaciones de negocios se contabilizarán aplicando el método de adquisición. En función del mismo, la entidad adquirente reconocerá los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida por sus valores razonables, en la fecha de adquisición y también reconocerá el fondo de comercio, que se someterá a pruebas para detectar cualquier deterioro de su valor, en vez de amortizarse.



ALCANCE

2. Salvo en los casos descritos en el párrafo 3, las entidades aplicarán esta NIIF cuando contabilicen las combinaciones de negocios.

3. Esta NIIF no será de aplicación a:

(a) Combinaciones de negocios en las que se combinan entidades o negocios separados para constituir un negocio conjunto.

(b) Combinaciones de negocios entre entidades o negocios bajo control común.

(c) Combinaciones de negocios en las que intervengan dos o más entidades de carácter mutualista.

(d) Combinaciones de negocios en las que, mediante un contrato, entidades o negocios separados se combinan para constituir únicamente una entidad que informa, pero sin obtener ninguna participación en la propiedad (por ejemplo, las combinaciones en las que entidades separadas se combinan por medio de un contrato para constituir una sociedad con dos valores negociados).



4) Se deben efectuar conciliaciones de las operaciones y saldos recíprocos con el fin de evitar la existencia de diferencias en el momento de su eliminación.

3.- Procedimientos para la consolidación

Para preparar estados financieros consolidados, deben seguir el siguiente procedimiento:

- a) Determinar cuál es la matriz y cuáles las compañías subordinadas
- b) Obtener los estados financieros de la matriz y de las compañías a consolidar.
- c) Comprobar la homogeneidad de las bases contables utilizadas por las compañías a consolidar. Si se detectan diferencias y son significativas se deben efectuar los ajustes correspondientes al consolidado.
- d) Si existen compañías subordinadas en el exterior, sus estados financieros deben convertirse a pesos antes de iniciar el proceso de consolidación. Y se deben expresar de acuerdo con las normas de contabilidad aplicadas en México.
- e) Comprobar que los saldos recíprocos entre compañías coincidan. Si no coinciden preparar los ajustes correspondientes.
- f) Determinar el tipo de vinculación, para establecer la forma de realizar la consolidación. Si se trata de una vinculación directa, el procedimiento consiste en tomar los estados financieros de la matriz y consolidar con sus subordinadas directamente. Si se trata de una vinculación indirecta el proceso se lleva a cabo por etapas, esto es, se determinan cuáles son las compañías controladoras de segundo y tercer nivel (o subgrupos) para consolidar a esos niveles y posteriormente reunir el consolidado de cada subgrupo y proceder a su consolidación con la matriz final del grupo.
- g) Cuando en un grupo empresarial que deba consolidarse existan entidades pertenecientes al sector financiero y entidades no financieras, se deben consolidar inicialmente por separado las entidades financieras de las no financieras. Dichos subconsolidados sirven como base para la elaboración del consolidado total, el cual se podrá elaborar a nivel de dos dígitos. En este caso, a la asamblea de accionistas se deben presentar tanto el consolidado total como los subconsolidados, utilizando los formatos establecidos con tal fin.
- h) Preparar la hoja de trabajo para la consolidación.
- i) Los saldos y las transacciones entre las compañías consolidadas se deben eliminar en su totalidad.
- j) Determinar el interés minoritario o la propiedad ajena al controlante, según sea el caso de acuerdo con lo establecido en los numerales 6.3. y 6.4. del Capítulo II del Título Primero de la presente Circular Externa, los cuales se deben presentar en el balance general consolidado separados de los pasivos y del capital contable.
- k) Preparar los estados financieros consolidados con sus respectivas notas.



4.- La consolidación de estados financieros

Se entiende por éstos los que conforman los denominados estados financieros básicos, pero referidos a un ente matriz o controlante y sus subordinadas o controladas, estos son:

☞ Balance general consolidado,

Es aquél que muestra la situación financiera y resultados de operación de una entidad compuesta por la compañía tenedora y sus subsidiarias, como si todas constituyeran una sola unidad económica.

Se formula sustituyendo la inversión de la tenedora en acciones de compañías subsidiarias, con los activos y pasivos de éstas, eliminando los saldos y operaciones efectuadas entre las distintas compañías, así como las utilidades no realizadas por la entidad. (Anexo 1).

☞ Estado de resultados consolidado,
(Anexo 1).

☞ Estado de cambios en el patrimonio consolidado,
(Anexo 2)

☞ Estado de cambios en la situación financiera consolidado, y
(Anexo 3)

☞ Estado de flujos de efectivo consolidado.
(Anexo 4)

La presentación y el diseño de los estados financieros consolidados deben realizarse de una manera ordenada, armoniosa y homogénea, por lo que los estados financieros consolidados no deben limitarse a la presentar la sumatoria matemática de rubros similares o a cálculos aritméticos básicos, sin determinar la naturaleza de los componentes de cada estado financiero, en relación con el conjunto de sociedades partícipes del proceso.

Los estados financieros individuales son el componente base para la consolidación para esto deben ser depurados con las eliminaciones por saldos y operaciones recíprocas desarrolladas entre las entidades económicas. Dichos estados deben reunir, como mínimo, los siguientes requisitos:

A. Corresponder a una misma fecha de corte y hacer referencia a un mismo período contable, para el último caso no solo en el tiempo, sino además en su duración.

B. Haber sido preparados bajo principios, políticas, métodos y procedimientos contables uniformes, respecto de eventos y transacciones similares.

C. Para estados financieros correspondientes a entidades ubicadas en el exterior, estar convertidos a la moneda funcional y expresados de acuerdo con las normas de contabilidad aplicables en México.

D. Tener analizados y conciliados los saldos recíprocos.



Excepciones

Existen algunas excepciones o limitaciones en la inclusión de estados financieros individuales para la formulación de los consolidados:

Subsidiarias en las que el control solo sea temporal, debido a que su inclusión en la consolidación distorsionaría las cifras de un período a otro. Se considera como inversión temporal aquella que se halle representada en títulos o documentos de fácil enajenación sobre los que el inversionista tiene el serio propósito de realizar el derecho económico que incorporen con un tercero ajeno al grupo empresarial o con el que no mantenga vínculo de subordinación, ni como matriz o controlante ni como subordinado, en un lapso no superior a un año calendario, o con plazo de maduración o redención igual o inferior a un año calendario, en uno y otro casos, contado a partir de la fecha de corte del balance general en que se revelen.

a) Subsidiarias en que se haya perdido el control por haber sido intervenida por autoridad competente y tal medida tenga ésta consecuencia, por encontrarse en estado de liquidación, se esté adelantando un proceso concordatario, de liquidación administrativa, de liquidación obligatoria o cualquier otro proceso universal.

b) Subsidiarias que se encuentren en etapa pre-operativa.

c) Subsidiarias en otros países, en donde existan restricciones para la remisión de utilidades o inestabilidad monetaria o política.

Las situaciones especiales que motivan la exclusión de los estados financieros individuales de ciertos entes, en la formulación de los consolidados de la matriz o controlante, deben revelarse en las notas a los estados financieros.

5.- La Consolidación para efectos de Planeación Fiscal (Anexo 5)

6.- Estados Financieros consolidados con empresas extranjeras para una toma de decisiones (Anexo 6)

7. Métodos de integración

Elaborar estados financieros consolidados podría reducirse a la agregación de los individuales de todas las subordinadas a los de la matriz o controlante por rubros homogéneos dentro de cada estado financiero. Pero debido a que el control sobre los recursos de la subordinada no siempre es exclusivo, en caso de que se ejerza un control compartido o conjunto debe revelarse la proporción en que el ente ejerza dicho control. Haciendo que la información revelada refleje el poder que una persona tiene de disponer de los recursos de otra como si fuesen propios y aporte así mejores elementos de juicio al usuario de dicha información.



Entonces, todo ente emisor de valores matriz o controlante, respecto de otro ente económico, ejerza control exclusivo, debe elaborar los estados financieros consolidados bajo el método de integración global, en tanto que para el caso del control conjunto o compartido, debe emplear el método de integración proporcional, conforme a lo indicado en los siguientes numerales.

1. Método de integración global

Es aquel mediante el cual se incorporan a los estados financieros de la matriz o controlante, la totalidad de los activos, pasivos, patrimonio y resultados de las sociedades subordinadas, previa eliminación, en la matriz o controlante, de la inversión efectuada por ella en el patrimonio de la subordinada, así como de las operaciones y saldos recíprocos existentes a la fecha de corte de los estados financieros consolidados.

Así las cosas, los estados financieros consolidados revelan de manera adecuada la magnitud de los recursos bajo control exclusivo, con lo cual, además, se consigue establecer un factor aproximado del nivel económico de la responsabilidad que le compete a la matriz o controlante.

2. Método de integración proporcional

Es aquel por el cual se incorporan a los estados financieros de los controlantes, el porcentaje de los activos, pasivos, patrimonio y resultados, que corresponda a la proporción en que ejerza control la matriz en la subordinada, previa la eliminación, en la matriz o controlante, de la inversión efectuada por ella en el patrimonio de la subordinada, así como de los saldos y operaciones recíprocas existentes a la fecha de corte.

Para determinar la proporción en que cada matriz o controlante deberá consolidar sus estados financieros con los de sus subordinadas o controladas, cuando deba utilizar el método de integración proporcional, se procederá de la siguiente manera:

- 1) Determinar el número de controlantes.
- 2) Determinar el porcentaje de participación de cada uno de los controlantes, en el capital o en las decisiones de la asamblea o junta de socios. En los casos en que el controlante participa tanto en el capital como en las decisiones de la asamblea o junta de socios, se debe tomar el mayor de los porcentajes.
- 3) Totalizar los porcentajes determinados conforme al literal anterior.
- 4) Establecer la proporción que sobre el total a que se refiere el literal anterior, representa el porcentaje determinado en el literal b). Cuando no pueda determinarse el porcentaje de participación de los controlantes en las decisiones de la asamblea general de accionistas o junta de socios, la proporción se determinará dividiendo el cien por ciento por el número de controlantes. Pudiéndose probar la participación de por lo menos alguno de los controlantes, la de los demás se establecerá dividiendo el porcentaje restante por el número de controlantes cuya proporción se pretende determinar.



En todo caso la proporción que, sobre el total, corresponde a cada uno de ellos, es diferente a la prevista en el inciso anterior, caso en el cual, la integración se hará en el porcentaje probado por cada controlante.

La diferencia entre la proporción a que se refiere este numeral y el porcentaje de propiedad de cada controlante, se debe revelar como interés minoritario o propiedad ajena al controlante, según sea el caso. Para el efecto, si el porcentaje de propiedad o participación de terceros es mayor que el que corresponde al ente matriz o controlante, tal participación se debe revelar como propiedad ajena al controlante. En caso contrario, será interés minoritario.

1. Disposiciones comunes a uno y otro método

El interés de los propietarios de las subordinadas, diferente al de la matriz o controlante, deberá revelarse en un rubro aparte después del pasivo y antes del patrimonio, denominado interés minoritario.

Cuando la matriz o controlante no tenga participación en el capital de la subordinada, procederá la eliminación de los saldos y las operaciones recíprocas existentes a la fecha de corte de los estados financieros de propósito general consolidados. En este caso el patrimonio de la controlada se presentará, en los estados financieros consolidados, como propiedad ajena al controlante.

8. Papeles de Trabajo

Deben elaborarse papeles de trabajo en donde se relacionen los cálculos realizados en los procedimientos para la consolidación de estados financieros, dichos papeles de trabajo deben diseñarse de tal manera que sean funcionales, fáciles de entender y de consultar, inclusive por personas que no hayan intervenido en su elaboración.

Para que los papeles de trabajo cumplan con el objetivo de soportar los resultados obtenidos en la aplicación de los métodos o procedimientos contables para este caso en la consolidación de estados financieros deben contener como mínimo:

a) Los estados financieros individuales de todas y cada una de las entidades económicas involucradas en la consolidación y/o los estados financieros consolidados que sirvan a su vez para la formulación de los de la matriz o controlante.

b) Los ajustes efectuados a los estados financieros individuales de las entidades subordinadas, originados en la homologación a los principios y prácticas contables utilizados por la matriz o controlante.

c) La conversión de los estados financieros correspondientes a entidades económicas ubicadas en el exterior, indicando los métodos utilizados para el efecto y el tipo de cambio empleado.

d) Las operaciones desarrolladas entre las entidades económicas involucradas en la consolidación, durante el ejercicio a que hagan referencia los estados financieros consolidados.



- e) Las conciliaciones de los saldos recíprocos de las entidades a consolidar.
 - f) Las eliminaciones de los saldos y operaciones recíprocas entre las entidades objeto de consolidación.
 - g) La eliminación de la inversión poseída por la matriz o controlante en el patrimonio de las subordinadas.
 - h) La determinación de la proporción a utilizar para la integración de los estados financieros de las subordinadas con los de la matriz o controlante, cuando se deba emplear el método de integración proporcional.
 - i) La determinación del interés minoritario y de la propiedad ajena al controlante en todas y cada una de las entidades subordinadas.
 - j) Los estados financieros consolidados.
1. Revelaciones asociadas

Mediante las notas a los estados financieros consolidados se debe revelar como mínimo:

1. El nombre, el objeto social, el domicilio, la nacionalidad, el área geográfica donde desarrolla sus actividades y la fecha de constitución, tanto de la matriz o controlante como los de las subordinadas incluidas en la consolidación.
2. La proporción en que participa, directa o indirectamente, la matriz o controlante en cada una de las subordinadas que consolida, el método de consolidación empleado en cada caso y el valor total del activo, pasivo y resultados del ejercicio, tanto de la matriz o controlante como de las subordinadas.
3. Si existen subordinadas o controladas no incluidas en la consolidación, se debe revelar el nombre, el objeto social, el domicilio, la nacionalidad, el área geográfica donde desarrollan sus actividades y la fecha de constitución de cada una de ellas, junto con la proporción en que participa, directa o indirectamente, la matriz o controlante, indicando las razones por las cuales no se incluyen en la consolidación.
4. Para el caso del control conjunto, se debe revelar el nombre de los entes económicos con quienes éste se comparte y el porcentaje de participación de cada uno de ellos.
5. El valor de los pasivos consolidados cuya duración residual sea superior a cinco (5) años, así como el de los pasivos con garantías otorgadas por entes comprendidos en la consolidación, revelando su naturaleza y condiciones.
6. El monto consolidado de las obligaciones pensionales.
7. El número de personas empleadas durante el ejercicio por la matriz o controlante y sus subordinadas, clasificado entre empleados de dirección y confianza y otros y los gastos de personal generados para cada una de estas categorías.
8. El monto de los anticipos, créditos y garantías otorgados a los administradores y a los integrantes de los órganos de vigilancia de la matriz o controlante y de sus subordinadas, por ésta o por sus subordinadas, indicando las condiciones esenciales y el tipo de interés.
9. Cuando la fecha de corte de los estados financieros individuales de alguna de las subordinadas difiera de la fecha de consolidación, se debe



revelar tal situación, indicando el corte utilizado y los hechos significados ocurridos en el periodo no coincidente.

10. Un resumen de las prácticas y políticas empleadas para cada uno de los conceptos relevados en los estados financieros consolidados.

11. Un informe que revele de manera sucinta pero clara y completa el efecto de la consolidación en los activos, pasivos, patrimonio y resultado de la matriz o controlante.

12. Una explicación clara y detallada de los ajustes efectuados con el fin de unificar los procedimientos y las normas de contabilidad, indicando sus efectos en los estados financieros consolidados, en la medida en que éstos sean representativos, revelando los procedimientos utilizados.



III. Fusión de sociedades

1.- Concepto, origen y objetivos

Son muchas y muy diversas las opiniones doctrinarias que pretenden dar un concepto de fusión de sociedades, sin embargo la más completa es la que define José de Jesús Gómez Coteró que dice “La fusión es un acto jurídico mediante el cual se unen los patrimonios de dos o más sociedades, cuyos titulares desaparecen o en algunos casos uno de ellos sobrevive, para compenetrarse en una organización unitaria que los sustituye dentro del mundo comercial, pudiendo ser esta organización resultado de la creación de una nueva sociedad o de la absorción hecha por parte del ente que sobrevive”.

Existe un sinnúmero de motivos que pueden dar origen a la fusión de sociedades entre los cuales podemos señalar:

- El mejoramiento de las condiciones de mercado, el que puede obtenerse bien sea aumentando la producción y disminuyendo los costos y gastos, mejorando el precio tope del producto o ampliando los ámbitos de mercado potencial, entre otras muchas formas.
 - La diversificación que permite reducir los riesgos del negocio y financieros; entendiéndose por riesgo de negocio la incapacidad para asegurar la estabilidad en ventas, costos y utilidades; y por riesgo financiero la incertidumbre inherente al uso de la palanca financiera (deuda).
 - La obtención de activos intangibles no disponibles como personal clave, patentes y marcas, equipo de investigación, prestigio e ingreso rápido a mercados corrientes y deseables, sólo por mencionar algunos.
 - Razones financieras tales como beneficios operacionales, de liquidez o de aumento de valor de mercado de las acciones de las sociedades participantes, etc.

Sin embargo la razón fundamental que motiva una fusión de sociedades, es “La maximización del valor de mercado de la empresa”, lo que provocará un aumento en los márgenes de utilidad.

También es conveniente hacer mención que la fusión de sociedades, así como tienen ventajas también tiene desventajas entre las que podemos señalar:

- El cambio de las condiciones de operación y forma de trabajo.
- La pérdida de poder y control administrativo de los accionistas.
- El considerar que el pago por la fusión, representado por las acciones de la fusionante o la nueva sociedad, no corresponde al valor que antes, en las fusionadas tenían las acciones de los socios.

1.2 CLASES DE SOCIEDADES QUE SE FUSIONAN



La ley General de Sociedades Mercantiles establece:

Artículo 222.-“La fusión de varias sociedades deberá ser decidida por cada una de ellas, en la forma y términos que correspondan según su naturaleza”.

Artículo 223.- Los acuerdos sobre fusión se inscribirán en el Registro Público de Comercio y se publicarán en el Periódico Oficial del domicilio de las sociedades que hayan de fusionarse. Cada sociedad deberá publicar su último balance, y aquella o aquellas que dejen de existir, deberá publicar, además, el sistema establecido para la extinción de su pasivo.

Artículo 224.- La fusión no podrá tener efecto sino tres meses después de haberse efectuado la inscripción prevenida en el artículo anterior. Durante dicho plazo, cualquier acreedor de las sociedades que se fusionan, 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, tomará a su cargo los derechos y las obligaciones de las sociedades extinguidas.

Artículo 225.- 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 certificado en que se haga constar el depósito, deberá publicarse conforme al artículo 223.

Artículo 226.-“Cuando de la fusión de varias sociedades haya de resultar una distinta, su constitución se sujetará a los principios que rigen la constitución de la sociedad a cuyo género haya de pertenecer”.

Con base en lo anterior las sociedades que se fusionan pueden ser de capitales o de personas, de igual o distinta naturaleza, y en todo caso formar una distinta a las participantes.

2.- Tipo de Fusión

La doctrina coincide en que desde el punto de vista jurídico existen dos tipos de fusión de sociedades; la fusión pura o propiamente dicha, también llamada fusión por integración, que es aquella en la que desaparecen todas las sociedades y surge una nueva que se constituye con las aportaciones de los patrimonios de las sociedades que se fusionan; y la fusión por incorporación o absorción en la que algunas de las sociedades se extinguen para ingresar mediante la transmisión total de su patrimonio, a otra sociedad preexistente, denominada fusionante.

Desde el punto de vista financiero, las fusiones se pueden clasificar en:



- Fusión Horizontal.- Tratándose de empresas que producen productos similares, comparten la misma actividad económica.
- Fusión Vertical.- Cuando una empresa adquiere otra que es o puede ser una fuente de abastecimiento o un cliente potencial. Otra manera de constituir una fusión vertical ocurre entre proveedores y clientes.
- Fusión de Conglomerado.- Cuando las empresas tienen productos en mercados distintos, este tipo de fusión se da entre empresas cuyas actividades no tienen relación entre sí, o que participan de las dos clasificaciones anteriores.

* Desde el punto de vista legal, la fusión se clasifica en:

Fusión pura.- las entidades fusionadas desaparecen y se crea una nueva entidad fusionante.

Incorporación.- una de las entidades existentes se convierte en entidad fusionante, y absorbe a las demás entidades fusionadas.

4.- Consideraciones

A) Administrativas

La situación de los trabajadores de las empresas participantes, la situación consecuente de las relaciones individuales y colectivas de trabajo, la determinación de quién continuará con las obligaciones de los trabajadores como son por mencionar algunas: El pago de cuotas al Seguro Social, pago de Infonavit, primas de antigüedad y el reparto de utilidades de los trabajadores; son entre otros, algunos de los efectos de la fusión que en esta área pueden llamar la atención.

Aquí podemos encontrar una serie de situaciones respecto de las autorizaciones, permisos, registros, licencias, concesiones y demás beneficios que tuviere alguna de las sociedades que participan en la fusión, encontrando requisitos especiales para la cesión de estos derechos y obligaciones administrativas.

B) Fiscales

El análisis de este ordenamiento se realiza siguiendo el orden progresivo de los artículos del mismo y su reglamento que tengan relación directa o indirecta con la fusión.

Domicilio Fiscal
Artículo 10 CFF
Fracción II.- a)



Ejercicios Fiscales
Cierre anticipado del ejercicio fiscal

Enajenación de Bienes
Artículo 14 CFF
Fracciones I y III
Fusión sin enajenación / Art. 14-A
Disposiciones reglamentarias
Artículo 5-B RCFF
Artículo 5-A RCFF

Devolución de Contribuciones y Compensación de Cantidades a Favor
Artículo 22 CFF
Artículo 23 CFF

Acreditamiento de Estímulos Fiscales, Subsidios y Exenciones
Artículo 25 CFF

Registro Federal de Contribuyentes
Artículo 27 CFF, primer párrafo, Tercer párrafo
Artículo 5-A RFCC
Cambio de nombre, denominación o razón social
Cambio de Domicilio
Aumento o disminución de obligaciones
Cancelación en el RFC

Conservación de la contabilidad y de los avisos del registro federal de contribuyentes

Facultades de comprobación de las autoridades fiscales

Dictamen obligatorio
Artículo 32.A
Artículo 32-A-III
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Enajenación de bienes
Artículo 5-A

Accionistas
Personas físicas
Ingresos por fusión
Costo de adquisición
Sociedades Mercantiles
Ingresos acumulables por fusión
Ingresos de la fusionante accionista de la fusionada

Sociedades participantes
Ingresos acumulables / Artículo 15 LISR



Perdida por fusión
Perdida no amortizable
Perdida fiscal
Artículo 55 LISR
Artículo 57 LISR

Deducción de inversiones (depreciación y amortización)
Artículo 46 LISR / fracc. IV
Depreciación de inversiones

Monto original de terrenos
Enajenaciones a plazo

Declaraciones de las sociedades mercantiles
Declaración del ejercicio
Declaraciones informativas

Cierre anticipado del ejercicio

Dividendos

Fusión de empresas controladoras y controladas

IMPUESTO AL ACTIVO

Acreditamiento del impuesto sobre la renta y devolución del IMPAC

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

I.V.A. en la operación de fusión
Obligaciones derivadas de la fusión
Pagos provisionales en fusión de sociedades

Acreditamiento y compensación

OTROS IMPUESTOS

Ley del Impuesto Especial sobre producción y Servicios

Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.

5.- Registro contable

ACTIVOS.- un aspecto importante, que se debe tomar en cuenta en este momento, es saber cuál deberá ser el valor que se asigne a los activos que recibe la fusionante con motivo de la fusión. Los valores de los activos que serán registrados en la fusionante serán los valores contables que aparezcan en los estados financieros finales de la fusionada, con sus respectivas depreciaciones acumuladas en el caso de los activos fijos. Se considerará



como fecha de adquisición de los mismos la que se tenía en la contabilidad de la fusionada.

La fusión normalmente no se considera una enajenación, si por motivos fiscales la fusión tuviera que considerarse como una enajenación, los activos deberán ser valuados en los estados financieros finales de la fusionada a sus valores estimados de realización, generándose así una utilidad o pérdida en la fusión por la diferencia entre los valores contables y los valores estimados de realización. En este caso, la fusionada tendrá que facturar todos los activos que enajena a la fusionante. Estos valores serán considerados como los valores históricos por la fusionante. Si se da esta circunstancia, la fecha de adquisición de los activos para la fusionante será la fecha de la fusión.

Las cuentas por cobrar se transferirán, tomando como base el valor presente de los beneficios futuros fundamentalmente esperados, es decir, a su valor nominal, pero sin olvidar hacer una cuidadosa estimación del monto de las cuentas incobrables. Este importe deberá ser cargado a los resultados de la entidad fusionada previamente a la elaboración de los estados financieros de la fusión.

PASIVOS.- los pasivos se transfieren con la fusión por su valor nominal. Sólo deberán ser cancelados en los papeles de trabajo de la fusión los saldos de las cuentas de pasivo que sean recíprocas con la entidad fusionante o con las demás fusionadas.

CAPITAL.- si se fusionaran entidades en las que no hay inversiones en acciones entre ellas mismas, el monto en el que se deberá incrementar el capital de la entidad fusionante corresponde al valor del capital de las fusionantes, es decir, al importe de los activos que éstas aportan a la fusión, disminuido por las obligaciones que haya sobre estos activos contraídas con terceros.



IV. Escisión de sociedades

1.- Concepto, origen y objetivo

El Diccionario Jurídico Mexicano (editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM) señala que es una forma de desconcentración por la cual una sociedad madre engendra a manera de partenogénesis una o más filiales y le transmite su patrimonio a título universal.

El Diccionario de la Real Academia Española señala que escindir es rompimiento, dividir o separar, es decir, la escisión es la separación o división de un ente.

4

Dentro de la legislación mexicana, particularmente en el ámbito fiscal, se recoge por primera vez el concepto de escisión de sociedades en los siguientes términos:

Artículo 15-A.- “Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas. La escisión a que se refiere este artículo podrá realizarse en los siguientes términos:

A.- Cuando la escidente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga; o

B.- Cuando la escidente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital a dos o más escindidas, extinguiéndose la primera

Se considera a la escisión como un fenómeno de concentración de empresas, situación que no es adecuada ya que incluso la realidad presenta un fenómeno contrario, es decir, implica la segregación patrimonial de una sociedad que desaparece parcelándose en unidades independientes; podríamos decir que es un medio de descentralización empresarial.

Esta figura responde a las necesidades de impulso y desarrollo de la empresa contemporánea, ya que permite el crecimiento, diversificación y reorganización de las empresas.

Es una forma de crecimiento, puesto que con objeto de lograr una mayor eficiencia productiva permite una descentralización organizativa para reorganizar las empresas existentes.

Se considera que particularmente en México, existen motivos que dieron origen a la escisión, como son el proteccionismo del patrimonio de los particulares en contra de las expropiaciones gubernativas que se dieron durante la época de expropiación de la banca en 1982. Esta figura permitió el separar activos bancarios de los no bancarios y salvar de esta manera parte



del patrimonio evitando que cayera en manos del gobierno al nacionalizarse los bancos.

2.- Tipos de Escisión

A) Completa.- es aquella en la que una entidad se divide en dos o más sociedades de nueva creación, dejando de existir la sociedad escidente. A este tipo de escisión también se le ha llamado escisión pura, por se la contraparte de la fusión pura.

También puede ocurrir que una o varias sociedades establecidas absorban, cada una de ellas, una parte de los activos, pasivos y capital de la sociedad escidente, dejando de existir la sociedad que se escinde. En este caso se da una combinación de escisión con fusión.

B) Incompleta.- ocurre cuando una sociedad segrega parte de sus activos, pasivos y capital aportándolos a una sociedad existente, pero sin dejar de existir la sociedad original que se escinde.

3.- Consideraciones

A) Fiscales

En el mundo fiscal, la escisión de sociedades produce una serie de importantes consecuencias, las que en algunos casos se parecen mucho a los efectos de la fusión, por lo que nos referiremos exclusivamente a los de la escisión:

Ejercicios fiscales
Cierre anticipado del ejercicio fiscal

Enajenación de Bienes
Escisión sin enajenación
Disposiciones reglamentarias
Artículo 5-B RCFF
Artículo 5-A RCFF

Registro Federal de Contribuyentes
Cancelación en el registro federal de contribuyentes

Conservación de la contabilidad y de los avisos del registro federal de contribuyentes

Facultades de comprobación de las autoridades fiscales
Dictamen obligatorio

4.- Registro Contable

El tratamiento contable de la escisión de sociedades no ofrece grandes complicaciones, gracias a que, de acuerdo con su definición, las sociedades escindidas reciben sus activos y pasivos de los establecidos en la escidente.



Por lo que respecta al capital, éste representa el derecho de los accionistas de las sociedades resultantes de la escisión, sobre los activos netos de las propias sociedades escindidas. Los activos netos corresponden a la diferencia aritmética entre los activos totales y los pasivos totales.

Sin embargo hay algunas particularidades en diversos rubros, los cuales son:

ACTIVOS.- de la misma manera que en el caso de las fusiones, las compañías escindidas absorben el importe de los derechos y obligaciones preexistentes en la sociedad escidente. Por lo tanto, con el fin de valorar y presentar los activos, el principio de negocio en marcha sigue siendo válido. El boletín A-11 de los PCGA, señala los valores máximos a los cuales pueden ser valuado un activo. Estos límites deben ser respetados al efectuar las valuaciones de los activos al momento de elaborar los estados financieros finales de la escidente.

Las partidas que representen efectivo se valúan a su valor nominal. Las partidas denominadas en moneda extranjera se valuarán al tipo de cambio vigente a la fecha de cierre, según el método de registro contable utilizado por la entidad.

Las cuentas por cobrar se registran por el valor que se esperaría obtener de ellas si se hicieran efectivas a la fecha del estado financiero. Esto obliga a efectuar una estimación del importe de estas cuentas, que pueden considerarse como de cobro dudoso, y efectuar el cargo a los resultados de la entidad escidente antes de la elaboración de los estados financieros ya mencionados. Los saldos de las diversas cuentas por cobrar y los de sus respectivas cuentas complementarias, deben ser transferidos a los registros contables iniciales de las sociedades escindidas.

Los documentos por cobrar que estén representados por títulos de crédito deben ser endosados por el representante legal de la escidente a favor de la sociedad escindida que los reciba como parte de la escisión.

Los inventarios se transferirán a su costo o valor de mercado, el que sea menor, valuados de acuerdo con las disposiciones contenidas en el Boletín B-10 y adecuaciones.

En relación con los inventarios es conveniente aclarar que, de acuerdo con las actuales disposiciones fiscales, la compradora original de los mismos, es decir, la escidente, tiene el derecho de deducir las adquisiciones para efectos fiscales desde el momento de la adquisición. Por lo tanto, para la escindida, estos activos recibidos no tienen costo fiscal, razón por la cual, el importe de su venta será considerado como utilidad.

Los activos fijos se registrarán a su valor histórico actualizado también de acuerdo con las disposiciones del boletín B-10, con sus correspondientes cuentas de depreciación acumulada. Se considerarán como fecha de adquisición la que tuvieron originalmente en la sociedad escidente.



Debido a que en este caso no se considera la escisión como un operación de enajenación, el crédito mercantil existente en la escidente en la escidente no puede ser valuado ni registrado en las escindidas.

En el caso de que la escisión tuviera que ser considerada como una enajenación para efectos fiscales los diversos activos deberán ser valuados en la escidente a su valor estimado de realización, menos gastos en los que se incurriría en su enajenación, por otra parte al efectuarse la escisión, la escidente deberá facturar todos los activos que transfiera a las escindidas, la escidente deberá facturar todos los activos que transfiera a las escindidas y reflejar una utilidad o una pérdida en la venta de los mismos. En este caso, para la escindida, la fecha de adquisición sería la misma que la de la escisión, y los inventarios podrían ser deducidos por ésta, debido a que contaría con la documentación comprobatoria de su adquisición.

En este último caso, el crédito mercantil resultante de la transacción deberá ser valuado y registrado previamente a la escisión, en la contabilidad de la escidente.

PASIVOS.- las sociedades escindidas se hacen cargo de las obligaciones generadas originalmente en la escidente. El consejo de administración de esta sociedad deberá definir antes de la formalización legal de la escisión cuál será la mecánica para la repartición de los pasivos entre las sociedades resultantes de la escisión. Los pasivos se registran en la contabilidad de las escindidas.

El registro contable de los pasivos se efectuará por sus valores nominales, pero se debe tener mucho cuidado de registrar contablemente todos los pasivos contingentes que puedan afectar los resultados de la escidente y que sean derivados de hechos cuya resolución se encuentre condicionada a la realización a empleados, provisión para el pago de primas de antigüedad, etc.

CAPITAL.- el capital contable de la escidente, representado por acciones, es cancelado en la contabilidad al efectuar el cierre de la misma, y los accionistas reciben a cambio una cantidad equivalente en acciones de las sociedades escindidas. Este capital representará el capital social de dichas sociedades. El importe en la escidente de la cuenta de capital de aportación para efectos fiscales debe repartirse proporcionalmente y registrarse en la contabilidad de inicio en las sociedades escindidas.

El artículo 124 de la LISR, reconoce que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta a favor de los accionistas de la escidente debe dividirse también de manera proporcional entre los accionistas de las sociedades resultantes de la escisión.

5.- Estados Financieros

A) Estado de Situación Financiera



El balance de escisión y el estado de posición financiera de la escisión deberá reflejar la situación patrimonial de la sociedad a la fecha que la escisión haya de realizarse.

Deberá presentarse adicionalmente una evaluación de los bienes, mismos que se considerarán a valores reales a efecto de poder determinar las porciones en que habrá de dividirse el patrimonio a dividirse.

Además los estados financieros de escisión deberán estar dictaminados por contador público

La Compañía Gamesa, S.A., la Compañía Marinela, S.A., y la Compañía Bimbo S.A., de C.V., se van a fusionar para dar lugar a la Compañía Bambino, S. A., presentando los balances al 1 de julio de 2004, que se presenta a continuación:

	Compañía Gamesa, S.A.(UEPS)	Compañía Marinela, S.A. (UEPS)	Compañía Bimbo S.A.(PEPS)
ACTIVO			
Caja o Bancos	35,000.00	30,000.00	46,000.00
Cuentas por cobrar	570,000.00	316,000.00	250,000.00
Inventarios	690,000.00	460,000.00	390000 (PEPS)
Otros activos circulantes.	50,000.00	70,000.00	22,000.00
Terrenos y edificios	810,000.00	0.00	275,000.00
Maquinaria y equipo	520,000.00	330,000.00	193,000.00
Crédito mercantil.	39,000.00	0.00	0.00
Inversiones en acciones.	420,000.00	275,000.00	0.00
Gastos de instalación y organización.	0.00	75,000.00	0.00
Total Activo.	\$3,134,000.00	\$1,556,000.00	\$786,000.00
PASIVO			
Cuentas y doctos. por pagar	602,000.00	615,000.00	346,000.00
Reservas		75,000.00	0.00
Total Pasivo.	\$602,000.00	\$690,000.00	\$346,000.00
CAPITAL.			
Capital social.	2,206,000.00	435,000.00	636,000.00
Reserva legal	188,000.00	226,000.00	97,000.00
Reservas especiales.	138,000.00	205,000.00	118,000.00
Total capital.	\$2,532,000.00	\$866,000.00	\$851,000.00
Suma pasivo y capital	\$3,134,000.00	\$1,556,000.00	\$1,197,000.00

Si se acuerda que las compañías a fusionarse hubieran acordado adoptar el método PEPS para valuar sus inventarios y que, por lo tanto, los inventarios de la Campaña Gamesa S.A., estuvieran subvaluados

en 10% de su valor, el crédito mércantil se debe absorber por los accionistas de la Cía. Y los terrenos y maquinaria se valoron obteniendo un aumento y se abre la cuenta de reservas para indemnización y jubilaciones y aplicarán un estimado para los impuestos por pagar.

El Balance queda así:

ACTIVO			PASIVO	
Caja o Bancos	\$35,000.00			



Cuentas por cobrar	570,000.00	Cuentas y doctos. por pagar	615,000.00
Inventarios	759,000.00	Reservas	75,000.00
Otros activos circulantes.	50,000.00	Impuestos por pagar	12,000.00
Terrenos y edificios	830,000.00	Suma Pasivo	702,000.00
Maquinaria y equipo	566,000.00	CAPITAL	
Inversiones en acciones.	420,000.00	Capital Social	\$2,206,000.00
		Reserva Legal	188,000.00
		Reservas especiales.	134,000.00
			2,528,000.00
TOTAL	\$3,230,000.00		\$3,230,000.00

Si se acuerda que las compañías a fusionarse hubieran acordado adoptar el método PEPS para valuar sus inventarios y que, por lo tanto, los inventarios de la Campaña Marinela S.A., estuvieran subvaluados

en 10% de su valor, los gastos de instalación se deben absorber por los accionistas de la Cía.

La maquinaria se valió obteniendo un aumento y la cuenta de reservas para indemnización y jubilaciones se redujeron y se estimaron los impuestos federales.

El Balance queda así:

ACTIVO		PASIVO	
Caja o Bancos	30,000.00	Cuentas y doctos. por pagar	\$615,000.00
Cuentas por cobrar	316,000.00	Reservas	63,000.00
Inventarios	506,000.00	Impuestos por pagar	10,200.00
Otros activos circulantes.	70,000.00	Suma Pasivo	688,200.00
Terrenos y edificios	0.00	CAPITAL	
Maquinaria y equipo	379,500.00	Capital Social	435,000.00
Inversiones en acciones.	275,000.00	Reserva Legal	226,000.00
		Reservas especiales.	227,300.00
			888,300.00
TOTAL	\$1,576,500.00		\$1,576,500.00



V. Franquicias

1.- Concepto.- La ley de Protección a la Propiedad Industrial, en el artículo 142, la define de la siguiente forma:

“Existirá franquicia, cuando con la licencia de uso de una marca se transmitan conocimientos técnicos o se proporcione asistencia técnica, para que la persona a quien se le concede pueda producir o vender bienes o prestar servicios de manera uniforme y con los métodos operativos, comerciales y administrativos establecidos por el titular de la marca, endientes a mantener la calidad, prestigio e imagen de los productos o servicios a los que ésta distingue.

Quien conceda una franquicia deberá proporcionar a quien se la pretende conceder, previamente a la celebración del convenio respectivo, la información relativa sobre el estado que guarda su empresa, en los términos que establezca el Artículo 65 del Reglamento de esta ley”.

Partes que intervienen:

FRANQUICIANTE.- es la persona que otorga contractualmente a otra los derechos de uso de determinada marca o nombre comercial que posee, así como la cesión de ciertos sistemas estandarizados de producción, distribución y mercadotecnia de un bien o servicio para comercializarlo de manera uniforme y acorde con los métodos operativos, comerciales y administrativos por él establecidos.

FRANQUICIATARIO.- es la persona que adquiere contractualmente, mediante el pago de una cuota inicial y de regalías, el derecho de comercializar un bien o servicio de marca o nombre comercial registrado, y que además recibe servicios de entrenamiento, capacitación, supervisión, consultoría, asesoría, soporte técnico, manuales de operación, campañas promocionales, entre otros, para el buen funcionamiento del negocio franquiciado.

CUOTA INICIAL.- es la parte o cantidad fijada por el franquiciante a los franquiciatarios por el derecho de vender sus productos o servicios exclusivos.

REGALIAS.- son los pagos a que se hace acreedor el franquiciante por permitir al franquiciatario comercializar bienes o servicios creados o inventados por él, debidamente registrados.

El pago de regalías es continuo, por lo regular mensualmente, durante la vigencia de la franquicia.

Generalmente el pago de las regalías consiste en un porcentaje que el franquiciatario paga sobre el total de sus ventas, o de acuerdo con lo convenido en el contrato de franquicia.

CIRCULAR DE OFERTA DE FRANQUICIA.- es el documento que proporciona el franquiciante al franquiciatario antes de firmar el convenio o



contrato de franquicia respectivo, el cual debe contener la información relativa sobre el estado que guarda su empresa, o por lo menos incluir la información técnica, económica y financiera establecida en el artículo 65 del Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial, la cual es:

- a) Nombre, denominación o razón social, domicilio y nacionalidad del franquiciante.
- b) Descripción de la franquicia.
- c) Antigüedad de la empresa franquiciante de origen y, en su caso, franquiciante maestro en el negocio objeto de la franquicia.
- d) Derechos de propiedad intelectual que involucra la franquicia.
- e) Montos y conceptos de los pagos que el franquiciatario debe cubrir al franquiciante.
- f) Tipos de asistencia técnica y servicios que el franquiciante debe proporcionar al franquiciatario.
- g) Definición de la zona territorial de la negociación que explote la franquicia.
- h) Derecho del franquiciatario a conceder o no subfranquicias a terceros y, en su caso, los requisitos que deba cubrir para hacerlo.
- i) Obligaciones del franquiciatario respecto de la información de tipo confidencial que le proporcione el franquiciante.
- j) En general las obligaciones y derechos del franquiciatario que deriven de la celebración del contrato de franquicia.

CONTRATO DE FRANQUICIA.- es un contrato de mercantil bilateral por medio del cual el franquiciante le otorga al franquiciatario el derecho de uso de determinada marca o nombre comercial que posee, a la vez que le transmite ciertos sistemas homogéneos de producción, distribución y mercadotecnia de un bien o servicio para comercializarlo de manera uniforme y acorde con los métodos operativos, comerciales y administrativos por él establecidos. Este contrato no necesita registrarse ante notario; se recomienda registrarlo ante el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, porque en caso de surgir alguna complicación el registro es condición indispensable para que tenga efectos frente a terceros.

REGISTRO DE OPERACIONES.- para efectuar el registro de gastos diferidos, cargos diferidos, erogaciones realizadas en períodos preoperatorios, porcentajes para amortización, reglas para deducción de inversiones, gastos de investigación y desarrollo, gastos de mercadotecnia, intangibles generados en etapas preoperatorios; amortización de gastos preoperatorios, gastos de reorganización, reubicación, reajuste y entrenamiento de personal, debe observarse tanto lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, como las normas del Boletín C-8 del IMCP.



2.- Registros Contables

A) Franquiciante

Para ejercer un control sobre los activos intangibles y los cargos diferidos, el franquiciante debe establecer una cuenta de Mayor para cada uno de los costos y gastos que la integran. Las cuentas más usuales son:

Franquicias.	
<p>Se carga:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Del costo de las franquicias que son propiedad de la entidad. 	<p>Se abona:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Del costo de las franquicias que causan baja o cancelación por haber concluido su vida útil o por no generar utilidades. 2. Del valor de la amortización de las franquicias vigentes.

SALDO: El saldo de esta cuenta es deudor y representa el costo de las franquicias que son propiedad de la entidad; se presenta en el Estado de situación financiera en el grupo del Activo NO Circulante.

Gastos de investigación y desarrollo.	
<p>Se carga:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Del costo de los materiales utilizados directamente en la investigación y desarrollo. 2. De la depreciación de equipos, instalaciones y edificios destinados exclusivamente a la investigación y desarrollo. 3. Del costo de equipos e instalaciones dedicadas específicamente a la investigación y desarrollo. 4. De los sueldos y salarios y demás costos relativos al personal destinado directamente a la investigación y desarrollo. 	<p>Se abona:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. De la aplicación de los costos y gastos cargados en esta cuenta a los resultados de operación conforme se incurren.

SALDO: Esta cuenta, al terminar el período, carece de saldo debido a que los costos y gastos cargados en ella se aplican a resultados de operación conforme se incurre. En atención a su importancia relativa todos los gastos de investigación y desarrollo cargados a resultados del periodo deben relevarse en el cuerpo de los Estados Financieros o en una nota por separado.



Gastos de Mercadotecnia.

Se carga:	Se abona:
<ol style="list-style-type: none"> 1. De los gastos de investigación de mercado. 2. De los gastos de publicidad o promoción. 3. Del costo de creación de marcas y nombres comerciales. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. De la aplicación a resultados de operación de los gastos de investigación conforme se incurren. 2. De la aplicación a resultados de operación de la publicidad o promoción conforme se incurre; sin embargo, es permisible diferir la porción de publicidad o promoción cuando se pueda precisar la que debe ser aplicada a resultados de operación futuros. 3. De la amortización en línea recta de marcas y nombres comerciales durante el periodo a su vida útil es estimada.

SALDO: El saldo de esta cuenta es deudor y representa el valor de la publicidad o promoción, así como el costo de creación de marcas y nombres comerciales que está pendiente de aplicarse a resultados de operación futuros; se presenta en el Estado de Situación Financiera en el grupo de activo no circulante.

Gastos en etapas preoperatorios de instalación y organización.

Se carga:	Se abona:
<ol style="list-style-type: none"> 1. De los gastos de adquisición de equipos. 2. De los gastos de organización y administración de su producción. 3. De los gastos de desarrollo de los productos o servicios que planea vender. 4. De los gastos de desarrollo de mercado. 5. De los gastos de contratación de personal, entre otros. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. De la aplicación a resultados de operación de los proyectos o tareas abandonados porque resulte claro que no serán aprovechables durante la etapa operatoria. Los costos asociados con ellos si deben considerarse como pérdida en la fase preoperatorio, por haber desaparecido la incertidumbre de su posible absorción. 2. De la amortización de los gastos preoperatorios, la cual debe iniciarse inmediatamente después de que la empresa deja la etapa preoperatorio.

SALDO: el saldo de esta cuenta es deudor y representa los gastos en etapas preoperatorios de investigación y organización pendientes de aplicación a resultados futuros; se presenta en el Estado de Situación Financiera en el grupo del Activo no circulante o cargos diferidos.



Gastos de reorganización, reubicación, reajuste y entrenamiento de personal.

Se carga:	Se abona:
<p>1.- De los gastos de reorganización, reubicación, reajuste y entrenamiento de personal, que se hacen con el fin de eliminar ineficiencias, altos costos u otras condiciones de desventaja, o de alcanzar mayor eficiencia, menores costos u otras condiciones de ventaja para competir adecuadamente en el mercado.</p>	<p>1. De la aplicación inmediata de los gastos citados a resultados de operación.</p> <p>2. Si estos gastos se difieren lo único que se lograría sería distribuir su importe entre los resultados de varios períodos contables, lo cual no significaría ninguna ventaja en la presentación de las cifras para los lectores de los estados financieros.</p>

SALDO: Esta cuenta carece de saldo cuando es inmediata la aplicación a resultados de operación los gastos incurridos; es deudor cuando se difieren y representa el valor de los gastos de reorganización, reubicación, reajuste y entrenamiento de personal que están pendientes de aplicarse a resultados futuros; se presenta en el Estado de situación financiera en el grupo del Activo no circulante o cargos diferidos.

B) Franquiciatario

Para ejercer un control sobre la obtención de la franquicia, los gastos incurridos para su adquisición y el pago por concepto de regalías, el franquiciatario debe establecer las siguientes cuentas:

Inversiones de franquicias.	
Se carga:	Se Abona:
<p>1. Del valor pagado inicialmente por la obtención de la franquicia.</p> <p>2. Del valor de los gastos incurridos para la adquisición de la franquicia.</p>	<p>1. Del valor de la amortización de la franquicia durante la vigencia del contrato correspondiente, con cargo a gastos de operación, o sea, a resultados.</p>

SALDO: el saldo de esta cuenta es deudor y representa el valor de las inversiones en franquicias pendientes de amortizarse; se presenta en el Estado de situación financiera en el grupo del Activo no circulante o cargos diferidos.



Gastos de operación.

Se Carga:

1. Del valor de las regalías pertenecientes al período en que se hayan efectuado las ventas, independientemente del momento en que paguen, con abono a la cuenta del Pasivo correspondiente.

2. Del valor de la amortización de la franquicia con abono a la cuenta de Inversiones en franquicias.

Se abona:

1. Del valor de su saldo para saldarla, con cargo a la cuenta de Pérdidas y ganancias.

SALDO: el saldo de esta cuenta es deudor; se presenta en el Estado de resultados.



Bibliografía.

1. Romero, López Javier, Contabilidad Superior. Mc. Graw Hill.
2. Lara Flores Elías, Tercer Curso de Contabilidad. Trillas.
3. INTERNACIONAL DE CERAMICA, S.A. DE C.V., INFORME ANUAL 2003.
4. BANCO DE CREDITO E INVERSIONES
BANCO CONOSUR, AGENCIA MIAMI Y FILIALES
BALANCE GENERAL CONSOLIDADO
ESTADO DE RESULTADOS CONSOLIDADOS
5. Carlos Rodríguez Cerf7@hotmail.com "CONSOLIDACION DE ESTADO DE FINANCIEROS"
6. Martínez Castillo, Aureliano."Consolidación de estados Financieros". Mc Graw Hill.
7. Muñoz López, Rafael, "Escisión de sociedades", ISEF.