

PROYECTO PARA AUSCULTACIÓN

Para recibir comentarios a más tardar el 18 de septiembre de 2008

**Norma de Información
Financiera**

B-8

**Estados financieros
consolidados y combinados**

Este proyecto para auscultación de Norma de Información Financiera es emitido por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) para recibir comentarios por escrito, los cuales deben enviarse al mismo con la referencia No. 016-08



Derechos de autor © 2008 (en trámite) reservados para el:

Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF)

Bosque de Ciruelos 186, Piso 11
Col. Bosques de las Lomas,
C. P. 11700, México, D. F.
Teléfono: (55) 55-96-56-33
Fax: (55) 55-96-56-34
Correo electrónico: contacto.cinif@cinif.org.mx

Prohibida la reproducción, traducción, reimpresión o utilización, total o parcial de esta obra, ya sea de manera electrónica, mecánica u otro medio, actual o futuro, incluyendo fotocopia y grabación o cualquier forma de almacenamiento físico o por sistema, sin el permiso por escrito del **CINIF**.

Para cualquier información adicional sobre el uso de este documento, así como del precio sobre copias adicionales, favor de contactarse directamente al **CINIF**.

Información adicional relacionada con esta NIF se encuentra en la página electrónica del **CINIF**: www.cinif.org.mx



Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera

Bosque de Ciruelos 186, Piso 11
Col. Bosques de las Lomas
C. P. 11700, México, D. F.

El logotipo del CINIF y los términos “NIF”, “INIF”, “ONIF”, “CINIF”, “Normas de Información Financiera”, “Interpretaciones a las Normas de Información Financiera” y “Orientaciones para la aplicación de las NIF”, son marcas registradas del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C.

México, D. F. a 18 de junio de 2008

A TODOS LOS INTERESADOS EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) adjunta el proyecto para auscultación de la **Norma de Información Financiera B-8, Estados financieros consolidados y combinados (NIF B-8)** convocando al envío de comentarios sobre cualquier punto o tópico desarrollado por el proyecto, los cuales representan mayor beneficio si indican el párrafo específico o grupo de párrafos que le son relativos, contienen razonamientos claros con sustento técnico y, donde sea aplicable, provean sugerencias de redacción alternativa.

Los comentarios que se reciban por escrito serán analizados y tomados en cuenta para las deliberaciones del Consejo Emisor en el proceso de aprobación del proyecto, sólo si son recibidos a más tardar el 18 de septiembre de 2008; con base en su Reglamento de Auscultación, el CINIF publicará dichos comentarios en su página electrónica. Las comunicaciones a este respecto deben enviarse con la referencia 016-08 por alguna de las siguientes vías:

- a) correo electrónico: contacto.cinif@cinif.org.mx
- b) fax: (55) 55-96-56-34
- c) mensajería: Bosque de Ciruelos 186, Piso 11,
Col. Bosques de las Lomas,
CP 11700, México, D. F.

Cualquier disposición normativa previamente promulgada, que se pretenda eliminar o modificar, se mantendrá vigente hasta en tanto la NIF presentada para auscultación se apruebe y entre en vigor.

Por último, el proyecto para auscultación propone su entrada en vigor para los periodos que se inicien a partir del 1º de enero de 2009.

Atentamente,

C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
Presidente del Consejo Emisor del CINIF

NIF B - 8

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y COMBINADOS

CONTENIDO

| | Párrafos |
|---|--------------|
| INTRODUCCIÓN | IN1 – IN13 |
| Preámbulo | IN1 – IN3 |
| Razones para emitir la NIF B-8 | IN4 |
| Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores | IN5 – IN8 |
| Entidades con propósitos específicos | IN5 |
| Razones para no consolidar | IN6 – IN7 |
| Derechos de voto potenciales | IN8 |
| Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF | IN9 – IN10 |
| Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera | IN11 – IN12 |
| Pérdida del control | IN11 |
| Estados financieros no consolidados | IN12 – IN113 |
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 |
| DEFINICIÓN DE TÉRMINOS | 3 |
| ASPECTOS GENERALES | 4 – 7 |

| | |
|---|----------|
| NORMAS DE PRESENTACIÓN | 8 – 47 |
| | Párrafos |
| Estados financieros consolidados | 8 – 40 |
| Procedimiento de consolidación | 10 – 30 |
| <i>Incorporación a los estados financieros de las subsidiarias de los ajustes iniciales al valor de sus activos netos</i> | 11 – 12 |
| <i>Suma de los estados financieros de la controladora con los de sus subsidiarias</i> | 13 – 15 |
| <i>Eliminación de las operaciones intercompañías</i> | 16 – 21 |
| <i>Eliminación del monto de la inversión en la subsidiaria reconocido por la controladora</i> | 22 |
| <i>Segregación del capital contable de la participación no controladora</i> | 23 – 24 |
| <i>Determinación del estado de variaciones en el capital contable consolidado</i> | 25 – 26 |
| <i>Consideraciones adicionales dentro del proceso de consolidación</i> | 27 – 30 |
| Requisitos para la consolidación | 31 – 33 |
| Pérdida del control | 34 – 38 |
| Subsidiarias disponibles para la venta | 39 |
| Estados financieros consolidados comparativos | 40 |
| Estados financieros no consolidados | 41 – 44 |
| Estados financieros combinados | 45 – 46 |

| | Párrafos |
|---|----------|
| NORMAS DE REVELACIÓN | 47 – 49 |
| Estados financieros consolidados | 47 |
| Estados financieros no consolidados | 48 |
| Estados financieros combinados | 49 |
| VIGENCIA | 50 – 51 |
| TRANSITORIO | 52 |
| | Páginas |
| APÉNDICE A – Consideraciones para identificar la existencia de control | 26 – 27 |
| APÉNDICE B – Ejemplos de indicadores de control | 28 – 29 |
| Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF B - 8 | 30 |
| Otros colaboradores que participaron en la elaboración de la NIF B - 8 | 30 |

NIF B-8

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y COMBINADOS

INTRODUCCIÓN

Preámbulo

En el año 1992 inició la vigencia del Boletín B-8, *Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes* (Boletín B-8). En dicho documento se establecía el tratamiento contable de las inversiones permanentes en subsidiarias, asociadas o en otras entidades en la que no se ejerce control ni influencia significativa, conocidas como inversiones permanentes. IN1

En el año 2005, entró en vigor el Boletín B-7, *Adquisiciones de negocios* (Boletín B-7), en el que se establece la normatividad relativa al reconocimiento inicial de subsidiarias y asociadas, con motivo de su adquisición; consecuentemente, el Boletín B-7 dejó sin efecto a los párrafos que trataban este tema en el Boletín B-8. Por lo tanto, el Boletín B-8 mantuvo respecto a las subsidiarias, el tema de consolidación de estados financieros y respecto de asociadas, el de valuación bajo el método de participación; ambos temas se refieren al reconocimiento posterior. IN2

Por otra parte, dentro de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), la NIC-27, *Estados financieros consolidados y separados* (NIC-27), tuvo cambios aplicables a partir enero del año 2005 y otras modificaciones hasta enero de 2008, algunas aplicables en julio de 2009. Asimismo, la NIIF-3, *Combinaciones de negocios* (NIIF-3), tiene cambios previstos a partir de julio de 2009, por lo que se refiere al reconocimiento de adquisiciones de subsidiarias. IN3

Razones para emitir la NIF B- 8

Las razones para emitir la Norma de Información Financiera B-8, Estados financieros consolidados y combinados (NIF B-8) son, principalmente: IN4

- a) hacer los cambios en el esquema normativo mexicano para lograr la convergencia con la NIC-27, que incluye referencias a la nueva NIIF-3;
- b) separar los temas de consolidación de estados financieros y de valuación de inversiones permanentes debido a que son diferentes. De tal forma, en la NIF B-8 se mantiene el tema relativo al reconocimiento posterior de subsidiarias y, en la NIF C-7, se reubica el relacionado con el reconocimiento posterior de asociadas y otras inversiones

permanentes,

- c) incorporar nueva terminología establecida en el Marco Conceptual de las NIF y en la normatividad internacional.

Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores

Entidades con propósitos específicos

La NIF B-8 establece que una subsidiaria es aquella entidad en la que se tiene control que puede tener una estructura legal similar o diferente a la de la tenedora y que incluso, puede ser una *entidad con propósitos específicos (EPE)*. Por lo tanto, la NIF B-8 requiere a una entidad que invierte en una EPE en la que tiene control, que consolide sus estados financieros con los de ésta. El Boletín B-8 anterior no establecía este requerimiento. IN5

Razones para no consolidar

Esta NIF, a diferencia del Boletín B-8, establece la opción de presentar estados financieros no consolidados en lugar de los consolidados (incluso para fines legales o estatutarios) únicamente cuando la controladora es, a su vez, una subsidiaria sin participación no controladora, o bien, con ésta (incluyendo a aquella participación sin derecho a voto) pero que la participación no controladora ha sido informada de que la controladora no presentará estados financieros consolidados y no ha manifestado objeción al respecto; además, dicha controladora: IN6

- a) no mantiene instrumentos financieros de deuda o de capital cotizando en un mercado de valores (bolsas de valores nacionales o extranjeras o en mercados no organizados, incluyendo los mercados locales y regionales);
- b) no está en proceso de registrar sus estados financieros en alguna comisión de valores u otra organización reguladora, a efecto de emitir en un mercado público cualquier clase de instrumento financiero; y
- c) pertenece a una entidad económica en la que la controladora última o alguna intermedia superior, emite estados financieros públicos que cumplan con NIF.

En los estados financieros no consolidados, la inversión permanente en subsidiarias debe valuarse bajo el método de participación. IN7

Derechos de voto potenciales

Cuando se está evaluando si existe control, esta NIF requiere que se considere la existencia de derechos de voto potenciales que sea posible ejercer o convertir a favor de la entidad en su carácter de controladora y que puedan modificar su injerencia en la toma de decisiones. IN8

Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF

La NIF B-8 se fundamenta en el Marco Conceptual de la Serie NIF A, especialmente en el postulado básico de *entidad económica* incluido en la NIF A-2, *Postulados básicos*, el cual establece que “la entidad económica es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (conjunto integrado actividades económicas y recursos), conducidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada; la personalidad de la entidad económica es independiente de sus accionistas, propietarios o patrocinadores”. IN9

Con base en lo anterior, la NIF B-8 requiere que una entidad controladora presente sus estados financieros consolidados con los de las entidades en las que ejerce control y que son denominadas subsidiarias. Este requerimiento se establece ante el hecho de que la controladora y las subsidiarias están bajo un mismo centro de control y, por lo tanto, todas ellas conforman una sola entidad económica. IN10

Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera

Pérdida del control

La NIC-27 requiere, a diferencia de la NIF B-8, que en los casos en que la controladora pierda el control sobre la subsidiaria y dicha controladora mantenga una parte o la totalidad de la inversión permanente, ésta se valúe aplicando el método de compra establecido en la NIF B-7; *Adquisiciones de negocios*. Esta nueva valuación puede derivar en una ganancia o pérdida en el reconocimiento del nuevo tipo de inversión. La NIF B-8 por su parte, sólo requiere dejar de consolidar los activos netos de la antes subsidiaria y dar tratamiento a la inversión retenida, de acuerdo con lo que establezcan las NIF relativas al nuevo tipo de inversión. IN11

Estados financieros no consolidados

Esta NIF establece que las entidades que opten, bajo ciertas circunstancias, por presentar estados financieros no consolidados, deben valorar la inversión en las subsidiarias con el método de participación, mientras que la NIC-27 establece que se valúen a su costo de IN12

adquisición.

El CINIF considera que el no presentar las inversiones en subsidiarias con el IN13 reconocimiento de los efectos derivados de la aplicación del método de participación provoca que la información financiera deje de ser confiable por no cumplir con la característica de representatividad. Por lo anterior, se mantiene una diferencia entre la NIF B-8 y la NIC-27.

La NIF B-8, *Estados financieros consolidados y combinados*, está integrada por los párrafos 1–52 los cuales tienen el mismo carácter normativo, y el Apéndice A que no es normativo. La NIF B-8 debe aplicarse de forma integral y entenderse en conjunto con el Marco Conceptual establecido en la serie NIF A.

NIF B-8

ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y COMBINADOS

OBJETIVO

El objetivo de esta Norma de Información Financiera (NIF) consiste en establecer las normas generales para la elaboración y presentación de los estados financieros consolidados y combinados; así como, para las revelaciones que acompañan a dichos estados financieros. 1

ALCANCE

Las disposiciones de esta NIF son aplicables a todo tipo de entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos por la NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*. 2

DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que para cada caso se indican: 3

- a) *estados financieros consolidados* – son aquéllos estados financieros que presentan la situación financiera, la utilidad o pérdida neta, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo consolidados de una entidad económica conformada por la entidad controladora y sus subsidiarias;
- b) *control* – es el poder de decidir unilateralmente las políticas financieras y operativas de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades;
- c) *participación controladora* – es la porción del capital contable de una entidad que pertenece, directa o indirectamente, a la controladora;
- d) *participación no controladora* – es la porción del capital contable de una subsidiaria que

¹ Una *entidad con propósito específico (EPE)* es aquélla que se crea para alcanzar un objetivo concreto y perfectamente definido de antemano, motivo por el cual, puede desaparecer después de haber alcanzado el objetivo para el que fue creada; por ejemplo, una EPE pudo haberse creado para llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo o la administración de un activo financiero; una EPE puede ser un fideicomiso, una asociación o una sociedad.

pertenece a otros dueños distintos a la controladora;

- e) *controladora* – es aquella entidad que tiene inversiones permanentes en otra entidad denominada subsidiaria;
- f) *estados financieros no consolidados* – son aquellos estados financieros presentados por una entidad controladora, en los cuales, su inversión en subsidiarias no es consolidada sino valuada con el método de participación; los estados financieros de una entidad que no tenga subsidiarias, asociadas o participación en negocios conjuntos, no se consideran estados financieros no consolidados;
- g) *subsidiaria* – es en una entidad sobre la cual la tenedora ejerce, directa o indirectamente a través de subsidiarias, control; la subsidiaria puede ser o no una entidad con propósito específico (EPE)¹ y tener una forma jurídica similar o diferente a la de la entidad tenedora; por ejemplo, puede ser una sociedad anónima, una sociedad civil, un fideicomiso, una asociación, etc.;
- h) *estados financieros combinados* – son aquellos estados financieros que presentan en conjunto, la situación financiera, la utilidad o pérdida neta, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo de entidades afiliadas que pertenecen a los mismos dueños;
- i) *afiliadas* – son aquellas entidades que tienen dueños o accionistas comunes o.
- j) *operaciones intercompañías* – para efectos de esta NIF, son aquellas que llevan a cabo entre sí, dentro de la entidad económica, la controladora y sus subsidiarias o, en su caso, las subsidiarias entre sí.

ASPECTOS GENERALES

Las aportaciones de recursos que hace una tenedora a otra entidad deben reconocerse contablemente como una inversión permanente en subsidiarias, siempre que exista evidencia de que la tenedora ejerce control sobre esa entidad en la que tiene la inversión. En ocasiones es difícil identificar la diferencia entre control, control conjunto e influencia significativa. Por lo tanto, es importante remarcar que la diferencia entre estos tres conceptos está precisamente en la injerencia que se tenga en la toma de decisiones sobre las políticas financieras y operativas de otra entidad, por lo que debe tenerse en cuenta lo siguiente:

4

- a) control – quien ejerce control tiene el poder de *tomar las decisiones en forma unilateral*;
- b) control conjunto – quien ejerce control conjunto tiene el poder de *tomar decisiones*, sólo que en este caso, lo hace *en forma compartida y con el consentimiento unánime de todos los participantes en la toma de decisiones de un negocio conjunto*. Es decir, no

puede tomar decisiones en forma unilateral;

- c) influencia significativa – quien ejerce influencia significativa participa en la toma de decisiones, pero no tiene el poder de *decidir ni unilateralmente, ni en forma compartida* sobre dichas políticas.

Los activos y pasivos de una subsidiaria deben valuarse inicialmente, es decir, desde el momento en que una entidad se convierte en subsidiaria, con base en el *método de compra* establecido en la NIF B-7, *Adquisiciones de negocios*, (NIF B-7). 5

Derivado de la aplicación del método de compra, los activos y pasivos de una subsidiaria son valuados, a la fecha de compra, a su valor razonable u otro tipo de valor, en los términos de la NIF B-7, lo cual provoca ajustes a su valor contable; no obstante, tales ajustes no deben ser reconocidos en los registros contables de la subsidiaria sino en los correspondientes a la controladora, como parte de su inversión permanente en la subsidiaria. Por lo tanto, la inversión permanente inicial de la controladora en la subsidiaria queda valuada, de acuerdo con el porcentaje de participación, con base en los activos y pasivos de la subsidiaria valuados conforme a la NIF B-7. 6

Cualquier cambio en la participación de la controladora en la subsidiaria que no implique pérdida del control debe ser reconocido por la controladora como una transacción entre accionistas. En dichas circunstancias, el valor en libros de la participación de la controladora y de la no controladora derivados de esta operación debe ser ajustado para reflejar los cambios de su participación en la subsidiaria. Cualquier diferencia entre el importe del ajuste a la participación no controladora y el valor razonable de las contribuciones pagadas debe ser reconocida directamente en el capital contable y asignado a la participación controladora. 7

NORMAS DE PRESENTACIÓN

Estados financieros consolidados

La controladora, con excepción de la opción que se establece en el párrafo 41, debe presentar sus estados financieros consolidados con los de todas sus subsidiarias de conformidad con lo establecido en esta NIF. 8

Una subsidiaria no debe ser excluida de la consolidación porque sus actividades sean distintas de aquéllas que realiza el resto de las entidades que se consolidan; por ejemplo, cuando la actividad económica de la mayor parte de las entidades que consolidan sea comercial, no debe excluirse de la consolidación a una subsidiaria porque sólo porque ésta sea una entidad de capital de riesgo, un fondo de inversión, un fideicomiso u otra entidad análoga. 9

Procedimiento de consolidación

Para la elaboración de los estados financieros consolidados, debe procederse como sigue: 10

- a) incorporar a los estados financieros de las subsidiarias, los ajustes al valor de sus activos netos determinados en el reconocimiento inicial con la aplicación del método de compra establecido en la NIF B-7,
- b) sumar los estados financieros de la controladora con los de sus subsidiarias,
- c) eliminar las operaciones intercompañías,
- d) eliminar el monto de la inversión en la subsidiaria reconocido por la controladora,
- e) segregar el capital contable de la participación no controladora, y
- f) determinar el estado de variaciones en el capital contable consolidado.

Incorporación a los estados financieros de las subsidiarias de los ajustes iniciales al valor de sus activos netos

Debido a que los ajustes al valor de los activos netos de la subsidiaria al aplicar el método de compra en el reconocimiento inicial de la subsidiaria, sólo fueron reconocidos en la contabilidad de la controladora como parte de su inversión en la subsidiaria, y no fueron reconocidos en la contabilidad de la subsidiaria, la controladora debe incorporar a los estados financieros de la subsidiaria, como parte del proceso de consolidación, tales ajustes. . 11

Asimismo, la controladora debe modificar la utilidad o pérdida neta o, en su caso, la utilidad o pérdida integral del periodo de la subsidiaria para reconocer los efectos en periodos subsecuentes de dichos ajustes iniciales a sus activos netos. Por ejemplo, la entidad "X" tiene un edificio con costo de adquisición de \$2'000,000; la entidad "Y" adquiere acciones de "X" y ésta se convierte en su subsidiaria. En la aplicación del método de compra se identifica que el valor del edificio es de \$2'400,000; no obstante, el ajuste de \$400,000 sólo lo reconoce "Y" en su contabilidad como parte de su inversión en "X"; "X" no hace reconocimiento alguno por este motivo. En periodos subsecuentes, "X" sigue depreciando el edificio sobre una base de \$2'000,000; por lo tanto "Y", en el proceso de consolidación, debe ajustar la utilidad o pérdida neta de "X" para incorporar un cargo por depreciación sobre la base de \$2'400,000; este último ajuste tampoco lo reconoce "X", sólo "Y". 12

Suma de los estados financieros de la controladora con los de sus subsidiarias

Deben sumarse los balances generales y los estados de resultados de la controladora y sus subsidiarias, como sigue: el cien por ciento del valor de los activos, pasivos, capital contable, ingresos, costos y gastos deben sumarse rubro por rubro, de tal forma, que queden en un mismo rubro, los importes de las partidas de contenido similar. 13

Los ingresos, costos y gastos de las subsidiarias que se incluyen en los estados financieros consolidados deben ser los que se generen a partir de la fecha de adquisición de cada subsidiaria y hasta el momento en el que se pierda el control sobre éstas. 14

También deben sumarse los estados de flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias para determinar el estado de flujos de efectivo consolidado. 15

Eliminación de las operaciones intercompañías

En el proceso de consolidación, deben eliminarse del balance y del estado de resultados consolidados todos los efectos reconocidos de las operaciones intercompañías del periodo. Dichas operaciones deben eliminarse por su importe total y no por el porcentaje de participación de la controladora en cada subsidiaria. Asimismo, deben eliminarse tanto las operaciones intercompañías ascendentes como las descendentes; ejemplo de las primeras es la venta de inventarios de la subsidiaria a la controladora; ejemplo de las segundas es la venta de inventarios de la controladora a la subsidiaria. 16

Ejemplo de una operación intercompañías sujeta de eliminación: la controladora “A” le vende a su subsidiaria “B” un inventario en \$10,000 con un costo de \$9,000; la controladora tiene una participación en la subsidiaria del 80%. Por una parte, debe eliminarse la venta de \$10,000 y su costo de \$9,000; asimismo, también se elimina la ganancia de \$1,000 contra el valor del inventario para que éste se presente por \$9,000, que es el costo de adquisición original. No tendría sentido y sería incorrecto el valor final del inventario si sólo se hiciera la eliminación del 80% de \$1,000. Si además esta operación hubiera sido a crédito, también deben eliminarse la cuenta por cobrar de \$10,000 que tiene la controladora y la cuenta por pagar de \$10,000 que tiene la subsidiaria. 17

Asimismo, en el periodo deben eliminarse de los estados financieros consolidados, los siguientes conceptos relacionadas con operaciones intercompañías llevadas a cabo en periodos anteriores: a) todos los efectos de las operaciones que no han surtido efectos en terceras entidades; y b) cualquier saldo remanente relacionado con las mismas. Por ejemplo, puede darse el caso de que la subsidiaria a la que se hace referencia en el ejemplo del párrafo anterior, tarde dos años en vender el inventario a entidades que no forman parte de la entidad económica a la que pertenece. Por lo tanto, mientras ella mantenga tal inventario, debe hacerse la eliminación de la ganancia de \$1,000, aunque al pasar a otro periodo contable, la eliminación debe afectar a los resultados acumulados. Si la 18

operación no se hubiera liquidado todavía, también habría que seguir eliminando los saldos de cuentas por cobrar y por pagar.

Las pérdidas existentes en las operaciones intercompañías deben considerarse como un indicio de deterioro, por lo que debe observarse lo establecido en las NIF respecto a la determinación de las pruebas de deterioro en el valor de los activos. 19

En el caso del estado de flujos de efectivo, con base en la NIF B-2, *Estado de flujos de efectivo*, deben eliminarse los flujos de efectivo intercompañías. 20

Derivado de la eliminación de las operaciones y saldos intercompañías, la controladora debe reconocer los ajustes correspondientes a los pasivos y activos por impuestos diferidos correspondientes a las diferencias temporales, las pérdidas fiscales y los créditos fiscales surgidos o modificados como consecuencia de tales eliminaciones. Para ese efecto, debe observarse lo establecido en la NIF D-4, *Impuestos a la utilidad*. 21

Eliminación del monto de la inversión en la subsidiaria reconocido por la controladora

Deben eliminarse el importe de la inversión permanente en la subsidiaria que tenga reconocido la controladora y contra el capital contable de la subsidiaria. En los casos en los que la controladora tenga una participación en la subsidiaria menor que el 100%, existirá una diferencia entre el capital contable de la subsidiaria y el importe de la inversión permanente eliminados; dicha diferencia corresponde al capital de la participación no controladora. 22

Segregación del capital contable de la participación no controladora

El importe del capital contable correspondiente a la participación no controladora, determinado según el párrafo anterior, debe segregarse como un componente específico del capital contable consolidado y, en su caso, debe ajustarse por la parte proporcional que le corresponde del crédito mercantil determinado por la participación controladora en la aplicación del método de compra establecido en la NIF B-7. Consecuentemente, el capital contable consolidado, incluida la utilidad o pérdida integral del periodo y acumulada, debe presentarse dentro del balance general dividido en: capital contable de la participación controladora y capital contable de la participación no controladora. 23

Por lo que se refiere al estado de resultados consolidado, éste debe presentar la utilidad o pérdida neta consolidada y, posteriormente, dicha utilidad o pérdida neta debe segregarse en los siguientes importes: el que corresponde a la participación no controladora y el que corresponde a la participación controladora. 24

Determinación del estado de variaciones en el capital contable consolidado

Después de llevar a cabo los pasos anteriores del proceso de consolidación, el capital contable consolidado debe corresponder al capital contable de la controladora más la utilidad o pérdida integral del periodo y acumulada, de todas las subsidiarias. 25

Para determinar el estado de variaciones en el capital contable, debe partirse del saldo inicial del capital contable consolidado y mostrar todos los cambios que éste tuvo durante el periodo para, finalmente, presentar el saldo final consolidado. 26

Consideraciones adicionales dentro del proceso de consolidación

A pesar de que en el análisis del control deben tomarse en cuenta los derechos de voto potenciales que tenga la controladora, en la determinación del porcentaje de participación en la subsidiaria, tanto de la participación controladora como de la no controladora, no deben considerarse dichos derechos de voto potenciales. 27

La participación de una controladora en una subsidiaria corresponde a la suma de participaciones que la controladora tenga en forma directa más las que tenga en forma indirecta a través de otras subsidiarias. 28

Cuando una subsidiaria tenga a su vez, subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, en primer lugar, dicha subsidiaria debe consolidar los estados financieros de sus subsidiarias y valuar con el método de participación las inversiones en sus asociadas y negocios conjuntos. Posteriormente, los estados financieros de la subsidiaria que ya incluyen el reconocimiento de los resultados de sus subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos deben ser la base para la consolidación de los estados financieros. 29

Si la subsidiaria tiene en circulación acciones preferentes con derechos acumulativos que pertenezcan a la participación no controladora, la controladora debe reconocer su participación en las utilidades o pérdidas integrales de la subsidiaria, después de ajustarlas por los dividendos atribuibles a la participación no controladora, aún y cuando dichos dividendos preferentes no hayan sido decretados. 30

Requisitos para la consolidación

Para la consolidación de estados financieros, deben utilizarse estados financieros de las subsidiarias correspondientes a la misma fecha y por el mismo periodo que los de la controladora, salvo que se considere impráctico, en cuyo caso, los estados financieros de las subsidiarias pueden ser a fechas diferentes, siempre que: 31

a) la diferencia en fechas no sea mayor a tres meses y ésta sea consistente periodo a

periodo; y

- b) la extensión del periodo por el que se informa sea la misma que la de los estados financieros de la controladora; por ejemplo, 12 meses.

Cuando la fecha de los estados financieros de las subsidiarias no sea la misma que la de los de la controladora, los estados financieros de las subsidiarias deben ajustarse para reconocer y revelar las operaciones relevantes que hayan ocurrido en el periodo no coincidente. 32

Los estados financieros de las subsidiarias y de la controladora deben prepararse con base en las mismas Normas de Información Financiera, y, tratándose de operaciones de la misma naturaleza, las mismas políticas contables. En caso contrario, los estados financieros de las subsidiarias que son utilizados para la consolidación deben modificarse para ser consistentes con los de la controladora. Por ejemplo, los métodos utilizados en la valuación de salida de inventarios deben ser los mismos, a menos de que se trate de inventarios de naturaleza diferente. 33

Pérdida del control

Una controladora puede perder el control de una subsidiaria con o sin cambios absolutos o relativos en los niveles de su participación. Por ejemplo, cuando una controladora dispone parcialmente de su inversión puede bajar su porcentaje de participación y perder el control; en este caso, al disminuir la inversión, se considera que hubo un cambio absoluto en la participación y, al mismo tiempo, al bajar su porcentaje de participación, también hubo un cambio relativo. En otro ejemplo, cuando el control de una subsidiaria en determinado momento es tomado por el gobierno, la corte, un administrador o un regulador, o bien, otra entidad mediante un acuerdo contractual, se entiende que la controladora pierde el control; no obstante, su participación no sufrió cambios ni absolutos, ni relativos, dado que ésta pérdida de control no se debió a una disposición o baja de su inversión en la subsidiaria. 34

La controladora puede perder el control de una subsidiaria en dos o más transacciones. Sin embargo, en algunas ocasiones las transacciones múltiples deben ser consideradas como una sola con la finalidad de identificar el momento de la pérdida del control; para determinar esto último, deben tomarse en cuenta todos los términos y condiciones de dichas transacciones y sus efectos económicos. Dos o más de las siguientes circunstancias pueden indicar que la controladora debe considerar las transacciones múltiples como una sola: 35

- a) se realizan al mismo tiempo o una depende de la otra;
- b) forman en conjunto, parte de una sola estrategia diseñada para conseguir un efecto comercial global;
- c) la ocurrencia de la transacción depende de la ocurrencia de al menos una de las otras

transacciones; o

- d) una transacción por sí sola no se considera justificada económicamente, pero sí lo es cuando se considera en conjunto con las otras transacciones. Por ejemplo, cuando se dispone de acciones a un precio por abajo del mercado y esta disposición es compensada por una disposición posterior a un precio por arriba del mercado.

Cuando una controladora pierde el control de una subsidiaria, a partir de la fecha en que esto ocurre, debe dejar de consolidarla. Por lo tanto, los estados financieros de la entidad económica mostrarán cambios en el periodo por: 36

- a) la no incorporación de los activos y pasivos de la antes subsidiaria, y
- b) la cancelación del valor en libros de cualquier participación de la no controladora en la que era subsidiaria.

Si la controladora pierde el control de una subsidiaria, dicha tenedora debe reconocer todos los montos de las otras partidas integrales de la misma forma como si dispusiera directamente de los activos o pasivos que generaron las ganancias o pérdidas de tales partidas integrales. Por lo tanto, en el momento en que la controladora pierde el control sobre una subsidiaria, debe reciclar a los resultados del periodo todas las otras partidas integrales reconocidas en su capital contable en relación con la antes subsidiaria. Por ejemplo, si una subsidiaria tiene un instrumento financiero disponible para la venta, el resultado por valuación del mismo primero debió reconocerse directamente en el capital contable de la subsidiaria como otra partida integral; como consecuencia de lo anterior, la controladora también debió reconocer directamente en su capital su participación en dicha utilidad. Al momento en que la controladora pierde el control, ésta debe reciclar a la utilidad o pérdida neta del periodo el resultado por valuación del instrumento financiero previamente reconocido en su capital contable. 37

Cuando la controladora pierde el control sobre una subsidiaria, cualquier inversión retenida en la antes subsidiaria debe ser analizada para identificar sus nuevas características y, con base en ellas, la antes controladora debe aplicar en forma prospectiva la NIF relativa al nuevo tipo de inversión; por ejemplo, puede darse el caso de que la antes subsidiaria se haya convertido en una asociada, por lo que en estas nuevas circunstancias debe aplicarse la NIF relativa a inversiones en asociadas. 38

Subsidiarias disponibles para la venta

En los casos de subsidiarias disponibles para la venta, debe atenderse a lo establecido en la NIF relativa a disposición de activos de larga duración y operaciones discontinuadas. 39

Estados financieros consolidados comparativos

En los casos en que durante el periodo haya cambiado la conformación de la entidad económica que se consolida ya sea porque se adquieren nuevas subsidiarias o se pierda el control sobre otras, este cambio contable debe aplicarse en forma prospectiva con base en la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*. En los casos de subsidiarias disponibles para la venta debe atenderse al párrafo anterior. 40

Estados financieros no consolidados

La controladora puede optar por no presentar sus estados financieros consolidados únicamente cuando ella es, a su vez, una subsidiaria sin participación no controladora, o bien, con ésta (incluyendo a aquélla participación sin derecho a voto) pero que la participación no controladora ha sido informada de que la controladora no presentará estados financieros consolidados y no ha manifestado (la participación no controladora) objeción al respecto y además, dicha controladora: 41

- a) no mantiene instrumentos financieros de deuda o de capital cotizando en un mercado de valores (bolsas de valores nacionales o extranjeras o en mercados no organizados, incluyendo los mercados locales y regionales);
- b) no está en proceso de registrar sus estados financieros en alguna comisión de valores u otra organización reguladora, a efecto de emitir en un mercado público cualquier clase de instrumento financiero; y
- c) pertenece a una entidad económica en la que la controladora última o alguna intermedia superior, emite estados financieros consolidados públicos que cumplen con NIF.

La controladora que de conformidad con lo establecido en el párrafo anterior opte por no presentar estados financieros consolidados debe presentar estados financieros no consolidados de conformidad con lo establecido en esta NIF. 42

En los casos de controladoras que no se ubican en el supuesto que señala el párrafo 41 y que por lo tanto están obligadas a presentar estados financieros consolidados, junto con éstos, también pueden presentar, sólo para fines legales o estatutarios, estados financieros no consolidados. 43

En los estados financieros no consolidados, las inversiones permanentes en subsidiarias deben reconocerse con base en el método de participación establecido en los párrafos 9 a 30 de la NIF C-7, *Inversiones en asociadas y otras inversiones permanentes*. Para el reconocimiento de aquéllas inversiones en subsidiarias clasificadas como activos de larga duración disponibles para la venta debe atenderse a lo establecido en los párrafos 25 a 27 44

de la NIF C-7, como si se tratara de una asociada.

Estados financieros combinados

Los estados financieros combinados tienen como objeto primordial presentar la información financiera de un grupo de afiliadas que no estén bajo control común y sólo procede su formulación cuando pertenecen al mismo grupo de accionistas. 45

Los estados financieros combinados se formulan mediante la suma de los estados financieros individuales de las entidades afiliadas, incorporándose el efecto de la eliminación de las operaciones (e inversiones en su caso) entre dichas afiliadas. 46

NORMAS DE REVELACIÓN

Estados financieros consolidados

Con base en su importancia relativa, en notas a los estados financieros consolidados debe revelarse la siguiente información: 47

- a) los nombres de las principales subsidiarias y el porcentaje de participación de la controladora en dichas subsidiarias, así como los cambios en la conformación de la entidad económica a los que se refiere el párrafo 40;
- b) la actividad económica principal de la controladora y de cada una de sus subsidiarias consolidadas;
- c) la naturaleza de la relación entre la controladora y su subsidiaria cuando la controladora no es propietaria, directa o indirectamente, de más de la mitad del poder de voto;
- d) las razones por las cuales la participación, directa o indirecta, de más del cincuenta por ciento del poder de voto o del poder de voto potencial en una inversión no constituye control;
- e) la fecha de los estados financieros de la subsidiaria utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados y, si dicha fecha y periodo son diferentes de los estados financieros de la controladora, las razones para utilizar diferente fecha o periodo;
- f) la naturaleza y alcance de cualquier restricción relevante (por ejemplo la derivada de un préstamo o de un requerimiento regulatorio) sobre la capacidad de las subsidiarias para transferir fondos a la controladora en forma de dividendos en efectivo o para pago de

préstamos o anticipos; y

- g) los efectos de cualquier cambio sobre la participación en la subsidiaria que no resulte en la pérdida de control en el capital atribuible a los accionistas de la controladora.

Estados financieros no consolidados

Cuando de conformidad con los párrafos 41 y 43, la controladora presente estados financieros no consolidados, con base en su importancia relativa, debe revelarse en notas a los mismos, la siguiente información: 48

- a) el hecho de que se trata de estados financieros no consolidados; que la controladora se encuentra en la excepción para no presentar estados financieros consolidados; el nombre y país donde está constituida o tiene su residencia la entidad que elaboró y emitió, para uso público, los estados financieros no consolidados que cumplen con NIF y, la dirección dónde pueden obtenerse dichos estados financieros;
- b) en su caso, que los estados financieros no consolidados fueron preparados para fines legales o estatutarios y que acompañan a los estados financieros consolidados;
- c) una lista de las principales inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas, incluyendo: el nombre, país en el que se encuentran constituidas o son residentes, porcentaje de participación en su capital y, si fuera distinto, el porcentaje de participación que mantienen sobre el poder de voto; y
- d) la descripción del método utilizado para el reconocimiento de las inversiones listadas en el inciso anterior.

Estados financieros combinados

Con base en su importancia relativa, en notas a los estados financieros combinados debe revelarse la siguiente información: 49

- a) los nombres de las afiliadas, el de sus controladoras y el porcentaje de participación de éstas en dichas afiliadas;
- b) la actividad económica de las afiliadas que se combinan;
- c) la fecha de los estados financieros de las entidades que se combinan.

VIGENCIA

Las disposiciones contenidas en esta NIF entran en vigor para ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2009. 50

Esta NIF deja sin efecto al Boletín B-8, *Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones*. 51

TRANSITORIO

Los ajustes a los estados financieros consolidados que pudieran derivarse de la aplicación inicial de esta NIF deben reconocerse, con base en la NIF B-1, mediante aplicación prospectiva (cambios en la estructura de la entidad económica). 52

El Apéndice A que se presenta a continuación no es normativo. Su contenido ilustra la aplicación de la NIF B-8, con la finalidad de ayudar a entender mejor su significado; en cualquier caso, las disposiciones de esa NIF prevalecen sobre dicho Apéndice.

APÉNDICE A – Consideraciones para identificar la existencia de control

En el párrafo 3 de la NIF B-8 se define como control, el poder de decidir unilateralmente las políticas financieras y operativas de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. A1

En ocasiones, no es fácil determinar si una entidad ejerce control sobre otra entidad a la que se le llama subsidiaria; por lo tanto, es necesario hacer un análisis de fondo que requiere, sobre todo, de la aplicación del juicio profesional del emisor de los estados financieros. A2

Se presume que existe control cuando la controladora es propietaria, directa o indirectamente a través de subsidiarias, de más de la mitad del poder de voto de otra entidad, salvo que por circunstancias excepcionales, sea claramente demostrable que dicha propiedad no constituye control. También existe control cuando la controladora es propietaria de la mitad o menos del poder de voto de una entidad y tenga: A3

- a) poder sobre más de la mitad de los derechos de voto por acuerdo con otros inversionistas;
- b) poder para gobernar las políticas financieras y de operación de una entidad, establecido en leyes, reglamentos, estatutos, o bien, mediante algún acuerdo;
- c) poder para nombrar o remover a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, cuando el control de la entidad se ejerza a través del mismo; o
 - i. poder para decidir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, cuando el control de la entidad se ejerza a través de éste.

Adicionalmente, también se presume la existencia de control sobre otra entidad en las siguientes situaciones: A4

- b) las actividades de la otra entidad están siendo dirigidas, en esencia, en nombre de la controladora, y de acuerdo con las necesidades de negocio de esta última, de forma que la controladora se beneficia de las actividades de la otra entidad;
- c) la controladora es propietaria, en esencia, de los poderes de decisión necesarios para obtener la mayoría de los beneficios y otras ventajas de las actividades de la entidad, o bien, mediante el establecimiento de mecanismos de “administración predeterminada” ha delegado tales poderes de toma de decisiones en la entidad;
- d) la controladora tiene, en esencia, los derechos para obtener la mayoría de los

beneficios de la entidad y, por tanto, puede estar expuesta a todos los riesgos que inciden sobre las actividades de la misma; o

en esencia, la controladora retiene la mayoría de los riesgos inherentes a la propiedad o a los residuales relativos a la entidad o a sus activos, con el fin de obtener los beneficios de sus actividades

En determinado momento, la tenedora puede poseer instrumentos de capital emitidos por la subsidiaria, tales como: opciones para la compra de acciones, instrumentos de pasivo o capital convertibles en acciones ordinarias o bien, instrumentos similares que si se ejercen o se convierten, pueden dar a la tenedora poder de voto adicional, o reducir los derechos de voto de terceras partes sobre las políticas financieras y de operación de la subsidiaria (derechos de voto potenciales). A5

En el proceso de identificación del control, debe evaluarse si los derechos potenciales de voto de la tenedora, contribuyen o no a la existencia de control. Para ello, se analizan las condiciones de ejercicio de tales derechos potenciales, pero sobre todo, las repercusiones que esto tiene en la toma de decisiones de la subsidiaria. A6

APÉNDICE B – Ejemplos de indicadores de control

En el párrafo A4 del Apéndice A de la NIF B-8 se mencionan situaciones en las que se presume la existencia de control de una entidad sobre otra. Este Apéndice proporciona ejemplos sobre algunos indicadores de la existencia de control. B1

Actividades

Las actividades de la otra entidad, en esencia, están siendo dirigidas en nombre de la controladora, la cual ha creado, directa o indirectamente, a esa otra entidad de acuerdo con sus necesidades específicas. B2

Son ejemplos de lo anterior los siguientes: B3

- a) cuando la otra entidad se encarga de proporcionarle las fuentes de capital a largo plazo a la controladora, o de apoyar el financiamiento de su operación principal, o
- b) cuando la otra entidad provee de bienes o servicios para que la controladora lleve a cabo su operación principal, de forma que sin la existencia de la otra entidad, esos bienes o servicios deberían ser provistos por la propia controladora.

La dependencia económica de otra entidad, con respecto a la controladora (como son por ejemplo las relaciones de los proveedores con un cliente importante) no conlleva, por sí misma, la existencia de control. B4

Toma de decisiones

La controladora tiene, en esencia, el poder de decisión para controlar, o bien obtener el control, de la otra entidad o de sus activos, incluyendo ciertas capacidades de toma de decisiones que se ponen de manifiesto después de la constitución de la otra entidad. Tales capacidades de decisión pueden haber sido confiadas y delegadas, estableciendo un mecanismo de “administración predeterminada”. B5

Son ejemplos de lo anterior, entre otros: B6

- a) el poder unilateral para disolver a la otra entidad,
- b) el poder para cambiar los estatutos o las normas de funcionamiento de la otra entidad, o
- c) el poder de vetar los cambios que se propongan en los estatutos o normas citados.

Beneficios

La controladora tiene, en esencia, el derecho a obtener la mayor parte de los beneficios o ventajas que procedan de las actividades de la otra entidad, ya sea por virtud de los estatutos, de un contrato, de un acuerdo, de la concesión de poderes o de cualquier otro mecanismo, acuerdo o medio. Tales derechos a percibir los beneficios o ventajas de la otra entidad pueden ser indicativos de control cuando son a favor de la controladora que está comprometida en transacciones con la otra entidad, si aquella pretende obtener tales beneficios o ventajas del rendimiento financiero de la otra entidad. B7

Son ejemplos de lo anterior, entre otros, la posesión de derechos a recibir la mayor parte de: B8

- a) los beneficios económicos de la otra entidad, en forma de flujos netos de efectivo, resultados u otros tipos de ganancias o ventajas futuras, o bien,
- b) las distribuciones de capital programadas de antemano, o de las distribuciones residuales que provengan de la liquidación de la otra entidad.

Riesgos

Puede obtenerse una indicación del grado de control, mediante la evaluación de los riesgos de cada una de las partes comprometidas en transacciones con la otra entidad. Con frecuencia, la controladora garantiza al resto de las partes que han aportado capital, de forma directa o indirecta a través de la otra entidad, una tasa de rendimiento o alguna forma de protección de su inversión. Como resultado de este tipo de garantías, la controladora retiene para sí los riesgos inherentes a la propiedad, y el resto de las partes que han aportado capital son, en esencia, prestamistas, puesto que su grado de exposición a las pérdidas y ganancias es limitado. B7

- a) Son ejemplos de lo anterior, los casos en que el resto de las partes que han aportado capital o recursos a la entidad: B8
- b) no poseen una participación significativa en los activos netos de la otra entidad;
- c) no tienen derecho a participar en los beneficios económicos futuros de la otra entidad;
- d) no están expuestos, de forma sustancial, a los riesgos inherentes a los activos o a las operaciones llevadas a cabo por la otra entidad; o bien,
- e) reciben, esencial y principalmente, beneficios equivalentes al rendimiento que obtendría un prestamista, ya sea que posean instrumentos de pasivo o de capital.

Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF B-8

Esta Norma de Información Financiera B-8 fue aprobada por unanimidad por el Consejo Emisor del CINIF que está integrado por:

Presidente: C.P.C. Felipe Pérez Cervantes

Miembros: C.P.C. J. Alfonso Campaña Roiz
C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno
C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges
C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas

Otros colaboradores que participaron en la elaboración de la NIF B-8:

C.P.C. María Pineda Barragán