



NIF-B-8 Estados financieros consolidados o combinados

L.C.P., M.D.F. y M.S.S.
**Gerardo Ernesto
Martínez Chávez**
Presidente Consejo
Directivo

C.P.C. Fernando
Santana Ballesteros
Vicepresidente
General

C.P.C., M.I. y Abogado
**Felipe de Jesús Arias
Rivas**
Vicepresidente de
Calidad

C.P.C. y M.I. Javier
Pérez López
Vicepresidente de
Asuntos Fiscales

“Por una contaduría
Pública con Excelencia
y Nacionalista”



FNAMCP

ccpudg@ccpudg.org.mx
www.ccpudg.org.mx



INTRODUCCIÓN:

Considerando la importancia del principio de control que una entidad ejerce sobre otra u otras, la Norma de información financiera (NIF) B-8 establece al control como la base para requerir la consolidación de estados financieros de una controladora y sus subsidiarias.

La entidad controladora ejerce control sobre una o más participadas llamadas subsidiarias, las cuales pueden tener una forma jurídica similar o diferente a la de la controladora.

Por lo que en los estados financieros consolidados deben presentar los activos y pasivos consolidados de todas las entidades del grupo, netos de las eliminaciones de los efectos de las operaciones Inter compañías, observando para su presentación y revelación lo establecido en la NIF A-1 y NIF A-7, dentro del estado de resultados integral y de flujos de efectivo.

Mientras una entidad mantenga su condición de subsidiaria puede seguir consolidándose.

Deben presentarse las participaciones subsidiarias como inversiones permanentes, valuadas con el método de participación; mostrando la controladora, el nombre y ubicación de la controladora que dentro del grupo ha emitido estados financieros consolidados de uso público con base en NIF e información respecto a cómo pueden obtenerse esos estados financieros consolidados.

Por su parte las subsidiarias deben presentar la información respecto de sus nombres y los porcentajes de participación de la controladora.

Los estados financieros consolidados se utilizan para dar a conocer la situación económica real y fundamentar la toma de decisiones de las entidades controladoras, por ello el CINIF emitió la Norma de Información Financiera (NIF) B-8 Estados financieros consolidados o combinados, considerando diversos aspectos, por lo que en este boletín trataremos las disposiciones relativas a inversiones en las que se tiene control o que son parte de un grupo.

MARCO CONCEPTUAL:

- Norma de Información Financiera B-8

DESARROLLO:

El objetivo de esta Norma de Información Financiera (NIF) es establecer las normas para la elaboración, presentación y revelación de los estados financieros consolidados de una entidad controladora y sus subsidiarias. Asimismo, esta NIF establece las bases para la preparación de los estados financieros combinados.

El CINIF decidió modificar la NIF B-8 incorporando los cambios recientes efectuados a la normativa internacional, relacionados con el tema de participación en otras entidades en que se tiene control, el cual es el principio base para la consolidación de entidades.

Definición de Control

La NIF B-8 establece que una entidad controla a otra en la que participa cuando tiene poder sobre ésta para dirigir sus actividades relevantes; está expuesta o tiene derecho a rendimientos variables procedentes de dicha participación; y tiene la capacidad de afectar esos rendimientos a través de su poder sobre la participada.

Así mismo, la NIF B-8 establece que además pueden existir otros acuerdos contractuales que otorguen poder sobre la participada o bien, otros factores como el grado de involucramiento en la participada que podrían ser indicadores de la existencia de poder. Por lo tanto, habrá que aplicar el juicio profesional en cada situación particular para identificar la existencia de control.

Derechos Protectores

Son aquellos que existen para proteger la participación del inversionista no controlador, pero no le dan poder.

Principal y Agente

El principal es un inversionista con derecho a tomar decisiones sobre la entidad en que participa; por su parte, el agente es una persona o entidad que toma decisiones actuando en nombre y en beneficio del principal, por lo cual, éste no puede ser quien ejerza control. La diferenciación entre principal y agente es importante en el proceso de identificación de la existencia de poder.

Entidad Estructurada

Es aquella entidad que ha sido diseñada de forma que los derechos de voto o similares no son el factor determinante para decidir quién la controla.

Estados Financieros Consolidados

Considerando la importancia del control, **la NIF B-8 requiere que una entidad controladora presente estados financieros consolidados**; es decir, incluyendo los de las entidades en las que ejerce control y que se denominan subsidiarias. Este requerimiento se establece ante el hecho de que la controladora y las subsidiarias operan bajo un mismo centro de control y, por lo tanto, todas ellas conforman una sola entidad económica.

Identificación de control en una participada

Una inversionista debe determinar si tiene control sobre una participada y si, consecuentemente, ésta es su subsidiaria. Para ello, es necesario hacer un análisis que requiere la aplicación del juicio profesional del emisor de estados financieros.

Elementos para conocer si un inversionista controla a una participada:

- 1.-Si tiene poder sobre la participada para dirigir sus actividades relevantes,
- 2.-Si tiene exposición o derecho, a rendimientos variables procedentes de su involucramiento en la participada; y
- 3.-Si tiene vinculación entre poder y rendimientos; siendo la capacidad presente de utilizar su poder sobre la participada para afectar el monto de los rendimientos que le corresponden como inversionista.

Cuando los hechos y circunstancias indiquen la existencia de cambios en uno o más de los tres elementos de control, el inversionista debe evaluar nuevamente si mantiene dicho control.

Cuando dos o más inversionistas dirigen en forma conjunta las actividades relevantes de una participada, entonces, debido a que ninguno de ellos puede dirigir las actividades sin el acuerdo de los otros, debe concluirse que ninguno controla individualmente a la participada.

Características de una entidad de inversión:

- 1.-Obtener fondos de uno o más inversionistas con el propósito de prestar a dichos inversionistas servicios de administración de inversiones;
- 2.-Comprometerse con sus inversionistas a que su modelo de negocio sea únicamente la inversión de fondos para obtener retornos (beneficios) por la apreciación del capital o por ingresos derivados de sus inversiones (tales como intereses y dividendos) o ambos; y
- 3.-Tener inversiones que, en su mayoría, son con fines de negociación y para comprar y vender, por lo que éstas y sus retornos son determinados y evaluados sobre una base de valor razonable.

Poder sobre la participada

Un inversionista tiene poder sobre una participada cuando posee derechos que le otorgan la capacidad presente de dirigir sus actividades relevantes; es decir, las actividades que afectan de forma significativa los rendimientos de la participada, las cuales usualmente son las relativas a establecer las políticas estratégicas, operativas y financieras.

En ocasiones, la evaluación de la existencia de poder es sencilla, como cuando se obtiene de forma directa y únicamente de los derechos de voto concedidos por instrumentos que por sustancia económica son de capital, tales como las acciones, y el poder puede evaluarse mediante la consideración de los derechos de voto procedentes de la posesión de dichos instrumentos.

En otros casos, la evaluación es más compleja y puede requerir el tener que considerar más de un factor; por ejemplo, cuando el poder procede de uno o más acuerdos contractuales

Si dos o más inversionistas ostentan cada uno derechos existentes que les conceden la capacidad unilateral para dirigir cada uno distintas actividades relevantes, el inversionista que tiene capacidad presente para dirigir las actividades que afectan de forma más significativa a los rendimientos de la participada es el que tiene el poder sobre la participada.

Un inversionista puede tener poder sobre una participada incluso si otras entidades tienen derechos existentes que les conceden la capacidad presente de participar en la dirección de las actividades relevantes; por ejemplo, cuando dichas entidades tienen influencia significativa. Sin embargo, un inversionista que mantiene sólo derechos protectores no tiene poder sobre una participada y, en consecuencia, no la controla.

Vinculación entre poder y rendimientos

Un inversionista controla a una participada, si además de tener poder sobre ella y exposición o derecho a los rendimientos variables procedentes de su involucramiento en la participada, también tiene la capacidad de usar su poder para afectar el rendimiento de la participada como consecuencia de dicho involucramiento.

El inversionista con derechos de toma de decisiones sobre una entidad debe identificar si es un principal o un agente.

No debe considerarse que un agente controla una participada dado que, por definición, el agente ejerce derechos de toma de decisiones que le han sido delegados por el principal; es decir, toma decisiones en nombre y beneficio del principal.

Ejemplo del registro contable de inversión en subsidiaria:

La empresa "Matriz Holding, SA de CV" realiza una aportación para un futuro aumento de capital a la empresa "Sub One, SA de CV", (una de sus empresas subsidiarias), un monto de \$750,000.00 (en transferencia), con esta aportación la empresa Matriz Holding, SA de CV obtiene 51% de participación de Sub One, SA de CV.

1.- Matriz Holding, SA de CV aporta \$750,000 pesos a Sub One, SA			
Concepto: Registro inversión en Sub One, SA			
Cuenta	Nombre de la cuenta	Debe	Haber
188-01	Inversiones a largo Plazo en Subsidiarias	750,000	
188-01-01	Sub One, SA		
102-01	Bancos Nacionales		750,000
102-01-01	HSBC, SA		
Fuente:	NIF con efectos fiscales Aplicación práctica		
Autores:	Horacio Eudave, Carmen Karina Tapia	Editorial:	IMPC

¹ Fuente: Libro NIF con efectos fiscales aplicación práctica, primera edición, autores Horacio Eudave, Carmen Karina Tapia.

Ejemplo del registro contable de la ganancia por método de participación en subsidiaria:

Matriz Holding, SA de CV cuenta con 60% de las acciones de la compañía Sub One Two, SA. El monto total de las acciones asciende a \$7'000,000. Al cerrar operaciones en el año 20XX, Sub One Two, SA, obtiene una ganancia neta por \$500,000.

2.- Matriz Holding, SA de CV cuenta con 60% de las acciones de Sub Two, SA, esta obtiene una ganancia neta por \$500,000			
Concepto: Registro ganancia por método de participación en Sub Two, SA			
Cuenta	Nombre de la cuenta	Debe	Haber
188-01	Inversiones a largo Plazo en Subsidiarias	300,000	
188-01-01	Ganancias Sub Two, SA		
803-02	Resultados en Subsidiarias		300,000
803-02-01	Ganancias Sub Two, SA		
Fuente:	NIF con efectos fiscales Aplicación práctica		
Autores:	Horacio Eudave, Carmen Karina Tapia	Editorial:	IMPC

² Fuente: Libro NIF con efectos fiscales aplicación práctica, primera edición, autores Horacio Eudave, Carmen Karina Tapia.

Las distribuciones de utilidades acumuladas de la Subsidiaria, deben reconocerse por la Controladora reduciendo el valor de su inversión permanente en la Subsidiaria.

Para que una entidad se pueda considerar subsidiaria, se debe tomar en cuenta la existencia de control de una entidad en otra en la que participa (subsidiaria). Por ello, con la nueva definición de control podría darse el caso de tener que reconocer como subsidiaria a alguna entidad en la que antes no se consideraba que hubiera control.

Emisión de estados financieros consolidados

Para la emisión de los estados financieros consolidados deben incluir los estados financieros de la controladora y los de todas sus subsidiarias, y realizarse desde la fecha en que se obtiene el control de las subsidiarias y suspenderse a partir de la fecha en que se pierde el control de las mismas.

Cabe mencionar que una subsidiaria no debe ser excluida de la consolidación porque sus actividades y/o su figura legal sean distintas a las del resto de las entidades del grupo que se consolida.

Políticas contables

Las políticas contables a utilizar por una controladora deben ser uniformes para transacciones y otros sucesos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas en la controladora y en las subsidiarias.

Deben realizarse los ajustes necesarios en los estados financieros consolidados para cumplir con el postulado básico de consistencia, en el caso de que un miembro del grupo utiliza políticas contables diferentes a las adoptadas.

Los estados financieros de las subsidiarias deben convertirse a la moneda de informe establecida por la controladora, antes de su consolidación.

Fecha de los estados financieros

Los estados financieros consolidados que incluyen a las subsidiarias deben estar referidos a la misma fecha (controladora y subsidiarias) y al mismo periodo que los de la controladora; si son diferentes, la subsidiaria debe elaborar, para efectos de la consolidación, estados financieros a la misma fecha y por el mismo periodo que los de la controladora, salvo que se considere impráctico hacerlo, en cuyo caso, se permite que los estados financieros de las subsidiarias sean a fechas diferentes, siempre y cuando:

- 1.-Esa diferencia no sea mayor a tres meses y sea consistente de periodo a periodo; y
- 2.-La extensión del periodo por el que se informa sea la misma que la de los estados financieros de la controladora; por ejemplo, doce meses.

Los estados financieros de la subsidiaria deben ajustarse para reconocer y revelar las operaciones relevantes que hayan ocurrido en el periodo no coincidente y la consolidación sólo debe abarcar operaciones por el periodo durante el cual fueron controladas por la controladora.

Procedimiento de la consolidación de estados financieros

Para la elaboración de los estados financieros consolidados, debe procederse como sigue:

- a. integrar los estados financieros de las subsidiarias a los de la controladora;
- b. integrar en los estados financieros consolidados los ajustes a los activos netos de las subsidiarias en su adquisición;
- c. eliminar las inversiones permanentes en subsidiarias;
- d. eliminar todos los efectos de las operaciones y saldos intercompañías;
- e. determinar la participación no controladora; y
- f. presentar estados financieros consolidados.

CONCLUSION:

Es necesario que las entidades que tienen participación económica en otras, que además tengan poder sobre éstas para dirigir sus actividades relevantes o tienen derecho a rendimientos variables o tiene la capacidad de afectar esos rendimientos a través de su poder sobre la participada, reconozcan que es una entidad controladora respecto de la otra en la que participa.

Por lo que, si la entidad denominada controladora identifica tener el control sobre otra llamada subsidiaria o participada, las cuales pueden tener una forma jurídica similar o diferente a la de la controladora, se genera la base para requerir la consolidación de sus estados financieros.

Al conocer las inversiones en las que se tiene control o que son parte de un grupo deben realizar los registros concernientes de dichas inversiones y de sus rendimientos o utilidades que les correspondan para realizar la presentación y revelación correcta y oportuna en los estados financieros consolidados por su afectación ante terceros, cumpliendo las reglas de emisión, aplicando las políticas contables para dar cumplimiento con el postulado básico de consistencia, expresándose las cifras en la moneda de informe establecida por la controladora.

ACLARACIÓN:

El comité del presente estudio corresponde ilustrativamente a la opinión de quien elabora este boletín como a la opinión de los miembros de la Comisión Normas Internacionales de Auditoría y de Información Financiera del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A.C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN:

PRESIDENTE:	C.P.C Y M.I JUAN ANTONIO AGUIRRE BRIZUELA
VICEPRESIDENTE:	C.P.C. Y M.I. JAVIER PEREZ LÓPEZ
SECRETARIO:	L.C.P. Y M.I. RAÚL ÁLVAREZ LARIOS
	C.P.C Y M.I HORACIO EUDAVE ROBLES