



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS
Y EMPRESARIALES

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TÍTULO:

Propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 10 en un
grupo económico de la ciudad de Guayaquil

AUTORA:

Lara Naranjo Shirley Alexandra

TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE INGENIER (O/A) EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TUTOR:

CPA. Salazar Torres Patricia María, MSc.

Guayaquil, Ecuador

Septiembre del 2021



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por: Shirley Alexandra Lara Naranjo, como requerimiento parcial para la obtención del Título de: Ingeniera en Contabilidad y Auditoría.

TUTOR (A)

f. _____
CPA. Salazar Torres Patricia María, Msc.

DIRECTOR DE LA CARRERA

f. _____
CPA. Vera Salas, Laura Guadalupe, MSc.

Guayaquil, a los 14 días del mes de septiembre del año 2021



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo, Lara Naranjo Shirley Alexandra

DECLARO QUE:

El Trabajo de Titulación: "Propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 10 en un grupo económico de la ciudad de Guayaquil", previa a la obtención del Título de: Ingeniera en Contabilidad y Auditoría, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, a los 14 días del mes de septiembre del año 2021

LOS AUTORES

f. _____

Lara Naranjo Shirley Alexandra



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

AUTORIZACIÓN

Yo, Lara Naranjo Shirley Alexandra

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación: “Propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 10 en un grupo económico de la ciudad de Guayaquil”, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 14 días del mes de septiembre del año 2021

LOS AUTORES

f. _____

Lara Naranjo Shirley Alexandra

REPORTE URKUND

<https://secure.arkund.com/view/106583851-775373-100877#/details/fulltext>



Document Information

Analyzed document	Tesis Final Lara Naranjo Shirley Alexandra.docx (D111858798)
Submitted	8/31/2021 7:41:00 AM
Submitted by	
Submitter email	shirley.lara@cu.ucsg.edu.ec
Similarity	1%
Analysis address	patricia.salazar02.ucsg@analysis.arkund.com

TUTOR (A)

A handwritten signature in blue ink, appearing to be "Patricia Salazar Torres".

f. _____
CPA. Salazar Torres Patricia María, MSc.

AGRADECIMIENTO

Le agradezco primero a Dios por permitirme culminar ésta etapa de mi vida. Infinitamente le agradezco a mi tía abuela la Sra. Teresa Julieta Villarroel Rodríguez por ser el apoyo y pilar fundamental de mis estudios y término de mi carrera, sin ella éste logro no se hubiera cumplido.

Agradezco a mis padres la Sra. Margarita Naranjo y al Sr. Manuel Lara por siempre ser apoyo en los momentos que más lo necesitaba. Con mucho amor, le agradezco a mi esposo el Ing. Raúl Isaac Ortiz Aragundi por ser guía e inspiración y sobre todo a mi hijo Elías, por ser el motor para crecer profesional y personalmente cada día. Le agradezco al Ing. Raúl Ortiz Donoso por ser un excelente profesor en toda mi carrera universitaria, aportar tantos conocimientos de gran valor en cada aula de clase y por su guía en la elaboración de este trabajo.

Con mucho aprecio, le agradezco a mi tutora la CPA. Patricia Salazar por ser guía en todo el proceso de titulación. Con mucho cariño, les agradezco a mi grupo de amigas Lisbeth Freire, Iliana Villacis, Ambar Morales, Daniela Rodríguez y Ginger de la Cruz por siempre apoyarme y llegar a ser de gran importancia en mi vida.

DEDICATORIA

El presente trabajo de titulación se lo dedico a mi tía abuela la Sra. Teresa Julieta Villarroel Rodríguez, por brindarme su apoyo incondicional, además de siempre hacer un esfuerzo para que yo pueda culminar mi carrera universitaria y por creer en mí. También le dedico este trabajo de titulación a mi hijo por ser el motor para mi crecimiento personal y profesional.



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____

CPA. Vera Salas, Laura Guadalupe MSc.
DIRECTORA DE CARRERA

f. _____

Ing. Verónica Correa
COORDINADOR DEL ÁREA

f. _____

Ing. Marín Jimmy, MSc
OPONENTE



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CALIFICACIÓN

f. _____

CPA. Salazar Torres Patricia María, Msc.

TUTOR

ÍNDICE GENERAL

Introducción	2
Antecedentes	2
La contabilidad.....	2
Las Normas Internacionales de Información Financiera en el mundo. ...	4
Las Normas Internacionales de Información Financiera en Ecuador.....	7
Problema de Investigación	9
Justificación de la Investigación	10
Objetivos de la investigación	11
Objetivo general.....	11
Objetivos específicos.....	11
Preguntas de la Investigación	12
Pregunta principal.....	12
Preguntas complementarias.....	12
Delimitación.....	12
Limitación	12
Capítulo 1 – Fundamentación Teórica	13
Marco Teórico	13
Teoría de Control.....	14
Teoría de la decisión.....	22
Marco Conceptual	26

Estados Financieros.	27
Estados Financieros Consolidados.....	30
Grupos económicos.....	31
Entidad Controladora.....	31
Marco Normativo	32
Normas Internaciones de Información Financiera.	32
NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros.	34
NIIF 11 Acuerdos Conjuntos.....	35
NIIF 12 Información a revelar sobre participaciones en otras entidades.	36
Marco Referencial	37
Marco Legal.....	39
Capítulo 2 – Metodología de la Investigación.....	42
Diseño de la Investigación.....	42
Tipo de Investigación	43
Investigación concluyente descriptiva.....	43
Fuentes de Información.....	43
Fuentes primarias.	44
Fuentes secundarias.	44
Enfoque de la Investigación	44
Población y muestra.....	45
Herramientas de Investigación	47

Herramienta cualitativa	47
Capítulo 3: Propuesta Metodológica.....	64
3.1 Consideraciones previas a la consolidación de estados financieros ..	65
3.1.1 Derechos de votos potenciales	66
3.1.2 Fecha de inicio del control	67
3.1.3 Políticas contables uniformes	67
3.1.4 Fechas de presentación.....	68
3.1.5 Participación no controladora	68
3.2 Procedimientos de consolidación	69
3.2.1 Paso 1 – Reconocer inicialmente la adquisición de la subsidiaria	69
3.2.2 Paso 2 – Combinar cuentas de balances, de resultados y de flujos	75
3.2.3 Paso 3 – Eliminar inversión de controladora versus patrimonio de subsidiaria.....	77
3.2.4 Paso 4 – Eliminar transacciones intragrupo.....	81
3.2.5 Estados financieros consolidados.....	86
Conclusiones	89
Recomendaciones	91
Referencias.....	92

Lista de Figuras

<i>Figura 1. Dinámica de la Gestión</i>	15
<i>Figura 2. Sistemas de Control</i>	16
<i>Figura 3. Clasificación de las teorías de la toma de decisión.</i>	23
<i>Figura 4. Mapa conceptual del reconocimiento para la consolidación de estados financieros.....</i>	26
<i>Figura 5. Cuadro de decisiones.....</i>	36
<i>Figura 6. Mapa conceptual de normas para grupos económicos.....</i>	37
<i>Figura 7. Ranking nuevos grupos económicos incluidos al 31/12/2019</i>	46
<i>Figura 8. Fases del método Delphi.....</i>	49
<i>Figura 9. Consideraciones previas a la consolidación de estados financieros</i>	65
<i>Figura 10. Pasos para la consolidación de estados financieros</i>	69

Lista de Tablas

Tabla 1 Instrumentos de Control	18
Tabla 2 Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2019	28
Tabla 3 Normas Internacionales de Información Financiera vigentes 2020.....	33
Tabla 4 Normas Internacionales de Contabilidad vigentes 2020	33
Tabla 5 Porcentaje de participación de la inversora en la participada	66
Tabla 6 Porcentaje de participación de no controladora	69
Tabla 7 Subsidiaria - Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2019 - Fecha de la adquisición - Expresado en miles de dólares de EUA.....	72
Tabla 8 Cálculo de la plusvalía mercantil y de la participación no controladora al 31 de diciembre de 2019 - Fecha de la adquisición - Expresado en miles de dólares de EUA.....	74
Tabla 9 Reconocimiento del ajuste a valor razonable de los activos subvaluados y el activo intangible identificado (marca) - Expresado en miles de dólares de EUA	74
Tabla 10 Eliminación de la inversión de la controladora y el patrimonio de la subsidiaria en la fecha de adquisición – Expresado en miles de dólares de EUA	75
Tabla 11 Hoja de trabajo de consolidación - Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2020 - Expresado en miles de dólares de EUA	76
Tabla 12 Hoja de trabajo de consolidación - Estado de resultado integral - Año terminado el 31 de diciembre de 2020 - Expresado en miles de dólares de EUA.....	77
Tabla 13 Participación no controladora en la utilidad neta y otros resultados integrales 2020 de la subsidiaria - Expresado en miles de dólares de EUA	79
Tabla 14 Hoja de trabajo de consolidación - Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2020 con los asientos de eliminación 1 y 2 - Expresado en miles de dólares de EUA.....	80
Tabla 15 Hoja de trabajo de consolidación - Estado de resultado integral - Año terminado el 31 de diciembre de 2020 con los asientos de eliminación 1 y 2 - Expresado en miles de dólares de EUA ...	81
Tabla 16 Asiento de diario de los libros de la controladora por la venta de una máquina a la subsidiaria - Expresado en miles de dólares de EUA	83
Tabla 17 Asientos de diario de los libros de la subsidiaria por la compra de una máquina a la controladora y su posterior depreciación - Expresado en miles de dólares de EUA.....	83

Tabla 18 Asiento de eliminación 3 - Venta con utilidad de una máquina efectuada por la controladora a la subsidiaria - Expresado en miles de dólares de EUA	84
Tabla 19 Asiento de eliminación 4 - Venta con utilidad de inventarios efectuada por la subsidiaria a la controladora - Expresado en miles de dólares de EUA	85
Tabla 20 Asiento de eliminación 5 - Venta de servicios de asesoría gerencial efectuada por la controladora a la subsidiaria - Expresado en miles de dólares de EUA	86
Tabla 21 Asiento de eliminación 6 - Cuentas por cobrar de la controladora y cuentas por pagar la subsidiaria - Expresado en miles de dólares de EUA	86
Tabla 22 Hoja de trabajo de consolidación - Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2020 con los asientos de eliminación 1 al 6 - Expresado en miles de dólares de EUA	87
Tabla 23 Hoja de trabajo de consolidación - Estado de resultado integral - Año terminado el 31 de diciembre de 2020 con los asientos de eliminación 1 al 6 - Expresado en miles de dólares de EUA..	88

RESUMEN

“PROPUESTA METODOLÓGICA PARA LA APLICACIÓN DE LA NIIF 10 EN UN GRUPO ECONÓMICO DE LA CIUDAD DE GUAYAQUIL”

En el presente trabajo de titulación se realiza una propuesta metodológica para la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 10 Consolidación de Estados Financieros, que tiene como objetivo brindar directrices para la correcta consolidación de estados financieros en un grupo económico, por tal motivo se procedió a revisar las teorías establecidas en la norma contable donde indica los factores a considerar previos a la consolidación, cómo registrar la compra de una subsidiaria en la fecha de adquisición a su valor razonable y como eliminar transacciones intragrupo. Además, se efectuó el presente trabajo de titulación bajo un enfoque cualitativo, para esto se usó herramientas de investigación como entrevistas realizadas a expertos auditores y contadores que han brindado servicios profesionales a grupos económicos de la ciudad de Guayaquil, donde va dirigida la propuesta metodológica y con ello conocer los efectos que causa la aplicación de la norma, se procede a realizar un caso práctico que contiene los procesos de consolidación, su correcta contabilización y un modelo de hoja de consolidación que apoyarán a profesionales contables, profesores y estudiantes al entendimiento de la norma.

Palabras Claves: Controladora, subsidiaria, decisión, control, consolidación, estados financieros consolidados.

Introducción

Antecedentes

La contabilidad.

La contabilidad nace por la necesidad de toda persona natural o jurídica que tenga una actividad comercial o de servicios de poder generar información y entender si llegó o no a los objetivos esperados. Para remontarnos a los orígenes de la contabilidad es necesario saber que las más antiguas civilizaciones ya conocían operaciones aritméticas, de tal manera se puede asegurar que los orígenes de la contabilidad son tan antiguos como el hombre. La contabilidad tiene como objetivo “obtener, ordenar y comunicar información útil para la oportuna toma de decisiones de los diferentes públicos interesados en la situación financiera de una organización. Son públicos interesados: los accionistas, los acreedores, el gobierno, los clientes, etcétera” (Herz, 2018). De acuerdo a (Sáenz Trujillo, 2018) “La contabilidad surge de la necesidad de quienes realizan transacciones y requieren llevar un control de las mismas de forma ordenada y verídica y que generare confianza en la contraparte contractual” (p. 62)

Conforme a lo citado por (Mendoza Roca & Ortiz, 2016) la contabilidad aparece en Mesopotamia antes de Cristo, se hallaron los primeros documentos que compila algún tipo de información económica, los cuales datan hace más de seis mil años. Entre 5400 y 3200 antes de Cristo en Egipto surgieron manifestaciones a cerca de la Contabilidad.

Aunque, históricamente no existe una fecha exacta que indique la aparición de la contabilidad, simplemente se dice que tiene sus orígenes con la aparición del comercio. Atendiendo a la cronología se conoce que la Edad Media fue el momento en el cual aparecieron los fundamentos de lo que hoy conocemos como Contabilidad, la primera referencia que se tiene sobre el uso de la contabilidad como herramienta para una correcta administración de los bienes de los gobiernos es al emperador Carlomagno, el mismo instituyó algunos lineamientos para facilitar el uso de esta técnica que aparecieron como parte del texto denominado Capitulare de villis publicado en el año 802 donde se establecen una serie de normas respecto a cómo se debían registrar los ingresos y gastos públicos, también se les exigía a los escribanos realizar un inventario anual de las pertenencias del imperio. (Alva Gómez & Vega Carhuapoma, 2018).

El libro de Fray Luca Pacioli (1494) dedicó un capítulo para proponer formas de llevar la contabilidad que tuvieron mucho éxito, estos escritos constituyen todo un tratado

de contabilidad. Aquí, Pacioli es el primero en describir la partida doble y estos aportes le aseguraron a Pacioli un lugar en la historia como “El Padre de la Contabilidad”.

En la edad moderna se inaugura un periodo de transformaciones y cambios radicales en la parte económica, política y social. La modernización se ve reflejada en lo contable con la aparición de grandes negocios globales, gracias a esto surgió la necesidad de registrar otro tipo de operaciones comerciales, aquellas operaciones que habían traspasado fronteras. En este ambiente de globalización el comercio pasa de Europa a América, los mercados nacionales se transforman en mercados globales por ende se empezaron a conformar grupos económicos. Como consecuencia de estos cambios el sistema contable se lo empieza a reconocer como herramienta del control administrativo y como fuente de información financiera (Yepez Alvarez, 2015).

De acuerdo a (Yaguache Maza et al., 2015) la contabilidad en Estados Unidos de América empieza con inversionistas ingleses y escoceses que se interesan por la industria cervecera, debido a esto deciden presidir de sus auditores para vigilar las empresas y así cuidar de sus intereses, es así como se establecen en este país las firmas Price Waterhouse y Peat, Marwick, Mitchell que posteriormente son reconocidas como las dos firmas más importantes del país. Este autor también menciona que, en 1881, la Universidad de Pennsylvania fue la primera gran escuela de comercio que enseñó contabilidad como una técnica académica. Mientras que seis años más tarde, surge la *American Association of Public Accountants* [Asociación de Contadores Públicos] y en 1896 en New York se otorga el reconocimiento legal de la profesión.

En 1929, ocurre la caída de los mercados de acciones, de acuerdo a Davidson y Anderson (1987) citado por (R. Marrero, 2015)(S. M. Marrero & Solari, 2015) este acontecimiento se vuelve importante en el desarrollo de la profesión y la aplicación de normas de contabilidad. Por ello, el Congreso de EU creó la SEC [Comisión de Cambios y Valores] con el objetivo de que a través de esta comisión recuperar la confianza de los inversionistas en las entidades, así como en la información que genera el sistema de contabilidad. En 1933 y 1934, se crearon leyes que establecieron requisitos a las organizaciones que pretendían vender valores al público. La Comisión se convirtió en una entidad estrictamente regulatoria, De acuerdo a lo mencionado por (R. Marrero, 2015) esta comisión permite que:

Una organización privada establezca normas de contabilidad. Desde 1973, la entidad que tiene esta función a cargo es la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB por sus siglas en inglés). Esto hace que las normas y principios de contabilidad se tengan que seguir obligatoriamente. La Comisión de Cambios y Valores tiene el deber de velar y proteger los intereses de los acreedores e inversionistas. (p. 39)

En la actualidad, la tecnología ha tenido grandes avances dentro de los negocios y estos marcan diferencias, dentro de estas diferencias es la forma de llevar la contabilidad, hoy en día, el contar con softwares contables facilita el trabajo operativo del profesional contable, ya que normalmente las transacciones se encuentran parametrizadas y esto facilita su registro, la mayoría de programas contables cuenta con seguridad de la información al guardarla en la nube, esto brinda mayor tranquilidad ante un posible *hackeo* de información, adicional, es más rápido obtener reportes para posterior análisis y por ende la toma de decisiones es eficaz y eficiente.

Las Normas Internacionales de Información Financiera en el mundo.

Las normas internacionales de información financiera [NIIF], en inglés como *International Financial Reporting Standards* [IFRS] son un conjunto de normas contables con sede en Londres, publicadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad o [IASB] en inglés como *International Accounting Standards Board*. De acuerdo al Grupo del trabajo de NIIF del Comité de Emisores de la BVC (2015) mencionado por (Sáenz Trujillo, 2018) define a las NIIF como:

Normas que establecen parámetros de reconocimiento, medición y presentación de información financiera y están orientadas a proporcionar una mejor base para la toma de decisiones. Estas normas se enfocan en la transparencia de la información a través de revelaciones y la utilización de mediciones a valor razonable de activos y pasivos. (p. 1)

El adoptar las NIIF, de acuerdo a Brochet et al. (2013) citado por (Gonzalez Torres et al., 2017) “permite una mayor comparabilidad entre empresas, independientemente de donde estén domiciliadas, mejora la relación con clientes o proveedores extranjeros y además dinamiza la preparación de la información financiera en un solo lenguaje común” (p. 32).

Según (Díaz Mondragón & Vásquez Carrillo, 2013) la historia de las NIIF se remonta a la década de los 60, en este tiempo se crearon organizaciones antecesoras a la que en la actualidad conocemos como Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. En 1966, se fundó la primera organización internacional de prácticas contables denominada Grupo Internacional de Estudios Contables [GIEC], con la finalidad de compartir conocimientos contables e intentar unificar criterios respecto a cómo registrar, evaluar e informar las transacciones que se realicen en las compañías del sector privado. Además, el autor indica que en 1972 el contador Henry Benson durante el X Congreso Mundial de Contadores en Sydney, Australia; expuso la idea de crear un comité, el cual realice investigaciones y establezca normas contables que puedan ser implementadas en todo el mundo. Esta propuesta se lleva a cabo el 29 de junio de 1973, en el cual Benson fue el creador y presidente de dicho comité, el cual operó hasta el año 2001.

En 1973 en Londres, según Zeff (2012) citado por (Ugalde Binda, 2014) se crea la Comisión de Normas Contables conocida en inglés como *International Accounting Standards Commission* [IASC], debido a las presiones económicas de los representantes de las organizaciones profesionales contables de países como: Alemania, Australia, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino Unido. Dando origen a los estándares y normas básicas internacionales denominadas Normas Internacionales de Contabilidad [NIC], teniendo como fin comparar las normativas existentes y pretender que se disminuyan las diferencias en las prácticas contables entre estos países. Al inicio era integrado por los 9 países mencionados y en 1973 se “admite a nuevos miembros: Bélgica, India, Israel, Nueva Zelanda. En 1975 aceptó a dos integrantes denominados honorarios, puesto que poseían derecho de voz, pero no de voto; estos fueron Irlanda y Países Bajos” (Díaz Mondragón & Vásquez Carrillo, 2013)

Se realiza la primera revisión al prólogo de las normas emitidas por el IASC en 1978, según (Estupiñan Gaitán, 2016) “En 1981 se constituye el Grupo Consultivo, al que se incorporan elaboradores y usuarios de los estados financieros, para responder a las críticas y demandas que en tal sentido se venían formulando al IASC” (p. 20). Al empezar aplicarse las normas, de acuerdo a lo expuesto por Richardson y Eberlein (2011) citado

por (Ugalde Binda, 2014) los usuarios empezaron a tener dudas si el IASC debería dictaminar normas, ya que evidenciaron lo siguiente:

Deficiencias sobre todo con respecto a que una gran mayoría de usuarios de los estados financieros no estaba representada en los comités, el proceso no era transparente y el uso de resultados obtenidos por el “debido proceso” en la emisión de los estándares no era evidente. (p. 207)

Por ello, En mayo del 2000 se toma la decisión de una reestructuración y con ello una nueva constitución del IASC, de acuerdo a (Ugalde Binda, 2014):

143 profesionales provenientes de 104 países que conformaban la Comisión de Normas Contables aprobaron una reestructuración de las mismas, cambiando su nombre a *International Accounting Standards Board* [IASB- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad], en la que se incluyeron miembros de organismos regulatorios, organizaciones internacionales, corporaciones globales (tales como Citigroup) y de la profesión contable (como KPMG y Deloitte). La estructura del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad fue diseñada de manera similar a la Junta de Normas de Contabilidad Financiera con 19 miembros, todos con experiencia como auditores, contadores, usuarios de los estados financieros y académicos, en su mayoría dedicados a tiempo completo al proyecto. (p. 207)

A partir del 2001, quién se encarga de emitir y aprobar las NIIF es la IASB, siendo este un organismo independiente del sector privado. De conformidad con lo expuesto por Stanko et al. (2010) citado por (Ugalde Binda, 2014) antes de que el IASB publique una norma oficialmente, se lleva a cabo 120 días de consultas sobre lo establecido en las normas para así evaluar y tomar decisiones basadas en comentarios y evidencias. También, se dispone de un comité de interpretaciones de la información financiera internacional conocido por sus siglas en inglés [IFRIC], con el fin de desarrollar y requerir comentarios sobre la aplicación de las normas emitidas por el IASB. Según (Estupiñan Gaitán, 2016) El comité permanente de interpretaciones conocido en inglés como *Standing Interpretations Commite*, se forma en 1998 con el objetivo de interpretar aquellas NIC´s poco claras.

De acuerdo a (Morán Sámano, 2016) los países que forman parte de la Unión Europea implementan las IFRS desde el 1 de enero de 2005; es decir que aquellas

compañías públicas que formen parte de las bolsas europeas ya presentaron por primera vez sus estados financieros consolidados bajo las condiciones establecidas en las IFRS. Por otro lado, en América Latina conforme a lo señalado por Joshi et al. (2012) citado por (Carril Marquez & Pascual Garcia, 2013) “en los años 2009 y 2010 se publicaron los primeros estados financieros bajo NIIF en Chile y Brasil; por su parte, en Argentina y México se empezó dicha emisión en el primer trimestre de este año 2012” (p. 60)

Las Normas Internacionales de Información Financiera en Ecuador.

En el Ecuador las primeras normas de contabilidad aplicadas de acuerdo a (Yaguache Maza et al., 2015) fueron los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados [PCGA] emitidos por el XIII Congreso Nacional de Contadores en el Ecuador en noviembre de 1975 y en 1978 divulgadas por el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador en la Asamblea Nacional. Luego, en 1987 la Superintendencia de Compañías [SUPERCIAS] ratificó estos principios contables a través de resolución. En 1996, la SUPERCIAS mediante resolución adoptó las NIC, las mismas sirvieron como fundamento para el desarrollo de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad [NEC], emitidas en 1999 y 2001 por la Federación Nacional de Contadores del Ecuador [FNCE]. Debido a estas decisiones tomadas, el Ecuador fue el primer país en ser parte de la Asociación Interamericana de Contabilidad. La SUPERCIAS aprobó y constituyó las NEC hasta el 2009, en este año esta institución emitió una resolución, la cual detallaba que las empresas en Ecuador bajo su supervisión y control debían pasar por períodos de transición para cambiar de NEC a NIIF, esta disposición ya se había anunciado en el 2006.

En el Ecuador la aplicación de las NIIF es de carácter obligatorio, la SUPERCIAS estableció esta obligatoriedad a través de la resolución No. 08.G.DSC.010 del 20 de noviembre de 2008, la cual se publicó en el Registro Oficial No. 498 del 31 de diciembre del mismo año. En esta resolución se dispuso de un calendario de adopción inicial de las NIIF agrupando a las compañías en tres grupos, la Superintendencia de Compañías del Ecuador (2008) detalló lo siguiente:

- El primer grupo desde el 01 de enero del 2010, las compañías y entes sujetos y regulados por la ley de Mercado de Valores, también las compañías que ejercen actividades de auditoría externa aplicaron las NIIF, el total de informantes fue de alrededor de 350.

- El segundo grupo a partir del 01 de enero del 2011 aplicaron NIIF aquellas compañías que al 31 de diciembre de 2007 tenían activos iguales o superiores a US \$ 4,000,000.00; de igual forma las compañías Holding o tenedoras de acciones, compañías economía mixta y las sucursales de compañías extranjeras y las asociaciones que estas formen y que ejerzan sus actividades en el Ecuador. El total de compañías de este grupo a aplicar NIIF, es de aproximadamente de 1,900.
- El tercer grupo aplicó NIIF desde el 01 de enero de 2012 todas las demás compañías que no consten en los dos grupos mencionados, las compañías del tercer grupo superaron las 38,000.

Uno de los inconvenientes que experimentaron las entidades al cambiar a NIIF, conforme a (Gonzalez Torres et al., 2017) fue que bajo NEC solo presentaban el balance general y el estado de pérdidas y ganancias. Mientras que, con la aplicación de las NIIF es de carácter obligatorio presentar un juego completo de estados financieros, los cuales son: (a) estado de situación financiera; (b) estado de resultados integral; (c) estado de cambios en el patrimonio; (d) estado de flujos de efectivo y (e) las notas explicativas a los estados financieros. La importancia de las NIC y de las NIIF son reconocimiento, medición, presentación y revelación de información en los estados financieros.

Debido a las dificultades que los profesionales atravesaron, nació la necesidad de capacitarse en estas normas para poder presentar la información de las compañías de manera correcta. Como (Chávez Pullas & Herrera Estrella, 2018) lo mencionaron:

A partir de la resolución emitida por el órgano regulador de la actividad empresarial, nace la necesidad de la capacitación en lo referente a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta situación provocó el incremento de la demanda por adquirir el conocimiento necesario para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera. Las compañías ecuatorianas enmarcadas en la necesidad de presentar los informes financieros de una forma simétrica se embarcaron en el nuevo mundo de las Normas Internacionales de Información Financiera. (p. 25)

Según (Cando-Pilatasig et al., 2020) la adopción de las NIIF ayuda a la correcta toma de decisiones de los altos mandos entre ellos accionistas y junta directiva, debido a que la información que se presenta es transparente, lo que permite que no haya

ambigüedades y así evitar fraudes. Además, su información es más sencilla, lo que permite que inversionistas extranjeros puedan revisar la información que conste en los estados financieros y ha permitido mejorar la posición de las empresas ecuatorianas ante el resto de países. Otra ventaja de las NIIF es que se han adoptado a las necesidades de cada uno de los países en las que se han implementado, sin intervenir en las normas internas ya establecidas en cada país.

Problema de Investigación

La participación de grupos económicos en la economía ecuatoriana y que éstos cumplan con sus obligaciones para con los entes reguladores es sumamente importante, ya que se consolida frente a la competencia una estructura societaria y de negocios más grande y solvente, se comparan con grupos económicos de otros países y se vuelven más competitivos, de esta forma tanto las empresas como los empresarios crecen y vuelven más atractivo el mercado ecuatoriano, (Gonzalez, 2019) indicó que para el 2019 el ingreso de estos grupos económicos representó el 62% del Producto Interno bruto [PIB] del país. La Dirección General de Cumplimiento Tributario explica que el objetivo principal de registrar y mapear los grupos económicos es determinar los ingresos totales y el aporte tributario en conjunto del grupo, de tal manera para poder detectar y prevenir riesgos tributarios.

El Servicio de Rentas Internas [SRI] en el año 2020 enlistó a 300 grupos económicos compuestos por 9,123 empresas, de esta lista 30 nuevos grupos se incorporaron en el catastro más reciente con relación al año anterior. Estos grupos económicos cuentan con un total de Activos de \$130,342,856,893; Ingresos de \$71,743,646,158; Utilidad antes del Impuesto a la Renta de \$7,087,052,859.20; generan miles de plazas de empleos y se encuentran en su gran mayoría dentro de los sectores: (a) agrícola; (b) manufactureros; (c) alimenticios; (d) de servicio; (e) construcción; (f) automotriz; (g) farmacéuticos; (h) pesca y (i) acuicultura (*Grupos Económicos - Servicio de Rentas Internas del Ecuador, s/f*).

Los estados financieros consolidados unen la información financiera del grupo económico, permite dar una visión global y una mejor estructura de presentación en un solo estado financiero y de esta forma los usuarios (propietarios e inversores) interesados en conocer los importes podrán analizar, interpretar y tomar decisiones mejor definidas.

La Norma Internacional de Información Financiera NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, nos proporciona lineamientos para conocer cuando una compañía tiene poder y control sobre la participada, además indica principios para la preparación y presentación de los estados financieros consolidados donde se encontrarán transacciones entre compañías de un grupo económico que deben ser eliminadas debido a ventas y compras entre relacionadas, entre otros. Por tal motivo, el presente trabajo va a proporcionar una guía con los lineamientos basados en la Norma Contable para obtener la información financiera consolidada de manera correcta y fiable que los llevarán a una correcta toma de decisiones, a cumplir con la Normativa y con los entes reguladores.

Justificación de la Investigación

En la actualidad, la globalización y los cambios en los modelos de negocio hacen necesario que las empresas no trabajen solas, en ocasiones la unión de recursos es vital entre empresas para el crecimiento de las mismas, debido a esto se destaca la concentración de grandes empresas en grupos económicos. Al existir “estos grupos genera la necesidad de que los mismos presenten estados financieros consolidados” (Yepez Alvarez, 2015, p. 5).

La importancia de estos grupos económicos y que su economía esté presente a nivel mundial es realmente significativa, el poder económico y social que estos representan es muy relevante para el abastecimiento de productos o servicios, adicionalmente los diferentes gobiernos se benefician de los mismos, dado que estos grupos económicos representan un valor considerable en tributos.

La Norma Internacional de Información Financiera NIIF 10 Estados Financieros Consolidados tiene el fin de establecer principios para la presentación y elaboración de los estados financieros consolidados de un grupo económico que cumpla con los requisitos para consolidar los mismos, es decir cuando una entidad controla a una o más entidades distintas, sea dentro o fuera del país.

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno indica en el Art. 5 que se entenderá como grupo económico al conjunto de partes, conformado por personas naturales y sociedades, de acuerdo a lo indicado por el SRI citado por (Yepez Alvarez, 2015) serán “tanto nacionales como extranjeras, donde una o varias de ellas posea directa o indirectamente 40% o más de la participación accionaria en otras

sociedades” (p. 39). El SRI ha enlistado este año a 300 grupos económicos compuestos por 9,123 empresas que manejan su contabilidad individualmente y que si cumplen con los requisitos de NIIF 10 están obligados a declarar anualmente la consolidación de su información financiera.

“La obligación de presentar estados financieros consolidados por la cantidad de empresas que forman cada grupo ocasiona una gran demanda de información de transacciones contables, composición accionaria, administradores, acreedores y de su funcionamiento” (Yepez, 2015, p. 5). Es por esta razón que este trabajo de investigación servirá de guía para las empresas, profesionales y estudiantes que se encuentren relacionados con la consolidación de estados financieros o deseen comprender sobre el tema desde un punto de vista pedagógico.

De esta manera, la propuesta metodológica para la aplicación de NIIF 10 establecerá una guía para la correcta preparación y presentación de los estados financieros consolidados que no solo permitirá a las empresas cumplir con las obligaciones impuestas por las instituciones reguladoras, sino que a través de ellas se podrá conocer el nivel de eficiencia que poseen y podrá mejorar la toma de decisiones. A los profesionales contadores los apoyará en el entendimiento de la Norma y, por consiguiente, la correcta aplicación de la misma para que de esta forma al brindar sus servicios profesionales a un grupo económico sea actualizado, acertado y eficiente. Los estudiantes contarán con una guía para cumplir con trabajos o evaluaciones al momento de cursar por la materia de Contabilidad Avanzada y estudiar la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 10.

Objetivos de la investigación

Objetivo general.

Diseñar una propuesta metodológica para la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 10 en un grupo económico de la ciudad de Guayaquil dedicado a desarrollar productos y servicios.

Objetivos específicos.

- Identificar definiciones, normas, teorías y conceptos que serán de apoyo para el desarrollo del trabajo de titulación.

- Especificar la metodología de investigación para el desarrollo del trabajo de titulación.
- Diseñar una guía metodológica para la consolidación de Estados Financieros en un grupo económico de la ciudad de Guayaquil dedicado a desarrollar productos y servicios.

Preguntas de la Investigación

Pregunta principal.

¿Cuáles serían los efectos de una correcta o incorrecta consolidación de estados financieros de un grupo económico dedicado a desarrollar productos y servicios en la ciudad de Guayaquil?

Preguntas complementarias.

¿Cómo eliminar la inversión entre compañías de un grupo económico de la ciudad de Guayaquil?

¿Cómo consolidar compras de activos fijos entre compañías de un grupo económico de la ciudad de Guayaquil?

¿Cómo consolidar compras de inventario entre compañías de un grupo económico de la ciudad de Guayaquil?

Delimitación

La propuesta planteada, va dirigido a grupos económicos de la ciudad de Guayaquil. El enfoque de este trabajo se basa en establecer una guía para la correcta consolidación de estados financieros y se circunscribirá a lo que usualmente están expuestos los grupos económicos en Ecuador.

Limitación

En el presente trabajo no se va a incluir el proceso de conversión de moneda de estados financieros debido a que la propuesta será con enfoque didáctico y el tiempo para la elaboración de la misma es corto.

Debido a los recientes acontecimientos de preocupación mundial por el Covid 19, el distanciamiento social no permitirá el acceso presencial a las compañías y funcionarios del grupo económico seleccionado como referente.

Capítulo 1 – Fundamentación Teórica

Marco Teórico

La contabilidad al igual que muchas otras ciencias ha visto la necesidad de adaptarse a los cambios que en el mundo se presentan es así que en 1973 se crea un acuerdo en donde profesionales de la contabilidad de distintos países formularon normas para ser aplicadas y consideradas a fin de comparar la información contable y financiera de las empresas de distintos países sin que ésta varíe, es decir se manejen bajo la misma estructura. La globalización tiene mucho que ver con los cambios que ha sufrido la forma en que se maneja la contabilidad, como consecuencia del comercio internacional y las exportaciones e importaciones que manejan las empresas, llevaron a que éstas sean vistas de forma global, esto originó que la forma de negociación cambie al emplear términos tales como las alianzas estratégicas y combinación de negocios dichos conceptos son manejados a diario por los diferentes empresarios , políticos y/o quienes desean proteger su intereses a través de la inversión extranjera (Moreno, 2004, p. 32).

La implementación de las NIIF presentó dificultades, a causa de que las empresas estaban acostumbradas bajo NEC a presentar el balance general de la empresa y el PyG o Estado de Pérdidas y Ganancias, sin embargo, bajo este cambio se debía presentar obligatoriamente estado de situación financiera, estado de resultados integral, estado de cambios en el patrimonio, estado de flujos de efectivo y las notas explicativas a los estados financieros. La globalización no solo hizo cambios en la contabilidad sino en las estructuras de los negocios, la necesidad de expandirse a otras ciudades o países trajo consigo nuevas formas de negocio en donde la empresa matriz debe tener subsidiaria o en su defecto se hacen fusiones para poder crecer en el mercado local e internacional. (Torres et al., 2017)

En base a estos conceptos se pretende analizar las teorías que rodean a la consolidación de estados financieros la misma que está enmarcada en la NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) 10 y en base a esto se proponen estudiar dos teorías: la teoría de control y la teoría de la decisión, las cuales se desarrollan a continuación.

Teoría de Control.

A lo largo de la historia, el hombre ha ejercido el control de todo en su entorno, es así que en todas las organizaciones las funciones más simples que están inmersas son las de planificar, organizar, dirigir y controlar, es este último concepto el que permite el éxito o fracaso de las operaciones, ya que a través de los ejecutivos pueden tomar las mejores decisiones, el control se encuentra en todos los niveles de la organización, es decir dentro de cada área de la empresa se debe aplicar para evitar que los procesos se vean afectados. (Quiza, 1997)

La teoría de control es muy general y se puede utilizar en el contexto empresarial para evaluar el desempeño frente a la planificación estratégica, muchos autores enfocados a las ciencias administrativas han abordado la teoría de control es el caso de Henry Fayol el indicó que el control es verificar si todo se desarrolla según lo planificado con las instrucciones y principios previamente establecidos, con el fin de identificar errores y mitigarlos para que no se produzcan en un futuro, por otro lado Robert B. Buchele indicó que es el proceso para medir los resultados del presente en base a los planes establecidos, identificando las desviaciones y corrigiéndolas, así mismo Idalberto Chiavenato dio una teoría de control enfocada en el recurso humano en cómo el proceso administrativo mide el desempeño del talento humano y toma medidas correctivas. (López et al., 2012, p. 26)

El contexto del control cobra fuerza en la ejecución de proyectos o programas específicos en donde se quiere asegurar que los objetivos y planes trazados en la planificación se cumpla, actuando sobre los resultados, es así que a simple vista se pudiera pensar que para cumplir con las metas generales todo el personal trabaja en función a los objetivos de las empresas pero es ilógico creer que una empresa genera objetivos o metas, como se conoce estos son establecidos por los altos mandos que a su vez se ven condicionados por el colectivo como son: accionistas, colaboradores, proveedores y en general el mercado en el cual se desarrolla la actividad quienes los establecen en función a las necesidades de su entorno y su permanencia y los que permitirán que se consigan altos índices de rentabilidad, crecimiento y solvencia. (Veiga, 2008, p. 22)

El fin primordial del control es comparar lo ejecutado con lo planificado y la diferencia que pudiera existir entre estos dos mide el grado de cumplimiento de los objetivos, en otras palabras no pueden existir objetivos sin control y no puede existir un

control sin acciones, pues perdería todo su valor como un instrumento que mejora la gestión, debido a que la empresa trabajó el concepto de sinergia cumpliendo con sus objetivos particulares que van ligados a una serie de procesos encaminados al crecimiento departamental y que en su conjunto generaran el desarrollo económico de toda la organización. (Veiga, 2008, p. 23)

El control es intrínseco a la gestión y debe realizarse de una u otra manera dentro de la organización y no solo por los encargados del área de control sino por todos y cada uno de los grupos que la conforman, lo que si se debe esperar es que la unidad de control establezca las políticas, procedimientos e información necesaria para que cada área los implemente y así exista una comunicación entre los mandos bajos, medios y altos a fin de generar un ambiente cordial que a futuro se reflejara en los resultados. (Veiga, 2008, p. 28)

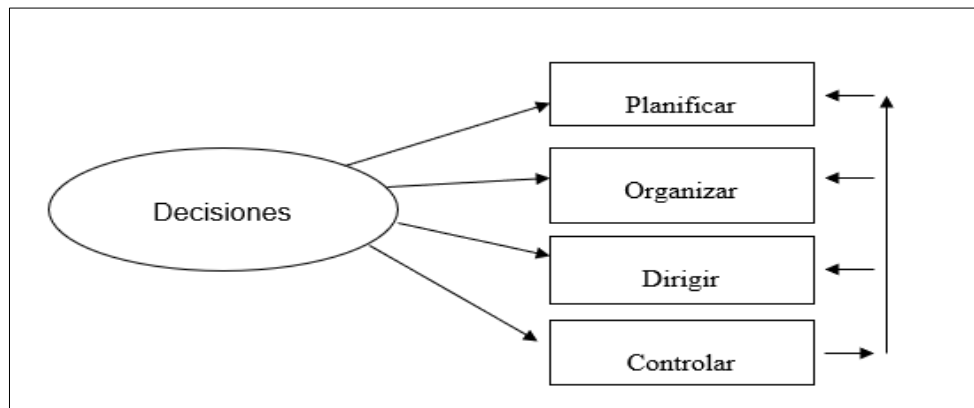


Figura 1.

Dinámica de la Gestión

Nota. Tomado de *Dinámica de la Gestión*, de Veiga, 2008, Control de la Gestión Empresarial.

El control surge a partir de los resultados positivos que generan las empresas posterior a su aplicación, en vista de que mejora la calidad en los procesos pues al identificar fallas y corregirlas se garantiza la eliminación de los errores en la ejecución, se enfrentan a los cambios, ya que son flexibles, así mismo producen ciclos más rápidos, dado que con el control se pueden identificar aquellas falencias denominados cuellos de botella pues en la actualidad no solo se espera calidad sino tiempos de entrega ágiles y oportunos, ofreciendo una ventaja competitiva y agregando valor a los productos, tal como lo indica Kenechi Ohmae de tal forma que el cliente nos prefiera por sobre la

competencia, seguido de la delegación y el trabajo en equipo que como se entiendo hoy en día se ha visto que las organización fluyen mejor cuando el gerente controla el avance de su equipo sin interponerse en la creatividad que este tiene, es así que dejo de llamarse jefe y se convirtió en líder. (López et al., 2012, p. 28)

El control en cualquier grupo económico, ciencia o en la vida cotidiana se agrupa en dos categorías siendo la primera formal el cual se base en objetivos tangibles para la organización y luego se tiene el informal el cual se centra en las personas y en aquello que es intangible para la empresa, como se lo detalla en la siguiente ilustración:

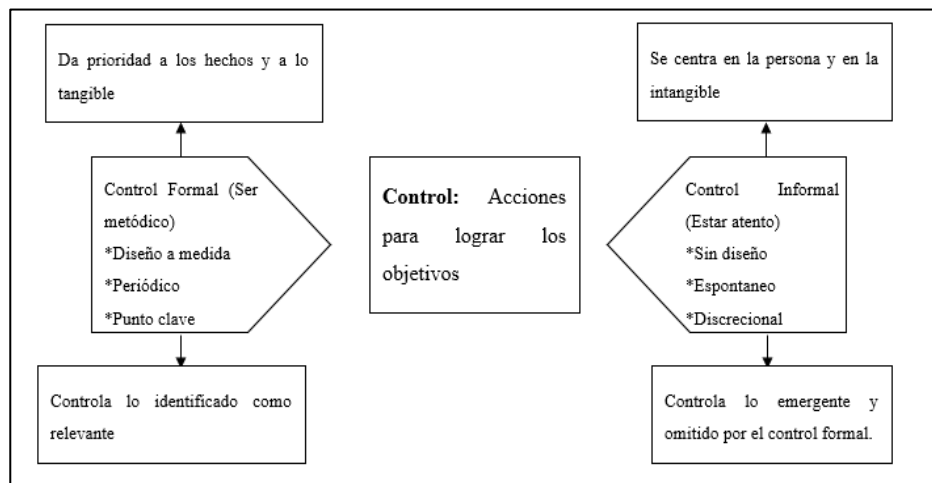


Figura 2.
Sistemas de Control

Nota. Tomado de *Sistemas de control*, de Veiga, 2008, Control de la Gestión Empresarial.

El control formal es sistemático, da seguimiento a los puntos identificados como claves o críticos y se lo realiza de forma periódica, el cual consta de procedimientos que sirven de apoyo en su ejecución por el contrario el control informal no tiene una metodología establecida, no consta de procedimientos ni de diseños sino más bien surge de forma natural y se va graduando con el pasar de los años, es por esto que este tipo de control puede ser alimentado con experiencias y sucesos que haya atravesado la organización y su aplicación puede ser influenciada por decisiones que toman los directivos en base a sus experiencias. (Veiga, 2008, p. 32)

Para entender la teoría se enfocará desde la perspectiva de la contabilidad y el control en las empresas y es que se deben tener en cuenta tres puntos importantes, primero que las empresas es una agrupación de individuos que en su conjunto forman lo que

actualmente se denomina equipos de trabajo los cuales guiados bajo objetivos ayudan a las empresas en el cumplimiento de los mismos, así como también lo destacan Julio García y Cristóbal Casanueva, autores del libro "Prácticas de la Gestión Empresarial", conforme a García et al. (2006) citado por (Loma & Vizcaino Borja, 2013) determinaron a la empresa como: "Entidad que mediante la organización de elementos humanos, materiales, técnicos y financieros que proporciona bienes o servicios a cambio de un precio que le permite la reposición de los recursos empleados y la consecución de unos objetivos determinados" (p. 7).

Segundo que para la ejecución de contratos es necesario el suministro de información, es así que para (Veiga, 2008) implementar un sistema de control se hace necesario para definir responsabilidades dentro de la empresa utilizando los procesos y diseñando sistemas de información de objetivos evaluar los cambios en el patrimonio neto de la entidad, su liquidez y solvencia y su capacidad para influir en los montos y oportunidad de flujos de efectivo adaptándose a circunstancias y oportunidades a alcanzar dichos sistemas no siempre deben ser perfectos pero que su utilización sea de acuerdo al giro del negocio y tercero que el control es el equilibrio que existen entre los integrantes de la organización, es por esto que control influye sobre el comportamiento del personal operativo, administrativo y gerencial de una empresa con el fin de involucrarlos en un proyecto común el mismo que va precedido de un marco organizativo el cual describe las funciones del personal y le permitirá asumir responsabilidades teniendo iniciativa y autonomía con el resto del equipo de trabajo dentro de la organización.(Sunder, 2005).

Es importante considerar el control a priori y el control a posteriori, este último hace referencia a los resultados; sin embargo, realizar un control a priori es igualmente útil para el cumplimiento de los objetivos, ya que es más importante en una empresa evitar los errores que corregirlos. (Sunder, 2005, p. 25)

El control debe ser desarrollado bajo un sistema, el cual permita realizar los respectivos controles antes y después de iniciadas las operaciones este debe mostrar datos útiles que sirvan en la toma de decisiones dicho sistema debe estar compuestos por: (a) Estructura, es decir la forma en la que se encuentra organizada la empresa es así sus áreas y departamentos en donde se desarrollara el control; (b) El proceso, este hace referencia a las tareas que desarrollará el sistema de control las mismas que asignarán tareas y elegirá

acciones convenientes a través de un plan de acción; (c) Sistema de Información, al igual que el sistema de control este depende de las actividades, las estrategias y el tipo de empresa al cual se le incluyen elementos internos para su correcta ejecución y análisis, el resultado son los informes de área los mismo que están orientados a la toma de decisiones gerenciales por esto se desglosa lo real versus lo planificado. (Veiga, 2008, p. 37)

Tabla 1
Instrumentos de Control

Instrumentos	Descripción
Manuales Organizativos y de procedimientos	Incluyen funciones, responsabilidades y decisiones.
Intervención	Autorización individualizada de gastos y pagos con ámbito en aspectos formales.
Inspección	Revisión a posteriori de actuaciones individuales.
Control Interno	Fijación de proceso a priori.
Auditoría Interna	Revisión de la razonabilidad de la información.
Auditoría Operativa	Examen de firma externa.
Contabilidad Analítica	Evaluación de la calidad de gestión.
Controles presupuestarios	Información sobre costes e ingresos por productos.
Análisis por ratios	Comparación de los indicadores seleccionados con los valores fijados.
Cuadro de mando	Documento que sintetiza la marcha de la empresa.

Nota: Adaptado de “Teoría de la contabilidad y el control”, por S. Sunder, 2005.

El análisis de los instrumentos de control sugiere que el control que se realice en los proyectos debe ser a posteriori pues es ahí donde se establece que los resultados sean

los que se proyectaron, sin embargo el control a priori es de mucha utilidad, ya que de hacerlo bien garantizan menos errores al final del proyecto, en resumen y para mejor aplicación el control a priori debe seguirse del control posteriori para que exista un contraste entre lo programado y lo ejecutado, realmente de no hacer esto, el autocontrol del personal perdería fuerza y la integración sería muy débil esto se vería reflejado en los resultados del ejercicio. (Sunder, 2005, p. 26)

La teoría del control está normalmente asociadas, a la ingeniería y la mecánica, aunque en las últimas décadas ha sido ampliamente aplicada en diferentes campos en las ciencias matemáticas y administrativas, por esta razón se asocian tres elementos matemáticos, los cuales al aplicarse al campo administrativo resulta de mucha utilidad al momento de ejercer el control de la gestión, entre los cuales tenemos la controlabilidad, observabilidad e identificabilidad, siendo la controlabilidad según su significado general aplicado a las ciencias matemáticas, que es la posibilidad de llevar de un estado inicial a otro final en un periodo determinado sin que la trayectoria importe, es decir en términos administrativas ser eficaces en su gestión. (Bohórquez, s/f, p. 25)

La observabilidad que al estar conscientes de los estados se puede programar uno a futuro, es una variante del método de la observación que utilizan muchas ciencias para analizar el objeto o problema a investigar, siendo de mucha utilidad cuando lo que se quiere es conocer al mercado objetivo, para García (2004) este elemento surge de manera natural, cuando se realiza un análisis del comportamiento del objeto de estudio, su aplicación suele generar altos costos a las organizaciones pues su ejecución requiere de personal trabajando para observar las tendencias del mercado y realizando informes, los cuales permitirán la mejor toma de decisiones para los planes y proyectos a ejecutarse. (García, 2004, p. 22)

El concepto de identificabilidad fue inicialmente formulado para sistemas matemáticos lineales por Bellman y Astrom en 1970 desarrollado después para el caso no lineal por otros autores, lo cuales hacían referencia a que el ser humano posee diferentes mecanismos de elección sea de forma teórica o empírica, en términos contables la identificabilidad está asociada a la plusvalía que tienen los activos intangibles en las empresas, tales como las marcas y patentes que si bien es cierto no se pueden palpar generan un valor invaluable en las empresas, en razón de que son tan significativas que

influyen en los consumidores y en sus decisiones en definitiva este concepto permite identificar el estado de una organización en relación con el mercado pudiendo con esto predecir con exactitud su futura posición frente a sus competidores. (Bohórquez, s/f, p. 309)

El control es específico en cada empresa, puesto que debe acoplarse al giro del negocio y para que tenga una efectividad debe respaldarse continuamente por los directivos y se debe considerar de gran importancia en la gestión empresarial, pero sus directivos no solo deben respaldarla sino también deben involucrarse y demostrar al equipo de trabajo que no solo es un formalismo que se debe cumplir sino que es un proceso en el que todos deben participar si lo que se quiere lograr son excelente resultados para la organización, es por ello que las organizaciones siempre se enfocan en el futuro más que en el pasado implementando sistemas que les permitan conocer la naturaleza de las actividades delegando a cada responsable de área y a la organización en su conjunto controles que sean claves para el desarrollo de su gestión. (Veiga, 2008, p. 39)

Tener unas buenas bases en el control permite evaluar el cumplimiento de cada persona y/o área dentro de la organización, enfocándose en las características que tiene cada uno sea estas personas o grupos de trabajo, a fin de que si se logra identificar desviaciones, se las pueda controlar y mitigar con prudencia sin que el equipo de trabajo crea que la empresa busca resaltar sus falencias y no valore sus aciertos, generando con esto la desmotivación del personal que a la larga se traduciría en pérdidas, es por ello que cada área debe aplicar un control distinto adaptado al grupo de trabajo objetivo utilizando un sistema de control sencillo en su ejecución y aplicación económica para que se justifique su implementación y flexible que se adapte la tendencias del entorno globalizado. (Sunder, 2005, p. 45)

Los sistemas de control permiten a las empresas establecer controles sobre el personal que labora en la organización, es por ello que surge el control interno, el cual ha existido desde siempre, pues el hombre al iniciar una actividad y al verse en la necesidad de buscar ayuda para realizarla, cree necesario que la colaboración con la que cuenta realice sus operaciones de manera óptima, por ello se crea el control dentro de la organización, el mismo que comprende un conjunto de métodos y procedimientos, los cuales suelen estar marcados en un manual y ellos garantizan que las actividades se

realizarán de manera eficiente y eficaz guiadas por las reglas impuestas por los directivos. (Royo, 2013)

El control interno es muy importante, dado que su correcta ejecución permite optimizar los recursos con los que cuenta la empresa, por ello Royo (2013) en su Manual Práctico de Control Interno: Teorías y Aplicación Práctica, detalla cinco componentes principales con los que debe contar un control dentro de las empresas, su implementación generaría mejores resultados empresariales entre ellos:

- Entorno de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Actividades de Seguimientos

El entorno de control no se encuentra implícito en los manuales ni en los procesos del negocio sino que tiene influencia en todas las operaciones de la empresa, es decir los encontramos en los conceptos como la integridad, los valores, la ética y la filosofía de la empresa que si bien es cierto no forman parte de sus actividades su implementación está presente en el día a día de las actividades, al conocer el entorno del control podemos evaluar los riesgos que corre una empresa, pues este puede ser a nivel interno de la organización o a su vez externo y determinando las estrategias necesarias para afrontarlos. Para llevar a cabo procesos óptimos dentro de las empresas es necesario realizar actividades de control, esto es evaluar el cumplimiento del personal en función a los objetos de la empresa, para ello debe existir información oportuna y una buena comunicación entre las distintas áreas para así evitar el desperdicio de los recursos. (Royo, 2013)

Por último, se debe realizar actividades de seguimiento estas son supervisadas por los directivos y ejecutadas por las personas encargadas del control dentro de la organización, este tipo de actividades permiten que se tomen medidas necesarias cuando un área no está cumpliendo con el objetivo departamental o cuando el equipo de ventas no está reportando el mínimo esperado en el mes o simplemente cuando un cliente reporta una pésima atención esto y otros problemas internos que si no se les da el seguimiento

adecuado y los correctivos necesarios pueden traducirse en pérdidas económicas. (Royo, 2013)

El autor decide estudiar la teoría del control, dado que está inmersa en la vida cotidiana de los altos mandos dentro de una organización, es por este motivo que al presentarse cambios los cuales están ligados a la globalización, los directivos deben tomar las mejores decisiones en las que la organización no se vea afectada, es así que la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF representó un cambio en los procesos administrativos, financieros y contables en todas las empresas a nivel local e internacional pero el control que ejercen sus directivos, colaboradores y demás involucrados en la empresa permitieron adaptar sus procesos al nuevo cambio que exigía la tendencia de mercado mundial, es por esto que a partir de esta teoría se relacionaran los conceptos para la propuesta metodología del presente estudio de investigación.

Teoría de la decisión.

El estudio de la teoría de la toma de decisiones inicio en el siglo XVII el primer trabajo documentado del que se tiene constancia es de 1738 y pertenece a Bernouilli (León, 1987; Cardona, Rivera y Romero, 2012), fueron autores franceses quienes dieron sus primeras teorías a través de estudios matemáticos, trataban de encontrar lógica entre la conducta y la decisión. (Gallego, 2015, p. 855)

Las teoría de la decisión tiene base epistemológica del conocimiento y el empirismo, el primero que surge a raíz de la razón con la que cuenta cada ser humano y el segundo se da a raíz de la experiencias vividas, diversos autores aportan con teorías en torno a la toma de decisiones, es así que Husserl la define como las acciones que se realizan para realizar alguna actividad, Marx introduce nuevos criterios entorno a la toma de decisiones los cuales están enfocados en el materialismo, luego de ellos llegan corrientes administrativas con teorías impuestas por autores considerados padres de la administración en donde detallan la toma de decisiones dentro de la empresa entre ellos es Adam Smith y Weber. (Borrego, 2010)

Bernoulli aportó por primera vez una teoría a las decisiones dando un enfoque psicológico, reemplazo el concepto de valor por utilidad dando a entender a través de su teoría que las decisiones se toman basadas en un componente racional, a fin de escoger la

mejor decisión y sacar de esta la mayor utilidad posible, a raíz del concepto racional Bernoulli estudia la naturaleza de la toma de decisiones, en donde descompone las posibles alternativas para una solución. Cuando el decisor (persona y organización) se enfrenta a un problema debe tomar en cuenta todas las acciones para resolverlo, por tal motivo la decisión es tomada en el presente basada en experiencias del pasado para obtener resultados en el futuro (Osorio, 2011, p. 2). La teoría de la decisión es el desarrollo teórico sobre el término decidir, empleando un concepto descriptivo, es decir sobre como decidimos o en su defecto un concepto normativo el cual nos indica cómo debemos decidir. (Meroi & Salmén, s/f, p. 161)

La teoría de la decisión cuenta con dos modelos y estos están en función a los involucrados, de modo que las decisiones están basadas en el número que lo integran, estos modelos tratan de explicar las decisiones de una persona así como las decisiones donde intervienen más de un individuo o también denominada teoría de juegos esta última analiza las decisiones pluripersonales en donde las decisiones de unos influyen en la de los demás para (Guerra.2012) este tipo de decisiones son interdependientes y varían en multitud de opciones según las distintas alternativas potencialmente adoptadas por cada uno de los decisores como se muestra en la figura 3. (Gallego, 2015)

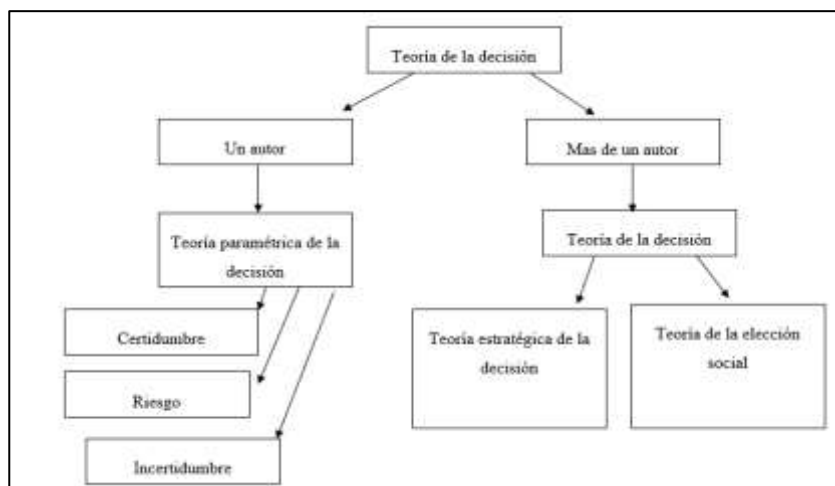


Figura 3.
Clasificación de las teorías de la toma de decisión.

Nota. Tomado de *Teoría de la decisión*, de Aguiar, 2004, *Teoría de la decisión e incertidumbre: modelos normativos y descriptivos.*

La teoría personal o paramétrica de la decisión tiene tres enfoques que son narrativo, prescriptivo y descriptivo estos fueron estudiados por Von Neumann y Morgenstern (2007) en donde el enfoque normativo trata de estudiar la naturaleza de las decisiones buscando y aplicando procesos formales que ayudarán en la toma de decisiones garantizando con ello el mayor beneficio posible, este enfoque considera que la toma de decisiones es un proceso bien estructurado y que se descompone el problema planteados a tal punto que se encuentran las posibles alternativas de solución, es así que Hastie y Dawes (2010) prescribe cuatro características que se toman en cuenta para la toma de este tipo de decisión:

- Se influyen con el efectivo es decir el efecto del dinero en el bienestar del decisor.
- Se toman en cuenta las consecuencias asociadas a la elección.
- Cuando no existe una certeza de las consecuencias sus decisiones se ven influenciadas por la probabilidad.
- La decisión se adapta las probabilidades de ocurrencia.

Según estos criterios las decisiones que se deberían tomar según el modelo normativo debería ser aquellas cuyas consecuencias tuvieran la utilidad esperada más alta, sin embargo este enfoque recibió varias críticas por parte de León (1987) en donde según su análisis este enfoque se limita por tres aspectos los cuales son: (a) el cumplimiento de los axiomas en las tareas decisorias de las personas; (b) la asimilación entre racionalidad humana y lógica formal; (c) y la función de las probabilidades numéricas. (Gallego, 2015)

El enfoque prescriptivo es el punto medio entre el normativo y descriptivo en este se busca encontrar como las personas pueden tomar decisiones aun cuando tienen circunstancias adversas o limitaciones, es así que Aguilar (2004) cree que está ligado a los sesgos empleados y a los procesos cognitivos, seguido de este tenemos el enfoque descriptivo de la decisión también es conocida como perspectiva según Kahneman y Tversky (1979) este enfoque busca describir los procesos que se llevan a cabo durante la toma de decisiones, aquí se restringe mucha la racionalidad del ser humano por su limitante en el proceso de toma de decisiones, es decir busca describir la conducta real del individuo, por ello es más simple y reducido que el enfoque normativo. (Gallego, 2015)

El enfoque descriptivo consta de dos etapas la primera es la preparación: aquí se toma información de experiencias previa incorporando sesgos heurísticos que facilitan el proceso de la toma de decisión y la valoración: aquí se analiza el impacto que llegaría a tener la decisión, así como también las opciones para llegar a una conclusión. Aguilar (2004) hace referencia que el enfoque descriptivo se ha utilizado frecuentemente en ejemplos monetarios en sus investigaciones de toma de decisión. Esto hace que sea difícil generalizar las situaciones experimentales a condiciones naturales cotidianas. (Gallego, 2015, p. 860)

El problema de la decisión es tan pretérito como la vida misma, los seres humanos en su propia complejidad cada día pasan de tomar decisiones regidas por instintos y el sentido común a procesos de decisión es que deben estar guiados por un pensamiento racional; en esta medida, ésta se vuelve prescriptiva, basándose en el análisis matemático y en el razonamiento lógico, así mismo las empresas u organizaciones necesitan de información interna y externa de carácter relevante para conseguir decisiones favorables para la continuidad del negocio. La contabilidad juega un papel fundamental en la obtención de bases de información y estimaciones útiles a la hora de minimizar las incertidumbres de los miembros de las organizaciones en cada uno de sus escalafones. Las tomas de decisiones ejecutoriadas por los gobernantes de la organización deberán siempre estar basadas en información y registros de sucesos anteriores que brinden una salida para algún problema presente. Los gobernantes de las organizaciones tendrán bajo su responsabilidad conseguir una gestión económica financiera que colabore a la consecución de objetivos empresariales (Aguirre, 2007).

Finalmente, la teoría de la decisión debería ser de gran interés para los filósofos de la mente y la psicología, y para otros interesados en como las personas pueden comprender el comportamiento y las intenciones de los demás; y, de manera más general, como podemos interpretar lo que sucede en la mente de otras personas. Los teóricos de la decisión suelen asumir que el comportamiento de una persona al tomar una decisión puede explicarse completamente en términos de sus creencias y deseos (Steele & Stefánsson, 2015).

El control y manejo de las actividades empresariales forman parte de la gestión económica financiera que debe llevar una entidad en cada uno de sus procesos, por eso

es importante resaltar que, así como los gobernantes de las entidades necesitan controlar las actividades diarias de la compañía, las entidades deben ejercer el control y manejo sobre sus subsidiarias (Fernández, 2003).

Al enfocar la teoría de la decisión en el ámbito empresarial se concluye que esta se encarga de analizar cómo una entidad elige aquella acción que, de entre un conjunto de acciones posibles, la conducirá al mejor resultado, siendo este la consecución de objetivos. Para lograr esto, es necesario una correcta unificación y recopilación de la información en un juego completo de estados financieros a la hora de ejercer control y decisión (Fernández, 2003).

Esta teoría de la decisión es muy relevante en el presente trabajo de investigación, ya que la empresa matriz o inversora desee colocar parte de su capital en alguna otra sociedad, debe haber un análisis de todos los puntos a favor o en contra que estos conlleven para llegar a este punto se debe tomar decisiones con los inversores y accionistas.

Marco Conceptual

Para fundamentar el siguiente trabajo de titulación sobre la consolidación de estados financieros de un grupo económico, se utilizó la técnica del mapa conceptual para la redacción de la base teórica, el mapa conceptual al que se hace referencia se observa en la figura 4.



Figura 4.
Mapa conceptual del reconocimiento para la consolidación de estados financieros

En breve, se procede a profundizar en los conceptos de las variables significativas, que forman parte del planteamiento del problema de investigación; y como estas conforman la base para la interpretación de los resultados de la investigación, dando paso a conclusiones importantes.

Estados Financieros.

Las compañías en su totalidad como soporte en el proceso de toma de decisiones, requieren información, y dentro de la existencia de varios sistemas, el más influyente es el sistema de información financiera. Partiendo de esta primicia el propósito principal de la contabilidad financiera es otorgar a cada uno de los lectores información cuantitativa; la cual es presentada a través de lo que llamamos estados financieros.

(Olivera Novelo, 2016) afirmaron que “los estados financieros son el medio en que se presenta de manera resumida la información financiera de una entidad económica” (p. 2). Las NIIF reconocen que los estados financieros básicos que atienden las necesidades frecuentes de los lectores en general y a los objetivos de los estados financieros son: (a) Estado de situación financiera; (b) Estado de resultado integral; (c) Estado de cambios en el patrimonio; (d) Estado de flujo de efectivo y (e) Notas a los estados financieros. (Fuentes, 2017).

Estado de situación financiera.

El estado de situación financiera brinda a sus lectores, información cuantitativa respecto a sus activos, pasivos y patrimonio de la compañía con corte a una fecha determinada. Un estado de situación financiera brindará a los accionistas una visión clara de la salud financiera de la compañía con un completo conocimiento sobre las propiedades, deudas y capitales de la entidad.

Tabla 2*Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2019*

(Expresado en miles de dolares de EUA)			
Activos		Pasivos y Patrimonio	
Activos corrientes		Pasivos corrientes	
Caja y bancos	2,936	Cuentas por pagar comerciales	37,837
Cuenta por cobrar comerciales	38,812	Pasivos por impuestos corrientes	309
Inventario	47,015	Pasivos por derecho de uso	570
Otros activos	461	Obligaciones acumuladas	31,030
Activos por impuestos corrientes	2,356	Total pasivos corrientes	69,746
Total activos corrientes	91,580	Pasivos no corrientes	
Activos no corrientes		Obligaciones por beneficios definidos	14,418
Propiedad, planta y equipo, neto	66,254	Otras obligaciones	3,862
Otros activos	71	Total pasivos	88,026
Activo por derecho de uso	1,410	Patrimonio	
Total activos no corrientes	67,735	Capital social	24,360
		Reserva Legal	5,477
		Utilidades retenidas	41,452
		Total Patrimonio	71,289
Total activos	159,315	Total pasivo y patrimonio	159,315

Nota: Adaptado de Informe de Auditoría. Compañía miembro del grupo económico.

Se identifica fácilmente a los activos detallados al lado izquierdo mientras que los pasivos y patrimonios están colocados a su lado derecho. El estado de situación financiera muestra información instantánea de la compañía en un momento determinado, casi siempre al finalizar un periodo ya sea este mensual o anual.

De acuerdo con las NIIF un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y del cual la entidad espera obtener beneficios económicos en un futuro, en cambio un pasivo lo define como obligaciones presentes adquiridas por la entidad a raíz de sucesos pasados que al vencimiento se tiene previsto desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. De acuerdo al (IASB, 2010) el patrimonio es considerado como la parte residual de los activos de la entidad, una vez descontados los pasivos u obligaciones que mantiene la compañía. En estos términos el resultado de restar a los activos totales de la entidad menos los pasivos totales.

Estado de resultado Integral.

El estado de resultado integral tiene como objetivo mostrar al lector información cuantitativa sobre los ingresos, costos y gastos de la entidad e informa la utilidad neta del periodo, si es que los ingresos exceden a los gastos totales. En el caso de que los costos y

gastos totales superen los ingresos totales, entonces reflejarían una pérdida dentro del resultado integral de la entidad.

El estado de resultado detalla a cada uno de sus lectores los ingresos de la entidad en primer lugar, luego los costos y gastos. Por debajo de los costos y gastos muestra la utilidad o pérdida neta del periodo de ser el caso. Una definición que califique de forma correcta los ingresos de una entidad es que estos son considerados el aumento bruto del patrimonio, producido por la actividad comercial de la entidad cuyo principal objetivo es generar beneficios económicos. En la mayoría de casos los ingresos provienen de las ventas ordinarias de la entidad, las cuales provocan un aumento de los activos.

Los costos y gastos son los valores desembolsados u obligaciones asumidas por la entidad para la adquisición de bienes y servicios que contribuyan en el giro normal del negocio permitiendo su continuidad.

Estado de cambios en el patrimonio.

El estado de cambio en el patrimonio muestra al lector información cuantitativa basada en los cambios registrados en el patrimonio de la entidad en un periodo determinado. El aumento de capital y la distribución de dividendos forman parte de los efectos descritos dentro de un estado de cambios en el patrimonio.

Al comienzo del estado se observa las diferentes cuentas que forman parte del patrimonio de la entidad con sus respectivos saldos. Después se detalla los incrementos en el patrimonio ocurridos durante el periodo. Así mismo, también se detalla dentro del estado las pérdidas o disminuciones sufridas en operaciones comerciales. En conclusión, este estado es un fiel reflejo del aumento o disminución del patrimonio de los accionistas durante un tiempo determinado.

Estado de flujo de efectivo.

El estado de flujo de efectivo es aquel estado financiero que proporciona información cuantitativa que sirve para evaluar la capacidad de una entidad para generar efectivo. Según NIIF 7 un estado de flujo de efectivo permite a cada uno de sus lectores, verificar y analizar los cambios del patrimonio de la organización, su poder adquisitivo y solvencia además de su capacidad para manejar los montos de flujo aprovechando las oportunidades que se presenten.

El presente estado de flujo de efectivo clasifica de forma ordenada las actividades de operación, inversión y financiamiento permitiendo analizar y planificar el uso y la administración del efectivo. Según NIIF 7 las actividades de operación comprenden las entradas y salidas de efectivo que provienen de la principal fuente generadora de ingresos. Las actividades de inversión son aquellos movimientos de efectivo que guardan relación con el otorgamiento y el cobro de préstamos, compra o venta de inversiones permanentes y compra o venta de propiedad, planta y equipo. En cambio, las actividades de financiamiento incluyen los movimientos de efectivo que guardan relación con las actividades para obtener y pagar recursos provenientes tanto de los accionistas como de individuos externos.

Estados Financieros Consolidados.

La consolidación de estados financieros es una técnica que permite obtener los estados financieros agregados de un grupo de empresas que está vinculado bajo una dirección única (Gutiérrez, 2012). La consolidación de estados financieros posee dos aspectos claves, el grupo de empresas y la dirección única; no se podría hablar de consolidación de estados financieros si es que este grupo de entidades no poseen una dirección única. En la mayoría de casos a este grupo de empresas se las denominan grupo económico.

Cuando se habla de dirección única significa que una de las entidades ejerce la dirección y control sobre las demás. Es decir, una de las entidades pertenecientes al grupo económico toma de decisiones influyentes en las actividades económicas de las demás compañías. Es clave mencionar que los estados financieros consolidados tienen su origen en la agregación de cuentas anuales individuales de las compañías que conforman el grupo económico. Por lo general, estos grupos económicos solo existen en el ámbito económico, mas no en el ámbito legal, por tal motivo para la obtención de información contable consolidada se deberá iniciar desde un punto de partida que sería los estados financieros de cada uno de los miembros del grupo económico. Los grupos económicos actúan como una única empresa, por esta razón a efectos de la consolidación de estados financieros deben ser considerados como si estas fuesen una sola entidad. (Gutiérrez, 2012)

Grupos económicos.

Según Rettberg (2003) citado (Wilches-Sánchez & Rodríguez-Romero, 2016) mencionó que los grupos económicos “reúnen empresas que son operativamente independientes y se encuentran entrelazadas por la propiedad de las acciones o por el hecho de tener un dueño en común o una combinación de los dos” (p. 30). Todo grupo económico es manejado en última instancia, por un actor determinado que se convierte en el tomador de decisiones sobre el rumbo de la empresa; cada decisión tomada implica un consenso o una disputa de interés, cada una dentro de los grupos económicos. (Castro Pazmiño, 2019)

Si se busca un concepto de lo que son los grupos económicos, se puede concluir que estos son un grupo de compañías que, sin importar sus actividades comerciales, están bajo el control de una misma persona ya sea esta natural o jurídica. Este control estaría basado en el porcentaje del capital que posea cada uno de los participantes del grupo. Las ventajas de la configuración de un grupo económico es que permite equilibrar la utilización de recursos, multiplicar la producción, afirmar una sólida posición en el mercado de consumidores y poner en marcha una economía programada de gran importancia. (Etcheverry, 2002)

Este agrupamiento también trae desventajas que están identificadas como una pérdida de la autonomía de las entidades reunidas, la apertura de una brecha para incursionar en actividades monopólicas y el choque de intereses propios de todo el grupo.

Entidad Controladora.

(*Norma Internacional de Información Financiera 10 Estados Financieros Consolidados*) definen a las entidades controladoras como aquella que tienen una o más subsidiarias. Para que una entidad pueda ser definida como controladora deberá poseer, directa o indirectamente a través de otras subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de otra entidad, excepto en circunstancias excepcionales en las que se pueda demostrar claramente que esta posesión no constituye control. También existirá control cuando una controladora, que posea la mitad o menos del poder de voto de una entidad, disponga poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad, poder para nombrar o revocar a la mayoría de

los miembros del gobierno de la entidad y poder para emitir la mayoría de votos en las reuniones del gobierno de la entidad.

Marco Normativo

Normas Internacionales de Información Financiera.

Las principales características de la economía internacional del siglo XXI se pueden resumir en una globalización acelerada, la agrupación de países en mercados comunes, la internalización de bolsas de valores y la necesidad de financiamiento de los grandes grupos económicos alrededor del mundo. En un entorno con las características mencionadas surge la necesidad de desaparecer los obstáculos geográficos e incluir un lenguaje global, en el cual la contabilidad y la información financiera de todo el mundo se rijan a un mismo canal de comunicación para la celebración de pactos, acuerdos y transacciones comerciales. Es por esto que, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad a través de los años ha buscado la manera de satisfacer todas estas necesidades requeridas por inversionistas y gobiernos para la celebración de contratos y negocios internacionales; creando un conjunto de normas de propósito general de información financiera llamadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Las NIIF proveen información homogénea, consistente y comparable útil para que los miembros del mercado internacional tomen decisiones con responsabilidad, también contribuyen en la comparación de las empresas que actúan en los diferentes países, la presentación de estados financieros consolidados de empresas que tienen a sus filiales repartidas por todo el orbe y el tratamiento de conflictos y hechos controvertidos que surgen entre empresas consolidadas, afiliadas y relacionadas.

Si hay algo que destacar de la implementación de las NIIF durante el año 2006, es que más allá de un cambio en la denominación, se resalta el paso de un esquema de preparación y presentación de estados financieros apalancado en el mantenimiento de capital y en el reconocimiento de ingresos, a otro esquema que enfoca el criterio contable por encima de registros de cargos y abonos a una comprensión global del conocimiento de las NIIF. En las tablas 3 y 4 se presentan las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes en la actualidad.

Tabla 3*Normas Internacionales de Información Financiera vigentes 2020*

NIIF 1- Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera
NIIF 2 - Pagos basados en Acciones
NIIF 3 - Combinaciones de Negocios
NIIF 4 - Contratos de seguros
NIIF 5 - Activos no Corrientes Mantenedos para la venta
NIIF 6 - Exploración y Evaluación de Recursos Minerales
NIIF 7 - Instrumentos Financieros: Información a Revelar
NIIF 8 - Segmentos de Operación
NIIF 9 - Instrumentos Financieros
NIIF 10 - Estados Financieros Consolidados
NIIF 11 - Acuerdos Conjuntos
NIIF 12- Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades
NIIF 13 - Medición de Valor Razonable
NIIF 14 - Cuentas de diferimientos de actividades
NIIF 15 - Ingreso de contratos con clientes
NIIF 16 – Arrendamientos

Nota: Adaptado de las Normas Internacionales de Información Financiera.**Tabla 4***Normas Internacionales de Contabilidad vigentes 2020*

NIC 1 - Presentación de Estados Financieros
NIC 2 – Inventarios
NIC 7 - Estado de Flujos de Efectivo
NIC 8 - Políticas Contables, Cambios en estimaciones contables y errores
NIC 10 - Hechos ocurridos después del periodo en que se informa
NIC 11 - Contratos de construcción
NIC 12 - Impuestos a las Ganancias
NIC 14 - Información Financiera por Segmentos
NIC 16 - Propiedad, Planta y Equipo
NIC 17 – Arrendamientos
NIC 18 - Ingresos de Actividades Ordinarias
NIC 19 - Beneficios a Empleados
NIC 20 - Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a revelar sobre ayudas Gubernamentales

NIC 21 - Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de moneda extranjera
NIC 23 - Costos por prestamos
NIC 24 - Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
NIC 26 - Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro
NIC 27 - Estados Financieros Separados
NIC 28 - Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
NIC 29 - Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
NIC 30 - Información a Revelar en los Estados Financieros de Bancos y Entidades Financieras Similares
NIC 31 - Participaciones en negocios conjuntos
NIC 32 - Instrumentos Financieros
NIC 33 - Ganancias por acción
NIC 34- Información Financiera Intermedia
NIC 36 - Deterioro del valor de los activos
NIC 37- Provisiones, activos y pasivos contingentes
NIC 38 - Activos Intangibles
NIC 39 - Instrumentos Financieros
NIC 40 - Inversiones Inmobiliarias
NIC 41 – Agricultura

Nota: Adaptado de las Normas Internacionales de Contabilidad.

NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros.

Durante el 2013 entraron en vigencia un grupo de normas que definen distintos aspectos sobre el control entre sociedades y su influencia en la presentación de estados financieros consolidados. Ese grupo de normas son las NIIF 10, 11 y 12, las cuales poseen como alcance ser una guía mediante la aplicación de directrices específicas en la consolidación de información financiera basadas en la primicia del control. La emisión de la NIIF 10 tenía como objetivo reemplazar a la NIC 27 y NIC 12; centrando su alcance en los estados financieros consolidados y en las características que tiene el control de sociedades participadas dependientes, marcando diferencia sobre la NIIF 11, que se enfoca en el control conjunto dentro de la presentación de información financiera por compañías que tengan una participación de acuerdos conjuntos.

Es importante mencionar que la NIIF 10 brinda a sus lectores un concepto distinto y más amplio de control, en vista de que resalta el concepto del poder y organiza el grupo de sociedades, utilizando términos inversor – participada. Las variantes ofrecidas por esta norma se resumen en la ideología de las normas internacionales para que los estados

financieros se transformen en una herramienta útil para el lector con la prevalencia de la esencia sobre la forma.

La NIIF 10 establece que controlar una entidad es conseguir algún tipo de créditos de sus actividades como consecuencia de manejar o liderar su política operativa y financiera. También destaca que el control se puede conseguir por dos vías, ya sea disponiendo de más de la mitad del poder de voto en otra compañía o mediante acuerdos contractuales. La norma resalta que el poder está basado en los derechos de voto o derechos conferidos por acuerdos contractuales. Los derechos de voto pueden ser actuales o potenciales, los mismos que normalmente toman la forma de opciones e instrumentos convertibles.

La controladora presentará los estados financieros consolidados implementando políticas contables unánimes de las transacciones que se han efectuado en situaciones parecidas. Esta consolidación de estados financieros será regida por la fecha en que el inversor consiga el control de la participada y terminará cuando este control se extinga.

Los estados financieros consolidados buscan mostrar al lector la combinación de partidas conocidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, y flujo de efectivo de la entidad controladora con su subsidiaria. También muestra la eliminación en su totalidad de dichas partidas que tuvieron origen con movimientos transaccionales entre las compañías relacionadas que forman parte del grupo.

NIIF 11 Acuerdos Conjuntos.

A partir del 1 de enero del 2013 la emisión de la NIIF 11 tenía como objetivo reemplazar la NIC 31, destacando la clasificación y medición de los acuerdos conjuntos. Según el (IASB, 2016b) citado por (Tejada & Macías, 2018) un acuerdo conjunto es “como un acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto; es decir, las partes están obligadas por un acuerdo contractual que otorga a dos o más de esas partes el control conjunto sobre el acuerdo” (pp. 85-86).

Esta norma introduce dos variantes relevantes en el registro contable de acuerdos conjuntos. El primero es que la forma legal del acuerdo ya no es considerada como el elemento esencial dentro de la clasificación de dicho acuerdo. Los gobernantes de la entidad están obligados a evaluar los acuerdos contractuales para de esta manera establecer los derechos y obligaciones de las partes involucradas. La segunda variante

trata de que esta norma excluye la alternativa de contabilización bajo el modelo de consolidación proporcional para los negocios conjuntos. El grafico 1 presenta un cuadro de decisiones y la interacción entre la NIIF 10, NIIF 11, NIC 28 y NIIF 9/NIC39.

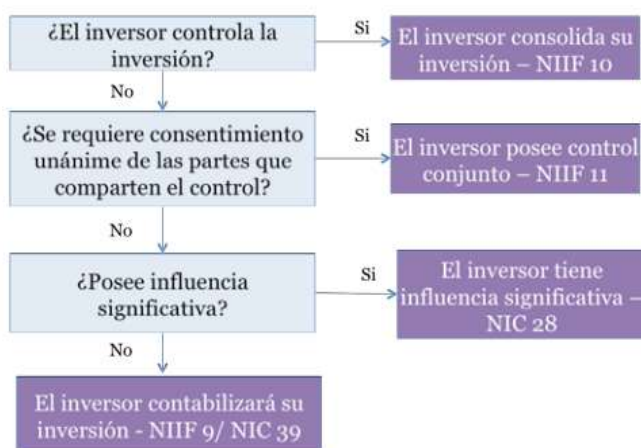


Figura 5.
Cuadro de decisiones

Nota. Tomado de PricewaterhouseCoopers, 2012.

NIIF 12 Información a revelar sobre participaciones en otras entidades.

Esta norma fue emitida por el IASB durante el primer mes del 2013, con la cual se definen las revelaciones requeridas en los estados financieros, De acuerdo a (Ruiz Távara, 2013) en ella se muestra:

Requisitos de revelación de las subsidiarias, acuerdos conjuntos, asociadas y entidades estructuradas no consolidadas. El objetivo de esta norma es establecer la información necesaria para evaluar la naturaleza y los riesgos asociados con las participaciones en otras entidades, así como los efectos de esas participaciones en la situación financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo. (p. 7)

Según la NIIF 12 una entidad deberá revelar los juicios significativos y suposiciones realizados para determinar la naturaleza de su participación en otra entidad o acuerdo y el tipo de acuerdo conjunto en el que tiene una participación; además de información sobre su participación en subsidiarias, en acuerdos conjuntos y asociadas y entidades estructuradas que no están controladas por la entidad. Una compañía evaluará todos los detalles necesarios para cumplir con el fin de revelar la información y que importancia darle en cada requerimiento de dicha Norma.

La Figura 6 es una representación gráfica de las normas contables a ser aplicadas en grupos económicos:

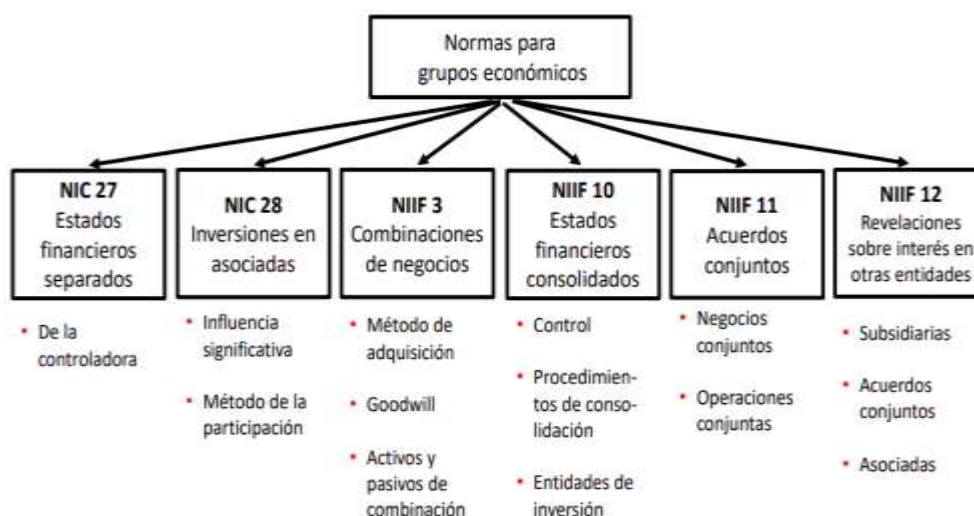


Figura 6.
Mapa conceptual de normas para grupos económicos

Marco Referencial

En el 2016, se realizó un estudio en la República Checa, de acuerdo a (Gluzová, 2016) “El objetivo principal de la norma sigue siendo presentar activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de las empresas matrices y subsidiarias como si fueran una economía (ficticia) no existían transacciones entre entidades e intragrupo” (p. 18). La autora menciona que el objetivo principal del estudio fue averiguar si las prácticas de presentación de los informes y las políticas contables se modificaron al implementarse la NIIF 10, este trabajo evidenció el impacto de la NIIF 10 Estados financieros consolidados de las empresas que cotizan en las bolsas de valores de Praga y Varsovia.

De acuerdo a Gluzová (2016) no se había realizado ningún estudio para evaluar el impacto en los estados financieros consolidados de empresas en años posteriores a la adopción de esta NIIF. Esto puede ser a causa de la reciente adopción de NIIF 10 por empresas europeas. En este trabajo investigativo se tomó como muestra 40 empresas. La mayoría de las empresas aplicaron esta NIIF el 1 de enero del 2014 mientras que siete aplicaron desde el 2013. Los resultados, de esta investigación reveló que solo el 10% de las sociedades identificaron cambios en su perímetro de consolidación también que los

activos totales después de la actualización aumentaron en un 0,13%. Además, debido al nuevo concepto de control de la NIIF 10 condujo a la consolidación de un total de 26 filiales que se identificaron por la aplicación de la norma.

En conclusión, de acuerdo a Gluzová (2016) a través de este estudio se evidenció que no esperaban que la nueva definición de control establecida en la NIIF 10 causara un gran cambio al momento de definir si existe control sobre una empresa. Es necesario, tener en cuenta que la correcta identificación del control y posterior compilación del grupo tiene un impacto vital en la relevancia del valor que tienen los estados financieros consolidados, lo cual va a permitir tener información correcta y unificada entre la matriz y sus respectivas subsidiarias, y así realizar una correcta toma de decisiones.

Un estudio realizado en el 2020 en Perú tuvo como objetivo demostrar que los estados financieros de una empresa influyen de una manera favorable en la toma de decisiones de la gerencia. En este estudio la técnica para recolección de datos de acuerdo a Cabellos (2020) fue el “uso de la entrevista y la observación” (p.21). Adicional, se hizo uso de documentos donde conste el análisis de los procesos y se elaboró un cuestionario estructurado de la entrevista para la gerencia de dicha empresa.

Como resultado el autor expresa que al tener la matriz y subsidiarias las mismas políticas contables permite asegurar la integridad y conformidad de las políticas de todo el grupo para evitar dificultades, eliminar transacciones con empresas relacionadas para así hacer más sencillo la consolidación y obtener informes valiosos que ayudarán a la gerencia en la toma de decisiones. A través de la aplicación de esta norma se puede reconocer si alguna empresa que forme parte del grupo no está generando ingresos y rentabilidad significativa para el grupo, de esta manera poder tomar decisiones correctas y generar estrategias que beneficien a todos. Como conclusión es importante la aplicación de esta NIIF, ya que permite que el grupo empresarial mediante la eliminación de transacciones de matriz y subsidiarias, con la consolidación de estados financieros se conozca la realidad de sus movimientos, asegure su integridad al tomar buenas decisiones y mejorar su gestión.

En 2017, se llevó a cabo un estudio en Kazajstán, este artículo de acuerdo a Issakova et al. (2017) consideró características específicas de la presentación de los estados financieros consolidados bajo NIIF en organizaciones de Kazajstán, para así

obtener y brindar información precisa y justa sobre las actividades económicas realizadas por el Grupo. Este trabajo investigativo proporciona a los lectores información como la definición de control de una empresa, cuándo se posee el control de una empresa y en qué casos una empresa matriz no proporciona información financiera consolidada. Los autores también mencionan que esta NIIF con su nuevo concepto de control “mejoró el procedimiento de determinación del control de una empresa tras otra”. El propósito principal de la NIIF 10 es “determinar los principios para la presentación y preparación de estados financieros consolidados” (Issakova et al., 2017, p. 465)

En conclusión, Issakova et al. (2017) menciona que “en general, la actualización de los estados financieros consolidados de acuerdo con los estándares internacionales tiene como objetivo mejorar la calidad y confiabilidad de la información sobre un grupo de empresas” (p. 10). Esta NIIF permite tener los estados financieros de una matriz y subsidiaria como una sola organización, al aplicar correctamente esta norma se asegura una correcta comprensión de los estados financieros consolidados de un Grupo.

Marco Legal

Al leer el tema de investigación denominado: “Propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 10 en un grupo empresarial de la ciudad de Guayaquil” se podría definir que estaría vinculado netamente con las ciencias económicas y sociales, existe un vínculo directo también con el ámbito legal enmarcado en la ciencia del Derecho que forma parte de la propuesta metodológica planteada en el presente trabajo.

En el Ecuador en el año 1906, se implantó la primera medida de regulación de compañías, la cual indicaba que cualquier entidad que se encuentre domiciliada en el país, que compre obligaciones dentro del medio local o las logre negociar deberá tener una persona natural o jurídica que realice la función de representación para la atención de obligaciones o demandas, dicha regulación tiene su expedición bajo el Código de Comercio impulsado por el presidente de esa época. Luego fueron cambiando las regulaciones para las compañías hasta llegar a una fecha clave refiriéndose al control del estado sobre las entidades cuyo domicilio era el Ecuador, el 27 de enero de 1964 se crea la Superintendencia de Compañías junto a la primera Ley de Compañías que cambiaría sustancialmente el control y regulación de las entidades que operaban en el medio local. En la actualidad, este órgano regulador tiene como finalidad supervisar cada una de las

transacciones y actividades desarrolladas en el sector societario y en el mercado de valores.

El SRI en cambio es considerado el órgano determinador y recaudador de impuestos en el Ecuador. También se encarga de supervisar el estado tributario de cada uno de los contribuyentes y sus actividades comerciales en el país, realizando actividades como la ejecución de políticas tributarias, la atención de reclamos, solicitudes y peticiones, inclusión de reformas o cambios tributarios bajo estudios previos y otras actividades enmarcadas en el ámbito tributario.

Para poder definir una metodología adecuada para la consolidación de estados financieros es necesario recurrir a un marco legal que guarde relación con la presente investigación. Este marco legal está constituido por la ley de compañías, resoluciones emitidas por la Superintendencia de Compañías, Leyes y Reglamentos tributarios.

En el Ecuador según la Resolución No. SC.ICI.DCCP.G.14.003 emitida por la Superintendencia de compañías , publicada en R.O 194 de fecha 28 de febrero de 2014, De acuerdo a (Yepez Alvarez, 2015) dispone que están obligados a:

Presentar estados financieros consolidados las compañías que según los requerimientos de las NIIF deban consolidar sus estados financieros, las entidades integrantes de los Grupos Económicos establecidos por el SRI entendiéndose como tales al conjunto de compañías, tanto nacionales como extranjeras, donde una o varias de ellas posean directa o indirectamente 40% o más de la participación accionaria en otras sociedades. (p. 39)

El SRI define según el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 5 a los grupos económicos como el conjunto de partes, conformado por personas naturales y sociedades tanto nacionales como extranjeras, donde una o varias de ellas poseen directa o indirectamente 40% o más de la participación accionaria en otras sociedades. También se destaca que este mismo artículo indica que el SRI podrá considerar otros factores de relación entre las partes, que conforman los grupos económicos, respecto a la dirección, administración y relación comercial. (LORTI, s/f)

El 13 de noviembre del 2019 fue emitida la resolución RESOLUCION No. SCVS-INC-DNCDN-2019-0013, por la Superintendencia de Compañías, con el objetivo de derogar las anteriores resoluciones basadas en la consolidación de estados financieros.

Las resoluciones derogadas fueron No. SC.ICI.DCCP.G.13.009 y No. SC.ICI.DCCP.G.14.003, esto se da a causa de que los aspectos normativos que considera el SRI para la conformación de los grupos económicos utilizan normas de carácter tributario, que no coinciden con los parámetros de consolidación de estados financieros de conformidad con las NIIF. Esto se dio con la finalidad de evitar discrepancias y excluyendo su responsabilidad y competencia en normas de tipos financiero.

Capítulo 2 – Metodología de la Investigación

Dentro de la metodología de investigación se va a definir un método para poder solucionar la problemática planteada en el presente trabajo de titulación, por lo que, en este capítulo se determinará los componentes, tales como: (a) el diseño de la investigación; (b) tipo de investigación; (c) fuente de investigación; (d) enfoque de la investigación; (e) herramientas que se usará para levantar los datos; (f) población y (g) muestra.

Diseño de la Investigación

La investigación observacional de acuerdo a Hernández et al. (2014) es conocida como “estudios que se realizan sin la manipulación deliberada de variables y en los que sólo se observan los fenómenos en su ambiente natural para analizarlos” (p. 152). Por lo que, para el desarrollo del presente trabajo de titulación se aplicará la investigación observacional, debido a que se podrá recolectar datos para poder elaborar una propuesta metodológica para la correcta consolidación de estados financieros. Y al realizar toda esta investigación, la información se va registrando a medida que van sucediendo los hechos que se van a observar.

El estudio prospectivo recoge los datos a medida que se van desarrollando, por lo que en el presente trabajo de titulación se usará el estudio prospectivo, para recolectar datos de un grupo económico dedicado a desarrollar productos y servicios en las Industrias de Empaque, Alimentos, Inmobiliaria y Suministros en la ciudad de Guayaquil. (Hernández Rivas & García Ortiz, 2018)

La investigación transversal según Liu (2008) y Tucker (2004) citado por Hernández et al. (2014) “recolectan datos en un solo momento, en un tiempo único” (p. 154). Por lo que, se usará este tipo de investigación transversal, la cual va dirigida a grupos económicos dedicado a desarrollar productos y servicios en las Industrias de Empaque, Alimentos, Inmobiliaria y Suministros en la ciudad de Guayaquil, desde el proceso de recopilar la información de los estados financieros de la subsidiaria hasta la consolidación en un solo juego de estados financieros.

Tipo de Investigación

Investigación concluyente descriptiva.

El tipo de investigación descriptiva permitirá obtener especificaciones fundamentales sobre personas, grupos, objetos y cualquier fenómeno involucrado con la investigación que se esté analizando. De acuerdo a (Cauas, 2015) mencionó que “En un estudio descriptivo se selecciona una serie de cuestiones y se mide cada una de ellas independientemente, de forma tal de describir los que se investiga” (p.6). Por otro lado, (Martinez Mediano & Galán González, 2014) indicaron que:

El investigador no hace nada sobre los objetos o sujetos que investiga, excepto observarlos o encuestarlos con el fin de obtener información sobre los objetos o personas tal como son, para describir los hechos de la realidad objeto del estudio sin alterar nada. (p. 49)

Según (Medina et al., 2013) las investigaciones concluyentes descriptivas son “también denominadas correlacionales exponen situaciones y pueden perseguir muchos objetivos, entre ellos: las características de grupos, consumidores, empresas, marcas, intermediarios; imagen de productos o empresas; fortalezas y debilidades; eficacia de la comunicación; controlar resultados de acciones y otros” (p. 4).

Este tipo de investigación es uno de los métodos más utilizadas por los investigadores, mediante el presente trabajo de titulación se recolectará información del grupo económico escogido dedicado a desarrollar productos y servicios en las Industrias de Empaque, Alimentos, Inmobiliaria y Suministros en la ciudad de Guayaquil, lograr conocer los procedimientos adecuados para la correcta consolidación de estados financieros como lo indica la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 10. Por otro lado, en el presente trabajo de titulación se van a elaborar entrevistas a profesionales contables que presten servicios a grupos económicos en la ciudad de Guayaquil y estén inmiscuidos en el tema de consolidación de estados financieros.

Fuentes de Información

Es importante buscar información sobre el tema para obtener datos actualizados del tema de estudio. Por ello, es necesario utilizar fuentes de información confiables que ayuden a la investigación, de acuerdo a (Machajewski, 2018) “Una fuente brinda información acerca de un tema específico y nos ayuda a comprenderlo y aprenderlo” (p.

8). Según (Educación y futuro, 2015) son instrumentos y medios que son accesibles a cualquier persona en general sea profesional, investigador o persona pública que tenga necesidades informativas. Además, éstas satisfacen cualquier tipo de demanda, de esta manera se convierten en un instrumento de trabajo esencial ante cualquier búsqueda que se presente. A continuación, se detallan las fuentes de investigación que se utilizarán en el trabajo de titulación.

Fuentes primarias.

Las fuentes primarias son aquellas que “proporcionan datos de primera mano, pues se trata de documentos que incluyen los resultados de los estudios correspondientes” (Hernández Sampieri et al., 2014, p. 61). Se puede considerar como fuentes primarias a libros, tesis, artículos científicos, reportes de asociaciones entre otros. Las fuentes primarias son levantadas por las herramientas de investigación, debido a que en el trabajo de titulación se usarán las entrevistas a profesionales contables que presten servicios a grupos económicos en la ciudad de Guayaquil.

Fuentes secundarias.

Las fuentes secundarias son “aquellas que han sido elaboradas después de los acontecimientos que refieren y son el resultado de la interpretación de uno o varios autores” (Brom, 2013, p. 4). Dentro del trabajo de titulación se usarán las NIIF 10. Además, se utilizará resoluciones emitidos por la Superintendencia de Compañías, la Ley de Régimen Tributario Interno, tesis respecto a temas relacionados, investigaciones contables, información de repositorio de recursos, entre otros.

Enfoque de la Investigación

Dentro del enfoque de investigación existen muchos conceptos, pero principalmente podemos destacar dos enfoques de investigación principales. El enfoque cuantitativo y cualitativo, dentro del desarrollo de estos enfoques existe un tercer enfoque que es la fusión de los dos y se lo conoce como enfoque mixto.

Según (Sánchez & Cortez Suárez, 2018) citaron que el enfoque cualitativo ayuda a comprender desde la perspectiva de las personas, sus vivencias a través de los comportamientos, experiencias e interacciones del hecho o fenómeno que está sujeto a estudio, con la información obtenida posteriormente se realizará la codificación e interpretación. Este enfoque tiene como propósito describir las cualidades de dicho hecho

o fenómeno. Mientras que el enfoque cuantitativo efectúa un análisis por medio de procesos numéricos que permiten conseguir datos confiables y con ellos obtener explicaciones generalizadas del fenómeno observado. Por otro lado, Ruiz (2013) citado por (Guelmes Valdéz & Nieto Almeida, 2015) señaló que:

El enfoque mixto es un proceso que recolecta, analiza y vincula datos cuantitativos y cualitativos en una misma investigación o una serie de investigaciones para responder a un planteamiento, y justifica la utilización de este enfoque en su estudio considerando que ambos métodos (cuantitativo y cualitativo) se entremezclan en la mayoría de sus etapas, por lo que es conveniente combinarlos para obtener información que permita la triangulación como forma de encontrar diferentes caminos y obtener una comprensión e interpretación, lo más amplia posible, del fenómeno en estudio. (p. 24)

En el presente trabajo de titulación se utilizará el enfoque cualitativo, debido a que se realizarán entrevistas a profesionales contadores y auditores que brinden servicios a grupos económicos, acerca de la NIIF 10, en base a los conocimientos y experiencias que han adquirido a nivel profesional.

Población y muestra

“La población de estudio es un conjunto de casos, definido, limitado y accesible, que formará el referente para la elección de la muestra que cumple con una serie de criterios predeterminados” (Arias-Gómez et al., 2016, p. 201) Por otra parte, Lepkowski (2008) citado por (Hernández Sampieri et al., 2014) indicó que se trata del “conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones” (p. 174). En el presente trabajo, la población definida son los grupos económicos de la ciudad de Guayaquil.

De acuerdo a lo definido por (Coyle, 2017) “El PIB contabiliza todo el producto económico generado dentro de las fronteras de la nación” (p. 22). Asimismo, Fraschina (2020) indicó lo siguiente:

El PIB es el indicador más utilizado de la producción total de una economía, es decir, es el valor de mercado del conjunto de bienes y servicios finales producidos por una nación durante un período de tiempo determinado, generalmente de un año. En otras palabras, el PIB mide la riqueza generada por un país en un año.

También podría funcionar como un termómetro de desarrollo enfocado en la producción de bienes y servicios de cada país. (p. 111)

(Gonzalez, 2019) indicó que para el 2019 los ingresos de los grupos económicos representaron el 62% del Producto Interno bruto [PIB] del país, por este motivo luego de haber realizado un análisis e identificado cuales son los grupos económicos del país según el catastro 2020 publicado por el SRI, la población del presente trabajo de titulación estará conformada por el ranking de los nuevos grupos económicos incluidos en este año en dicho catastro, que se enlistan a continuación.

Conformación														
Ranking (I) 2020	Ranking (II) 2019	Variación Ranking 2019 - 2020	NUOVO	Nombre Grupo Económico	Figura con BENEFICIOS EFECTIVOS (%)	No. de integrantes asociados en PARAJOS FISCALES (**)	No. de integrantes y Empresas (Personas) relacionadas con el Grupo Económico incluido en PARAJOS FISCALES (***)	Personas (Incluyendo a los socios)	Personas (Incluyendo a los socios)	Socios (Incluyendo a los socios)	Socios (Incluyendo a los socios)	Personas (Incluyendo a los socios)	Personas (Incluyendo a los socios)	Total integrantes asociados
46	43	-1	X	FADESA (SEAFMAN, VECONSA, PERMADRI, TROPICALMENTOS, LA LLAVE)	SI	9	0	3	0	83	11	10	3	68
71	76	5	X	RIGIS (NUTRECO INTERNATIONAL BV, NUTRECO CHILE HOLDING BV)	SI	0	0	0	11	2	13	1	1	13
79	68	-10	X	NOVACERO (SWISSOTEL QUITO, AGRICOLAQUEMBO, INMOBIA, PRODIGIUM)	SI	10	0	4	2	12	15	2	1	18
102	54	-48	X	CONSORCIO LINEA 1 METRO DE QUITO ACCIONA (CONSORCIO AB ESTERREALDAS, ACCIONA AGUA, CONSORCIO AB LOJA)	PARCIALMENTE	0	0	0	2	16	14	3	1	18
125	128	-3	X	DELCEP (EQUADIAN, STORECEAN, SEPMAN)	SI	0	0	1	0	25	0	3	2	27

Figura 7.
Ranking 5 primeros nuevos grupos económicos incluidos al 31/12/2019

Nota. Tomado del catastro de Grupos Económicos del 2020 del *Servicio de Rentas Internas*.

Según (Grove & Faan, 2019) muestra es “subgrupo de la población seleccionado para un estudio” (p. 479). Asimismo, (Hernández Sampieri et al., 2014) concluyeron que la muestra es “un subgrupo de la población de interés sobre el cual se recolectarán datos, y que tiene que definirse y delimitarse de antemano con precisión, además de que debe ser representativo de la población” (p. 173).

Para la selección de la compañía a analizar en el presente trabajo de titulación se ha optado por aplicar la técnica de muestreo no probabilístico por juicio. La compañía escogida para el análisis participó en un proceso de selección y descarte entre las compañías más representativas de los nuevos grupos económicos enlistados en el último catastro publicado por el SRI. En el mencionado ranking se da a conocer las cifras en ingresos, utilidad e impuesto a la renta de los diez nuevos grupos económicos. En la búsqueda de cumplir con normas de confidencialidad de información se ha optado por

denominar a la compañía escogida como muestra en nuestro trabajo de investigación, con el nombre de Compañía de Alimentos y Suministros S.A.

Como parte de la selección de los encuestados, se aplicó un muestreo no probabilístico por conveniencia, sustentado en que existe una relación profesional entre los auditores externos y la empresa del grupo económico escogido, lo cual facilitó el acercamiento para la consecución de las entrevistas.

Herramientas de Investigación

En el presente trabajo de titulación se utilizará herramientas cualitativas, las cuales se define a continuación.

Herramienta cualitativa.

La herramienta cualitativa seleccionada es la entrevista, la cual direccionada a un pequeño grupo de personas con experiencia en la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros. De acuerdo a (Bejarano, 2016) es aquella que:

Se centra en comprender y profundizar los fenómenos, analizándolos desde el punto de vista de los participantes en su ambiente y en relación con los aspectos que los rodean. Normalmente es escogido cuando se busca comprender la perspectiva de individuos o grupos de personas a los que se investigará, acerca de los sucesos que los rodean, ahondar en sus experiencias, opiniones, conociendo de esta forma cómo subjetivamente perciben su realidad. (p. 3)

Por otro lado, Taylor y Bodgan (2010) citado por (Cotán Fernández, 2016) indicaron que esta metodología:

Se caracteriza por ser inductiva, holística, humanista, así como por el papel que juegan los investigadores: a) son sensibles a los efectos que ellos mismos causan sobre la persona; b) se centran en comprender a la persona en su contexto; c) deben de suprimir o separar sus propias creencias, perspectivas y predisposiciones; d) deben de aceptar todas las perspectivas como valiosas y, e) dan énfasis a la validez de su propia investigación. (p. 35)

La investigación cualitativa de acuerdo a lo mencionado por (Maxwell, 2019) es: Aquella cuyo propósito es ayudar a comprender: 1. Los sentidos y las perspectivas de las personas estudiadas, esto es, ver el mundo desde sus puntos de vista propio del investigador; 2. Cómo estas perspectivas están definidas por sus contextos

físicos, sociales y culturales a la vez que, también, contribuyen con la definición de esos contextos, y 3. Los procesos específicos involucrados en el mantenimiento o la modificación de estos fenómenos y relaciones. (p. 14)

Dentro de esta herramienta cualitativa se realizarán entrevistas a profesionales contadores y auditores aplicando el método Delphi. Infante y Cabero (2014) citado por Reguant Alvarez & Torrado Fonseca (2016) señalaron que:

El método Delphi es posiblemente uno de los más utilizados en los últimos tiempos por los investigadores para diferentes situaciones y problemáticas, que van desde la identificación de tópicos a investigar, especificar las preguntas de investigación, identificar una perspectiva teórica para la fundamentación de la investigación, seleccionar las variables de interés, identificar las relaciones causales entre factores, definir y validar los constructos, elaborar los instrumentos de análisis o recogida de información, o crear un lenguaje común para la discusión y gestión del conocimiento en un área científica. (p. 2)

Este método es una técnica para obtener información basada en expertos de un área y captar una opinión grupal fiable. Además, los expertos responderán una serie de preguntas a profundidad sobre el tema tratado. El método Delphi se divide en cuatro fases:

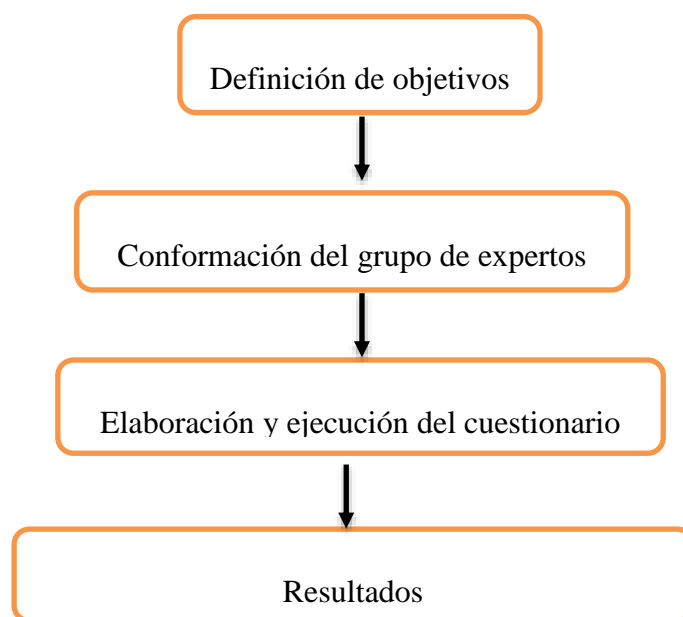


Figura 8.

Fases del método Delphi

Nota. Adaptado de *El Método Delphi*, de Reguant & Torrado, 2016, Revista de Innovación y Reseña en Educación.

En las entrevistas se utilizará el método Delphi, acorde a lo expuesto por (Reguant & Torrado, 2016), es una de las técnicas de obtención de información más utilizadas por los investigadores en los últimos años, el cual consiste en obtener la experiencia y conocimientos de los integrantes de un grupo al cual se está entrevistando, generalmente se compone por expertos de un área, con el objetivo de que a través de un cuestionario se obtenga opinión más fidedigna sobre un tema en específico.

Así mismo, el autor explica el proceso que se realiza en este método, el primer paso al momento de implementar esta técnica es la definición de objetivos para lo cual se formula el problema, un objetivo general y se identifican las posibles fuentes de información. Inmediatamente, se conforman los grupos de expertos que consiste en escoger especialistas que gocen de información, interés y tiempo. Luego, elaboración y ejecución del cuestionario, estos se deben elaborar de manera que, faciliten su respuesta por parte de los entrevistados, analizar la información tanto como sea necesario.

Además, se debe categorizar y ordenar las respuestas en base al grado de acuerdo y el resultado será la partida para eventos posteriores. Por último, en este proceso se obtienen los resultados: se analiza las entrevistas para elaborar el informe final. En este

caso, el investigador podrá calcular cada punto, recolectar las razones principales y calcular el nivel de importancia de la investigación.

Las entrevistas a profesionales contadores y auditores se realizarán sobre la importancia de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 10 en grupos económicos de la ciudad de Guayaquil. A continuación, se detallarán las preguntas previas a la entrevista.

1. ¿Por qué es fundamental aplicar la NIIF 10 al consolidar estados financieros de un grupo económico?
2. ¿Los contadores de la ciudad de Guayaquil tienen conocimiento sólido sobre la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros?
3. ¿De qué manera beneficiaría la correcta aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros a los grupos económicos de la ciudad de Guayaquil?
4. ¿De qué manera perjudicaría la incorrecta aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros a los grupos económicos de la ciudad de Guayaquil?
5. ¿Cuáles son los factores que usted cree que se deberían considerar antes de la aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros en un grupo económico?

Entrevista No. 1

Experto: Ing. Favian Freire

Trabajo actual: Auditor interno de un grupo económico de la ciudad de Guayaquil

1. ¿Por qué es fundamental aplicar la NIIF 10 al consolidar estados financieros de un grupo económico?

En primer lugar, conceptualiza el tema de control de una entidad en otras subsidiarias, y nos da los lineamientos para una preparación y presentación de la situación financiera y los resultados de un grupo económico, de esta manera se vuelve una información clave en toma de decisiones tanto financiera, tributaria, estratégica para una corporación.

2. ¿Los contadores de la ciudad de Guayaquil tienen conocimiento sólido sobre la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros?

Considero que la mayoría de grandes grupos económicos multinacionales que aplican esta NIIF geográficamente se encuentran en la capital, sin embargo, de mi experiencia en grupos económicos multinacionales y locales en Guayaquil se nota un conocimiento general pero no tan sólido principalmente en organizaciones multinacionales, ya que ellos reciben directrices de consolidación de su respectiva casa matriz, lo que podría conllevar a dejar ciertos temas sin ser analizados detalladamente.

3. ¿De qué manera beneficiaría la correcta aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros a los grupos económicos de la ciudad de Guayaquil?

Como lo comenté anteriormente en organizaciones multinacionales las directrices ya vienen de su casa matriz, pero en organizacionales locales, permitiría sincerar la situación financiera y de resultados del grupo y se podría identificar subsidiarias que quizás no contribuyan al logro de los objetivos como grupo, así como también potenciar subsidiarias para aumentar utilidades y seguir creciendo en el mercado.

4. ¿De qué manera perjudicaría la incorrecta aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros a los grupos económicos de la ciudad de Guayaquil?

Definitivamente si existe una incorrecta aplicación de esta NIIF complicaríamos la gestión de la Alta Gerencia en la toma de decisiones y estrategias para la continuidad de

los negocios. Podrían tomar decisiones erradas que harían que la principal compañía del grupo sea la que subsidie a otras para el cumplimiento de sus metas.

5. ¿Cuáles son los factores que usted cree que se deberían considerar antes de la aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros en un grupo económico?

- Conceptualización de control basado en el juicio y criterio del conocimiento del negocio.
- Conocimiento amplio de las diferentes transacciones entre las partes.
- Establecimiento de una sinergia en grupos de cuentas contables considerando los diferentes segmentos de negocio.
- Aseguramiento en la traducción de estados financieros a la moneda utilizada para la consolidación (en caso de subsidiarias del exterior que utilicen otra moneda).

Entrevista No. 2

Experto: Ing. Martin Celleri

Trabajo actual: Auditor externo con 7 años de experiencia en el campo profesional

1. ¿Por qué es fundamental aplicar la NIIF 10 al consolidar estados financieros de un grupo económico?

Lo fundamental de la aplicación de la NIIF 10 respecto a la consolidación de los estados financieros radica en que ésta proporciona un modelo único de evaluación para determinar si un inversor controla una participada. Esta norma aplica a todas las participadas y sustituye los modelos de la NIC 27 y la SIC 12 para determinar el control. Se debe considerar que la NIIF 10 mantiene la exención de consolidación para una controladora que es en sí misma una subsidiaria, si ésta cumple con ciertas estrictas condiciones. Así mismo, la NIIF 10 proporciona una exención de consolidación para una entidad que cumple con la definición de una "entidad de inversión".

2. ¿Los contadores de la ciudad de Guayaquil tienen conocimiento sólido sobre la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros?

En mi experiencia como auditor externo he percibido que los contadores en general tienen poco o nulo conocimiento sobre la NIIF 10. Esto lo experimentamos a través de las múltiples consultorías que nos efectúan en temas de consolidación de estados financieros. Así mismo hay que reconocer que sólo antes de las fechas en que las compañías deben

reportar esta información a los entes de control, los contadores se urgen por recibir ayuda de expertos externos.

3. ¿De qué manera beneficiaría la correcta aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros a los grupos económicos de la ciudad de Guayaquil?

En general, el principal objetivo de las NIIF es transparentar y estandarizar la información financiera. Por lo que, la correcta aplicación de la NIIF 10 determina cuándo y cómo preparar estados financieros consolidados para de esta manera asegurar su correcta presentación y facilitar posteriormente la toma de decisiones de los inversionistas o terceros interesados.

4. ¿De qué manera perjudicaría la incorrecta aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros a los grupos económicos de la ciudad de Guayaquil?

Sin duda, presentar información financiera incorrecta e inexacta de la compañía y su grupo económico perjudicaría incluso su posición financiera al no presentar razonablemente sus estados financieros consolidados.

5. ¿Cuáles son los factores que usted cree que se deberían considerar antes de la aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros en un grupo económico?

Primero se debe entender la naturaleza de todas las subsidiarias y filiales que van a formar parte de la consolidación, se debe tener en cuenta que sus estados financieros deben estar estandarizados. Posteriormente, se debe unificar el plan de cuentas de todas las compañías involucradas para poder efectuar un papel de trabajo efectivo a efectos de consolidar las cifras. Y, por último, se debe hacer una conciliación individual de cada una de las cifras contables para determinar si estas están auditadas y también para determinar las transacciones *inter-company*. Con esto ya podemos iniciar el proceso de consolidación.

Entrevista No. 3

Experto: Ing. Mireya Romero

Trabajo actual: Contadora de un grupo económico de la ciudad de Guayaquil

1. ¿Por qué es fundamental aplicar la NIIF 10 al consolidar estados financieros de un grupo económico?

Es fundamental aplicar la NIIF 10 cuando es el caso de empresas grandes que tienen la necesidad de ejercer control sobre todas las empresas que las conforman.

2. ¿Los contadores de la ciudad de Guayaquil tienen conocimiento sólido sobre la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros?

En realidad, no todos tenemos conocimiento sobre la existencia de la NIIF 10, en las capacitaciones la aprendemos, pero como no todos la aplicamos no sentimos la necesidad de saber más de su aplicación.

3. ¿De qué manera beneficiaría la correcta aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros a los grupos económicos de la ciudad de Guayaquil?

La aplicación correcta ayuda a los grandes grupos a hacer una revisión rápida y eficiente de la situación real de las compañías, facilita su análisis e interpretación.

4. ¿De qué manera perjudicaría la incorrecta aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros a los grupos económicos de la ciudad de Guayaquil?

Haría tomar decisiones erróneas que podrían costar la pérdida del puesto de trabajo de la persona responsable.

5. ¿Cuáles son los factores que usted cree que se deberían considerar antes de la aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros en un grupo económico?

Debemos analizar las políticas contables de las compañías que integran el grupo, si están siendo aplicadas de forma apropiada caso contrario hacer las correcciones del caso.

El proceso de medición también es importante, se deberá manejar un criterio uniforme.

Fecha de corte y presentación de los Estados Financieros de las compañías que pertenecen al grupo.

Entrevista No. 4

Experto: Ing. Raúl Ortiz

Trabajo actual: Auditor externo con más de 20 años de experiencia en el campo profesional.

1. ¿Por qué es fundamental aplicar la NIIF 10 al consolidar estados financieros de un grupo económico?

Porque es la norma que contiene los lineamientos para (a) identificar las relaciones entre controladora y subsidiarias, inclusive si esas subsidiarias no tuvieran forma jurídica definida; (b) eliminar las inversiones y transacciones celebradas con las subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos; y (c) preparar los estados financieros consolidados.

2. ¿Los contadores de la ciudad de Guayaquil tienen conocimiento sólido sobre la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros?

La consolidación de estados financieros constituye una especialidad dentro de la profesión contable, dominada por pocos contadores. Se observa que estos contadores se encuentran con dificultades en las consolidaciones iniciales, en las incorporaciones a la consolidación de nuevas subsidiarias y en las exclusiones de la consolidación de subsidiarias vendidas.

No se observa en la ciudad de Guayaquil ni en Ecuador oferta de capacitación sobre estos temas.

3. ¿De qué manera beneficiaría la correcta aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros a los grupos económicos de la ciudad de Guayaquil?

La NIIF 10 es el medio por el cual el grupo económico logra preparar la información sobre su situación financiera, el resultado de sus operaciones y sus flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias, como si se tratase de una sola entidad.

Los estados financieros consolidados preparados de conformidad con la NIIF 10 proporcionarán información útil a una gama amplia de usuarios para la toma de decisiones económicas, tales como el gobierno corporativo, accionistas, potenciales inversionistas, prestamistas, otros acreedores y la incursión en el mercado de valores.

4. ¿De qué manera perjudicaría la incorrecta aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros a los grupos económicos de la ciudad de Guayaquil?

No hubo respuesta.

5. ¿Cuáles son los factores que usted cree que se deberían considerar antes de la aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros en un grupo económico?

Los factores para considerar antes de la aplicación de la NIIF 10 son:

- a. Preparación de un catálogo único de cuentas (CUC) para uso de la controladora y sus subsidiarias.
- b. Incorporación en el CUC de cuentas de balance y de estado de resultados para identificar, clasificar y registrar las transacciones con partes relacionadas que participan en la consolidación.
- c. La estandarización de las políticas contables a utilizar por la controladora y sus subsidiarias para la preparación de los estados financieros individuales.
- d. La estandarización de un paquete de reportería que cada compañía que participa en la consolidación debe preparar para facilitar la identificación de los saldos y transacciones inter-compañías que deban ser eliminados en la consolidación.

Entrevista No. 5

Experto: Ing. Reyna Gonzabay

Trabajo actual: Ex contadora de un grupo económico de la ciudad de Guayaquil

1. ¿Por qué es fundamental aplicar la NIIF 10 al consolidar estados financieros de un grupo económico?

Con la consolidación de los Estados Financieros puedes conocer realmente que activos, pasivos, etc., se cuenta con el Grupo de las empresas que nos ayudan a la toma de decisiones.

2. ¿Los contadores de la ciudad de Guayaquil tienen conocimiento sólido sobre la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros?

Mi opinión es que sí tienen conocimiento, ya que en nuestro mercado existen empresas que tienen acciones en otras y es un requisito de la Superintendencia de Compañías consolidar los balances si cumplen lo dispuesto en la ley.

3. ¿De qué manera beneficiaría la correcta aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros a los grupos económicos de la ciudad de Guayaquil?

En la toma de decisiones de los accionistas.

4. ¿De qué manera perjudicaría la incorrecta aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros a los grupos económicos de la ciudad de Guayaquil?

Los errores ocasionan no sólo mala toma de decisiones sino problemas con las autoridades del país.

5. ¿Cuáles son los factores que usted cree que se deberían considerar antes de la aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros en un grupo económico?

El primer factor es tener los estados financieros razonables y luego revisar si estamos dentro de lo que indica la ley antes de consolidar.

Matriz de Hallazgos: Entrevista realizada a Expertos

Tema/ Entrevistados	Ing. Favian Freire	Ing. Martin Celleri	Ing. Mireya Romero	Ing. Raúl Ortiz	Ing. Reyna Gonzabay
Importancia de aplicar la NIIF 10	Da lineamientos para control, preparación y presentación de la situación financiera y los resultados de un grupo económico. Siendo clave en toma de decisiones para una corporación.	Proporciona un modelo único de evaluación para determinar si un inversor controla una participada. Además, determina el control de las participadas y contiene exenciones a considerar.	Es fundamental aplicar cuando es el caso de empresas grandes que tienen la necesidad de ejercer control sobre todas las empresas que las conforman.	Contiene los lineamientos para (a) identificar las relaciones entre controladora y subsidiarias; (b) eliminar las inversiones y transacciones celebradas con las subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos; y (c) preparar los estados financieros consolidados.	Puedes conocer realmente que activos, pasivos, etc. del Grupo de las empresas ayudan a la toma de decisiones.
Conocimiento de los Contadores de la ciudad de Guayaquil	En mi experiencia los grupos económicos multinacionales y locales en Guayaquil tienen conocimiento	En mi experiencia, los contadores en general tienen poco o nulo conocimiento sobre la NIIF 10.	En realidad, no todos tenemos conocimiento sobre la existencia de la NIIF 10, en las	Es dominada por pocos contadores, los cuales se encuentran con dificultades en las consolidaciones iniciales, en las	Si tienen conocimiento, ya que en nuestro mercado existen empresas que

sobre la NIIF 10	general pero no tan sólido principalmente las multinacionales.		capacitaciones la aprendemos.	incorporaciones a la consolidación de nuevas subsidiarias y en las exclusiones de la consolidación de subsidiarias vendidas.	tienen acciones en otras y es un requisito para la Supercías consolidar los balances si cumplen los requisitos de ley.
Beneficio de la correcta aplicación de la NIIF 10.	Permitiría sincerar la situación financiera y de resultados del grupo e identificar subsidiarias que quizás no contribuyan al logro de los objetivos como grupo. A su vez, potenciar subsidiarias para aumentar	Determina cuándo y cómo preparar estados financieros consolidados para asegurar su correcta presentación y facilitar posteriormente la toma de decisiones de los inversionistas o terceros interesados.	Ayuda a hacer una revisión rápida y eficiente de la situación real de las compañías, facilita su análisis e interpretación.	Proporcionará información útil a una gama amplia de usuarios para la toma de decisiones económicas, tales como el gobierno corporativo, accionistas, potenciales inversionistas, prestamistas, otros acreedores y la incursión en el mercado de valores.	En la toma de decisiones de los accionistas.

	utilidades y seguir creciendo en el mercado.				
Perjuicio de la incorrecta aplicación de la NIIF 10.	Se complicaría la gestión de la Alta Gerencia en la toma de decisiones y estrategias para la continuidad de los negocios.	Perjudicaría su posición financiera al no presentar razonablemente sus estados financieros consolidados.	Haría tomar decisiones erróneas que podrían costar la pérdida del puesto de trabajo de la persona responsable.	No hubo respuesta.	Los errores ocasionan no solo mala toma de decisiones sino problemas con las autoridades del País.
Factores que se deberían considerar antes de la aplicación de la NIIF 10 en un grupo económico	- Conceptualización de control basado en el juicio y criterio del conocimiento del negocio. - Conocimiento amplio de las diferentes	Primero entender la naturaleza de todas las subsidiarias y filiales, tener en cuenta que sus estados financieros deben estar estandarizados. Posteriormente se debe unificar el plan de	Debemos analizar si se aplican las políticas contables de las cías. caso contrario hacer las correcciones. El proceso de medición se deberá manejar un criterio uniforme.	Los factores son: a. Preparación de un catálogo único de cuentas (CUC) para uso de la controladora y sus subsidiarias b. Incorporación en el CUC de cuentas de balance y de estado de resultados para	El primer factor es tener los Estados Financieros razonables y luego revisar si estamos dentro de lo que indica la

<p>transacciones entre las partes.</p> <p>- Establecer una sinergia en grupos de cuentas contables considerando los diferentes segmentos de negocio.</p> <p>- Aseguramiento en la traducción de estados financieros a la moneda utilizada para la consolidación (en caso de subsidiarias del exterior que utilicen otra moneda).</p>	<p>cuentas de todas las compañías involucradas para poder efectuar un papel de trabajo efectivo a efectos de consolidar las cifras. Y por último se debe hacer una conciliación individual de cada una de las cifras contables para determinar si estas están auditadas y también para determinar las transacciones <i>inter-company</i> para iniciar el proceso de consolidación.</p>	<p>Fecha de corte y presentación de los Estados Financieros de las compañías que pertenecen al grupo.</p>	<p>identificar, clasificar y registrar las transacciones con partes relacionadas que participan en la consolidación</p> <p>c. La estandarización de las políticas contables a utilizar por la controladora y sus subsidiarias para la preparación de los estados financieros individuales</p> <p>d. La estandarización de un paquete de reportería que cada compañía realice para facilitar la identificación de los saldos y transacciones Inter compañías que deban ser eliminados en la consolidación.</p>	<p>ley antes de consolidar.</p>
--	--	---	---	---------------------------------

Como conclusión de lo manifestado por los expertos a través de la experiencia y conocimiento, se evidencia que la implementación de la NIIF 10 Consolidación de estados financieros en un grupo económico debe considerarse debido a que esta norma conceptualiza el tema de control y relación de una entidad en otras subsidiarias, y brinda los lineamientos para una preparación y presentación de la situación financiera, así se puede conocer realmente que activos, pasivos, ingresos y gastos cuenta el grupo de empresas y los resultados de dicho grupo económico, también reconocer cuándo se debe eliminar las inversiones y transacciones celebradas con las subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos, de esta manera se vuelve una información clave en toma de decisiones tanto financieras, tributarias y estratégicas para una corporación.

Los expertos han observado que en la ciudad de Guayaquil no todos los profesionales contables tienen conocimiento sobre esta norma, algunos tienen conocimientos generales sobre la aplicación de esta norma y otros no cuentan con conocimientos. Esto lo han experimentado a través de las múltiples consultorías que les efectúan en temas de consolidación de estados financieros.

Según lo comentado por los expertos es importante que se aplique esta NIIF en los grupos económicos de la ciudad de Guayaquil, debido a que las organizaciones pueden identificar subsidiarias que no contribuyan a llegar al logro de los objetivos del grupo, así como evaluar y ver cómo potenciar a las subsidiarias aumentar utilidades y seguir creciendo. Por lo que, la correcta aplicación de la NIIF 10 ayuda a determinar cuándo y cómo preparar estados financieros consolidados para de esta manera asegurar su correcta presentación; conocer, analizar e interpretar la situación real de las compañías a través del resultado de sus operaciones y sus flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias, como si se tratase de una sola entidad para que posteriormente puedan tomar decisiones los inversionistas o terceros interesados tales como el gobierno corporativo, accionistas, potenciales inversionistas, prestamistas, otros acreedores y la incursión en el mercado de valores.

En caso que exista una incorrecta aplicación de esta NIIF perjudicaría a la gestión de la alta gerencia en la toma de decisiones y estrategias para la continuidad de los negocios. Al tomar decisiones erradas harían que la principal compañía del grupo sea la que subsidie a otras para el cumplimiento de sus metas, podría llegar a perjudicar incluso su posición financiera al no presentar razonablemente sus estados

financieros consolidados, incluso a ocasionar problemas con las autoridades del país. Y consecuentemente costar la pérdida del puesto de trabajo de la persona responsable.

Los expertos consideran que antes aplicar la NIIF 10 Consolidación de estados financieros en un grupo económico deben contar con los siguientes factores:

- Conceptualización de control basado en el juicio y criterio del conocimiento del negocio.
- Conocimiento amplio de las diferentes transacciones entre las partes.
- Establecimiento de una sinergia en grupos de cuentas contables considerando los diferentes segmentos de negocio.
- Aseguramiento en la traducción de estados financieros a la moneda utilizada para la consolidación (en caso de subsidiarias del exterior que utilicen otra moneda).
- Preparación de un catálogo único de cuentas (CUC) para uso de la controladora y sus subsidiarias.
- Incorporación en el CUC de cuentas de balance y de estado de resultados para identificar, clasificar y registrar las transacciones con partes relacionadas que participan en la consolidación.
- Estandarización de las políticas contables a utilizar por la controladora y sus subsidiarias para la preparación de los estados financieros individuales.
- Estandarización de un paquete de reportería que cada compañía que participa en la consolidación debe preparar para facilitar la identificación de los saldos y transacciones inter-compañías que deban ser eliminados en la consolidación.
- Tenencia de Estados Financieros razonables y posterior revisión si se cumple con lo que indica la ley antes de consolidar.

Capítulo 3: Propuesta Metodológica

Aplicación de la NIIF 10 en un grupo económico de la ciudad de Guayaquil.

La Norma Internacional de Información Financiera NIIF 10 Estados Financieros Consolidados tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable para la elaboración de los estados financieros consolidados, tomando como base el principio de control para identificar cuándo una compañía controla a otra u otras compañías distintas. Para una presentación fiable de los estados financieros consolidados es necesario que tanto la matriz (controladora) como su subsidiaria, mantengan su información contable registrada de forma oportuna. Adicionalmente, deberá identificar cuáles fueron las transacciones celebradas dentro del grupo económico. (*Norma Internacional de Información Financiera 10 Estados Financieros Consolidados*, 2014)

Además la (*Norma Internacional de Información Financiera 10 Estados Financieros Consolidados*, 2014) menciona en su alcance que una controladora no necesita presentar estados financieros consolidados si cumple con las siguientes condiciones:

- (i) Es una subsidiaria total o parcialmente participada por otra entidad y todos sus otros propietarios, incluyendo los titulares de acciones sin derecho a voto, han sido informados de que la controladora no presentará estados financieros consolidados y no han manifestado objeciones a ello;
- (ii) Sus instrumentos de deuda o de patrimonio no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo mercados locales o regionales);
- (iii) No registra sus estados financieros, ni está en proceso de hacerlo, en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el propósito de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público;
y
- (iv) Su controladora final, o alguna de las controladoras intermedias, elabora estados financieros consolidados que se encuentran disponibles para uso público y cumplen con las NIIF, en los cuales las subsidiarias

se consolidan o miden a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con esta NIIF.

En Ecuador, en la conformación de los grupos económicos generalmente intervienen más de dos entidades. Sin embargo, para propósito de explicación, la siguiente propuesta metodológica presentará la consolidación de estados financieros de una matriz (controladora) y una subsidiaria de un grupo económico de la ciudad de Guayaquil. Es importante resaltar que para la consolidación de varias entidades los pasos a realizar serán los mismos que serán presentados en la presente propuesta metodológica.

3.1 Consideraciones previas a la consolidación de estados financieros

Como parte inicial de esta propuesta metodológica será importante conocer los requerimientos previos a la consolidación de todo el juego de estados financieros que se conforman por: (a) estados de situación financiera, (b) estado de resultados integral, (c) estado de flujo de efectivo, (d) estado de cambios en el patrimonio neto y (e) las notas a los estados financieros. Previo a efectuar la consolidación se debe partir de estados financieros auditados y aprobados de la compañía matriz y de sus subsidiarias. La Figura 9 nos muestra cuales son los requerimientos para tener en cuenta, previo al proceso de consolidación de estados financieros según NIIF 10:

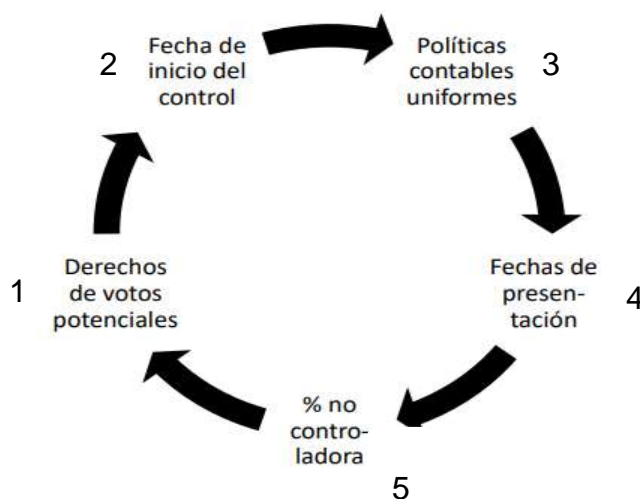


Figura 9.
Consideraciones previas a la consolidación de estados financieros

3.1.1 Derechos de votos potenciales

Usualmente constituye el derecho de voto concedido por la tenencia de la cantidad de acciones ordinarias y nominativas que posee la accionista (inversora). La relación entre la cantidad de acciones que posee la accionista versus la cantidad de acciones en circulación que conforma el capital pagado de la participada (compañía en que se invierte) determina el nivel de control de la accionista; y si ese nivel la convierte en controladora.

En el caso objeto de esta investigación, en diciembre del 2019, la compañía inversora adquirió 1600 acciones ordinarias de \$1.00 de valor nominal unitario del capital de la compañía participada; y su relación con las acciones del capital pagado de la participada se muestra en la Tabla 5:

Tabla 5
Porcentaje de participación de la inversora en la participada

Concepto	Cantidad de acciones	Valor nominal unitario	Dólares de EUA
Capital pagado	2.000	\$ 1,00	\$ 2.000
Inversora	1.600	\$ 1,00	\$ 1.600
Porcentaje de participación	80,00%		

Nota. El porcentaje de participación fue calculado dividiendo la cantidad de acciones en posesión de la controladora (matriz) para el total de las acciones en circulación de la subsidiaria (2.000 acciones).

Un porcentaje de participación del 80% de la compañía inversora en el capital pagado de la compañía en que invierte, normalmente convierte a la primera en controladora y a la segunda en subsidiaria. En otros casos, la evaluación del poder de una inversora puede ser más compleja y requerirá considerar no solo los derechos de votos procedentes de la cantidad de acciones que posea, sino otros factores como acuerdos contractuales entre accionistas a través de los cuales se cede el poder.

Generalmente, una inversora que mantiene más de la mitad de los derechos de voto de una participada tiene el poder para dirigir las actividades relevantes y nombrar a la mayoría de los miembros del Directorio y de la Gerencia que dirigirán esas actividades relevantes. (*Norma Internacional de Información Financiera 10 Estados Financieros Consolidados*)

3.1.2 Fecha de inicio del control

La fecha de inicio del control, llamada también fecha de la adquisición, es la fecha en que la compañía inversora adquiere las acciones del capital de la compañía participada y alcanza un porcentaje de participación mayor al 50%, lo que representa poder y la convierte en controladora. Es la fecha con el que la transferencia de acciones se registra a favor de la inversora en el Libro de Acciones y Accionistas de la participada. En el caso objeto de esta investigación, la fecha de inicio del control es el 31 de diciembre de 2019.

3.1.3 Políticas contables uniformes

Las compañías que participen en la consolidación deben haber preparado sus estados financieros de conformidad con el mismo conjunto de políticas contables a ser usadas en la preparación de los estados financieros consolidados. Así, si una compañía del grupo a consolidar utiliza una política contable diferente a las usadas en los estados financieros consolidados para medir una transacción o suceso similar en circunstancia parecidas, se debe realizar los ajustes previo a la consolidación que correspondan para asegurar la uniformidad con las políticas contables del grupo.

Esto incluye la necesidad de que todas las compañías que entran en la consolidación utilicen un formato estándar para presentar su situación financiera, el resultado de sus operaciones y sus flujos de efectivo. De lo contrario, podría ser difícil consolidarlos. Es recomendable que los contadores de cada una de las compañías que conforman el grupo económico completen un “paquete de consolidación” junto con la preparación de sus estados financieros individuales.

En el caso objeto de esta investigación, la compañía controladora prepara sus estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). La compañía subsidiaria, hasta el 31 de diciembre de 2019, fecha de la adquisición, ha preparado sus estados financieros de conformidad con las NIIF para las PYMES 2015. Para propósito de consolidación, esos estados financieros fueron revisados para asegurar su conformidad con las NIIF completas. No surgieron ajustes significativos de esa revisión. La compañía subsidiaria fue instruida sobre su obligación de preparar sus estados financieros de conformidad con las NIIF completas a partir del 1 de enero del 2020.

3.1.4 Fechas de presentación

Los estados financieros de la controladora y de la subsidiaria por separado que se van a utilizar en la consolidación de los estados financieros tienen que ser con periodo y fecha de presentación igual. Si las fechas de presentación varían entre los estados financieros de la subsidiaria y controladora, para el objetivo de la consolidación se debe solicitar a la subsidiaria que entregue su información financiera con la misma fecha de corte que la información financiera de la controladora.

En el caso objeto de esta investigación, las fechas de presentación de los estados financieros de la controladora y de la subsidiaria coinciden. El período contable de ambas compañías es el año calendario, tal como lo establecen las leyes tributarias y las entidades de control como el Servicio de Rentas Internas (SRI) y la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (SCVS). En consecuencia, la controladora y la subsidiaria poseen información financiera por los años terminados el 31 de diciembre de 2019 y 2020.

3.1.5 Participación no controladora

Cuando una compañía controladora “adquiere menos del 100% de las acciones de la subsidiaria, ella comparte la propiedad de la subsidiaria con otros accionistas minoritarios cuyas acciones no adquirió” (Cajiao et al., 2016, p. 43). Por esta razón, la “participación no controladora” se refiere a la parte del patrimonio de una subsidiaria que no lo pertenece directa o indirectamente a la controladora, sino a esos accionistas minoritarios.

En el caso objeto de esta investigación, al 31 de diciembre de 2019, fecha de la adquisición o fecha de inicio del control, la participación no controladora fue como se indica en la Tabla 6:

Tabla 6
Porcentaje de participación de no controladora

Concepto	Cantidad de acciones	Valor nominal unitario	Dólares de EUA	% de participación
Participación controladora	1.600	\$ 1	\$ 1.600	80,00%
Participación No controladora	400	\$ 1	\$ 400	20,00%
Capital pagado de subsidiaria	2.000	\$ 1	\$ 2.000	100,00%

Nota. El porcentaje de participación fue calculado dividiendo la cantidad de acciones en posesión de la controladora (matriz) y no controladora (accionistas minoritarios) para el total de las acciones en circulación de la subsidiaria (2.000 acciones)

3.2 Procedimientos de consolidación

Una vez que se haya verificado cada una de las consideraciones previas de consolidación, la NIIF 10 prescribe los procedimientos de consolidación resumidos en los cuatro pasos mencionados en la Figura 10:

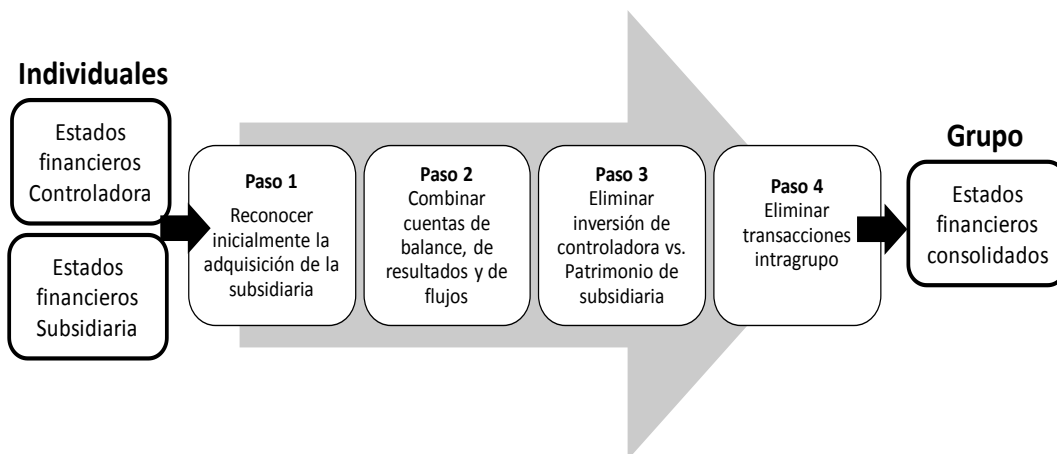


Figura 10.
 Pasos para la consolidación de estados financieros

3.2.1 Paso 1 – Reconocer inicialmente la adquisición de la subsidiaria

Todo proceso de consolidación de estados financieros requiere la aplicación de la “NIIF 10 Estados financieros consolidados” y la “NIIF 3 Combinaciones de negocios”. Mientras que la NIIF 10 define lo que es un “control” y prescribe los

procedimientos de consolidación específicos, la NIIF 3 trata sobre la medición de los activos y pasivos de la subsidiaria y de la plusvalía o crédito mercantil (goodwill en inglés) y la participación no controladora.

La plusvalía o crédito mercantil se refiere al derecho de llave que constituye un activo intangible y que resulta por aspectos como la excelente ubicación de la subsidiaria en el mercado, la calidad de la mercadería o servicio que comercializa, la fidelidad de sus clientes, su talento humano, etc.

Cada vez que una compañía inversora adquiere acciones del capital de una subsidiaria, debe contabilizar cada adquisición como una combinación de negocios aplicando el “método de adquisición” en los términos de la (Norma Internacional de Información Financiera 3). El método de adquisición constituye la primera parte de todos los procedimientos de consolidación que se necesita ejecutar. El método de adquisición consta de cuatro elementos: (a) identificar al adquirente; (b) determinar la fecha de la adquisición; (c) reconocer y medir los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos existentes en la adquisición; y (d) reconocer y medir la plusvalía mercantil y la participación no controladora. Cada uno de estos elementos significa lo siguiente:

Identificar al adquirente. La (Norma Internacional de Información Financiera 3) indica que, en cada combinación de negocios una de las entidades que se combinan deberá identificarse como la adquirente. En la mayoría de las veces, la adquirente suele ser la compañía inversora que adquiere una subsidiaria. Otras veces no resulta tan claro, como sucede en una fusión. Cuando dos empresas se fusionan y crean una sola empresa, la adquirente podría ser la más grande. En el caso objeto de esta investigación, la adquirente es la compañía controladora.

Determinar la fecha de la adquisición. La fecha de la adquisición es la fecha en la que el que adquiere obtiene el control de la adquirida. Generalmente, es la fecha que se paga al vendedor el precio, adquiere los activos y asume los pasivos de la compañía que está adquiriendo. Se le llama la fecha de cierre de la negociación. En el caso objeto de esta investigación, la fecha de la adquisición fue el 31 de diciembre de 2019.

Reconocer y medir los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos existentes en la adquisición. En la adquisición de una subsidiaria pueden existir algunos activos intangibles generados internamente, como por ejemplo una

marca no reconocida que cumple con el criterio de separabilidad establecido por la “NIC 38 Activos Intangibles”. En tal caso, la adquirente debe reconocer ese activo.

Las normas contables y la Ley de Compañías del Ecuador establecen que todos los activos adquiridos y los pasivos asumidos de la subsidiaria deben medirse a valor razonable a la fecha de la adquisición. A veces, se deben realizar ajustes de valor razonable a las cifras de la subsidiaria en la fecha de la adquisición, debido a que sus activos y pasivos suelen estar valuados al costo.

En el caso objeto de esta investigación, los activos adquiridos y los pasivos asumidos de la subsidiaria fueron valuados a su valor razonable a la fecha de la adquisición. El estado de situación financiera de la subsidiaria al 31 de diciembre de 2019, fecha de la adquisición, con sus activos y pasivos al costo y al valor razonable, fue el incluido en la Tabla 7:

Tabla 7

Subsidiaria - Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2019 - Fecha de la adquisición - Expresado en miles de dólares de EUA

	Valor en libros (Al costo)	Valor razonable	Ajuste a valor razonable
Activos			
Corrientes			
Efectivo	453	453	0
Cuentas por cobrar	3,235	3,235	0
Inventarios	3,962	3,962	0
Total activos corrientes	7,650	7,650	0
No corrientes			
Propiedades, planta y equipo			
Costo	5,840	7,008	1,168
Depreciación acumulada	-1,695	-2,034	-339
Neto	4,145	4,974	829
Activo intangible - marca	0	100	100
Otros activos	162	162	0
Total activos no corrientes	4,307	5,236	929
Total activos	11,957	12,886	929
Pasivos			
Corrientes			
Obligaciones financieras	3,130	3,130	0
Proveedores	5,595	5,595	0
Pasivos acumulados	355	355	0
Total pasivos corrientes	9,080	9,080	0
No corrientes			
Beneficios definidos de empleados	199	199	0
Total pasivos	9,279	9,279	0
Patrimonio			
Capital pagado	2,000	0	0
Reserva legal	303	0	0
Utilidades retenidas	375	0	0
Total patrimonio	2,678	0	0
Total pasivos y patrimonio	11,957	0	0

Nota. Las cifras de la columna “Valor razonable” y “Ajuste a valor razonable” fueron determinadas por peritos valuadores independientes contratados por la controladora. El activo intangible – marca se refiere al valor razonable asignado por los peritos a la razón comercial usada por la subsidiaria desde su constitución.

Reconocer y medir la plusvalía mercantil y la participación no controladora. Una controladora no adquiere una subsidiaria solamente cuando decide actuar como accionista fundador y constituir legalmente a la subsidiaria. Una

controladora puede adquirir una subsidiaria mediante la compra de las acciones de una compañía existente. En este caso, el precio pagado por la controladora por las acciones de la subsidiaria puede ser igual o diferente al valor de esas acciones según las cuentas patrimoniales incluidas en los libros de la subsidiaria.

De acuerdo a Cajiao et al. (2016) La plusvalía o crédito mercantil es la diferencia positiva sustentable entre el costo de adquisición de las acciones de la subsidiaria pagado por la controladora y el valor patrimonial proporcional de tales acciones, obtenido de los estados financieros de la subsidiaria a valor razonable, a la fecha de adquisición o a una fecha más cercana.

La controladora podría haber adquirido el control de la subsidiaria aun cuando haya comprado menos del 100% de sus acciones, lo que significaría que en la subsidiaria existen accionistas minoritarios (participación no controladora). La participación no controladora es el valor patrimonial proporcional de las acciones de la subsidiaria de propiedad de los accionistas minoritarios.

La determinación del valor razonable de los activos adquiridos y de los pasivos asumidos por la controladora indicados en la Tabla 7, permite comprender la causa de cualquier exceso entre el costo de la inversión pagado por la controladora sobre el valor patrimonial proporcional de esa inversión, según los libros de la subsidiaria.

Al 31 de diciembre de 2019, la controladora pagó \$3.200.000 por la adquisición de 1600 acciones del capital de la subsidiaria, de \$1,00 de valor nominal unitario. La compra de acciones efectuada por la controladora representó el 80% de participación. El valor patrimonial proporcional de esta inversión fue \$2.142.400, esto es, el 80% de \$2.678.000, valor del patrimonio según los libros de la subsidiaria a esa misma fecha.

El exceso del costo de la inversión sobre el valor patrimonial proporcional de la misma fue \$1.057.600 ($\$3.200.000 - \$2.142.400$). Según los peritos valuadores independientes, los valores según libros de la subsidiaria estuvieron en \$929.000 por debajo de su valor razonable, lo que significa que estaban subvaluados. Esto explica una parte del valor en exceso pagado por la controladora con respecto al valor en libros del patrimonio de la subsidiaria. En la Tabla 8 se calculó este exceso, se lo asignó a los activos identificados y se determinó el valor de la plusvalía mercantil y de la participación no controladora perteneciente a los accionistas minoritarios:

Tabla 8

Cálculo de la plusvalía mercantil y de la participación no controladora al 31 de diciembre de 2019 - Fecha de la adquisición - Expresado en miles de dólares de EUA

	Controladora	No controladora	Total
Porcentaje de participación	80%	20%	100%
Costo de la inversión de la controladora	3.200		
Distribución del patrimonio de la subsidiaria:			
Participación en el capital pagado	1.600	400	2.000
Participación en la reserva legal	242	61	303
Participación en las utilidades retenidas	300	75	375
Valor según libros de la subsidiaria	2.142	536	2.678
Exceso del costo sobre el valor según libros de la subsidiaria	1.058		
Asignación del exceso a activos identificados:			
Propiedades, planta y equipo	663	166	829
Activo intangible - marca	80	20	100
Exceso no identificado - Plusvalía mercantil	314		
Participación No controladora		721	

Nota. La plusvalía mercantil es un activo intangible que representa el valor que la controladora pagó por adquirir una compañía en funcionamiento, con una cuota de mercado, talento humano contratado, etc. El valor de la participación no controladora se presentará en una línea independiente en el patrimonio en los estados financieros consolidados.

Para finalizar con el *Paso 1 – Reconocer inicialmente la adquisición de la subsidiaria*, se debe registrar en los libros de contabilidad de la subsidiaria en la fecha de la adquisición, el asiento de diario por el ajuste a valor razonable de los activos adquiridos subvaluados; y el reconocimiento contable del activo intangible identificado (marca), como se indica en la Tabla 9:

Tabla 9

Reconocimiento del ajuste a valor razonable de los activos subvaluados y el activo intangible identificado (marca) - Expresado en miles de dólares de EUA

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31-dic-19	1		
	Propiedades, planta y equipo - revalorización	1.168	
	Activo intangible - marca - revalorización	100	
	Depreciación acumulada - revalorización		339
	Superávit por revalorización		929
		1.268	1.268

Nota. Este asiento de diario debe ser registrado en los libros de contabilidad de la subsidiaria en la fecha de la adquisición, esto es, 31 de diciembre de 2019.

Por otro lado, se debe preparar el primer asiento en el proceso de consolidación de estados financieros, para eliminar la cuenta “Inversiones en subsidiaria” que

aparece en los libros de la controladora contra las cuentas de patrimonio que aparecen en los libros de la subsidiaria; y reconocer la plusvalía mercantil y el valor de la participación no controladora calculadas en la Tabla 8, todo esto, en la fecha de la adquisición el 31 de diciembre de 2019. Para este efecto ver la Tabla 10:

Tabla 10

Eliminación de la inversión de la controladora y el patrimonio de la subsidiaria en la fecha de adquisición – Expresado en miles de dólares de EUA

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31-dic-19	1		
	Capital pagado - de la subsidiaria	2.000	
	Reserva legal - de la subsidiaria	303	
	Superávit por revalorización - de la subsidiaria	929	
	Utilidades retenidas - de la subsidiaria	375	
	Plusvalía mercantil - para los estados consolidados	314	
	Inversión en subsidiaria - de la controladora		3.200
	Participación no controladora - para los estados consolidados		721
		<u>3.921</u>	<u>3.921</u>

Nota. Este asiento de diario debe ser registrado en las Hojas de Trabajo de Consolidación. Constituye el primer asiento de eliminación con carácter permanente que será incluido exactamente igual en todos los procesos de consolidación de estados financieros posteriores a la fecha de la adquisición.

3.2.2 Paso 2 – Combinar cuentas de balances, de resultados y de flujos

Debido a que la adquisición de la subsidiaria se llevó a cabo el último día hábil del 2019, es decir, el 31 de diciembre de 2019, la controladora no consideró necesario la consolidación de estados financieros a esa fecha. Transcurrido un año desde la fecha de la adquisición, la controladora se dispone a consolidar sus estados financieros por el año terminado el 31 de diciembre de 2020, con los de su subsidiaria.

Para la ejecución del Paso 2 es necesario el uso de “Hojas de trabajo de consolidación”, que son formatos de papeles de trabajo de gran importancia en el proceso de consolidación, ya que documentan el enlace entre los estados financieros individuales de cada una de las compañías que forman el grupo económico y los estados financieros consolidados. Se recomienda el uso de una hoja de trabajo de consolidación para cada estado financiero básico y para cada grupo de cuentas (efectivo, cuentas por cobrar, inventarios, etc.).

En la Tabla 11 se encuentra la hoja de trabajo de consolidación del estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2020; y en la Tabla 12, la hoja de trabajo de

consolidación del estado de resultado integral por el año terminado el 31 de diciembre de 2020:

Tabla 11

Hoja de trabajo de consolidación - Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2020 - Expresado en miles de dólares de EUA

	Controladora	Subsidiaria	Controladora y subsidiaria	Eliminaciones		Consolidado
				No.	Debe	
Activos						
Corrientes						
Efectivo	2.936	937	3.873			
Cuentas por cobrar comerciales	38.812	5.458	44.270			
Cuentas por cobrar a subsidiaria	1.200	0	1.200			
Inventarios	47.015	4.619	51.634			
Total activos corrientes	89.963	11.014	100.977			
No corrientes						
Propiedades, planta y equipo						
Costo	94.648	6.840	101.488			
Revalorización	0	1.168	1.168			
Depreciación acumulada-costo	-28.394	-2.329	-30.723			
Depreciación acumulada-revalorización	0	-422	-422			
Neto	66.254	5.257	71.511			
Inversión en subsidiaria	3.200	0	3.200			
Activo intangible - marca	0	100	100			
Activo intangible - plusvalía mercantil	0	0	0			
Otros activos	532	202	734			
Total activos no corrientes	69.986	5.559	75.545			
Total activos	159.949	16.573	176.522			
Pasivos						
Corrientes						
Obligaciones financieras	31.030	4.625	35.655			
Proveedores	37.837	6.045	43.882			
Cuentas por pagar a controladora	0	1.200	1.200			
Pasivos acumulados	3.862	450	4.312			
Total pasivos corrientes	72.729	12.320	85.049			
No corrientes						
Beneficios definidos de empleados	4.418	348	4.766			
Total pasivos	77.147	12.668	89.815			
Patrimonio						
Capital pagado	30.000	2.000	32.000			
Reserva legal	5.477	333	5.810			
Superávit por revalorización	0	929	929			
Utilidades retenidas	47.325	643	47.968			
Patrimonio atribuible a la controladora	82.802	3.905	86.707			
Participación no controladora - intereses minoritarios	0	0	0			
Total patrimonio	82.802	3.905	86.707			
Total pasivos y patrimonio	159.949	16.573	176.522			

Tabla 12

Hoja de trabajo de consolidación - Estado de resultado integral - Año terminado el 31 de diciembre de 2020 - Expresado en miles de dólares de EUA

	Controladora	Subsidiaria	Controladora y subsidiaria	Eliminaciones		Consolidado
				No.	Haber	
Ingresos de actividades ordinarias						
Ventas netas de productos						
Terceros	121.482	10.415	131.897			
Controladora		8.329	8.329			
	121.482	18.744	140.226			
Costo de ventas						
Terceros	-97.828	-7.998	-105.826			
Controladora		-6.396	-6.396			
	-97.828	-14.394	-112.222			
Utilidad bruta	23.654	4.350	28.004			
Gastos (ingresos):						
Gastos de ventas y administrativos	-15.827	-3.458	-19.285			
Gastos financieros	-2.668	-495	-3.163			
Otros ingresos						
Utilidad en venta de maquinarias	360	0	360			
Honorarios por asesoría gerencial	200	0	200			
Total gastos (ingresos) neto	-17.935	-3.953	-21.888			
Utilidad antes de impuesto a la renta	5.719	397	6.116			
Gastos de impuesto a la renta	-1.430	-99	-1.529			
Utilidad neta del año	4.289	298	4.587			
Otros resultados integrales del año	0	0	0			
Total resultado integral del año	4.289	298	4.587			
Atribuibles a la participación no controladora	0	0	0			
Atribuibles a los propietarios de la controladora	4.289	298	4.587			

3.2.3 Paso 3 – Eliminar inversión de controladora versus patrimonio de subsidiaria

En la eliminación de la inversión de la controladora (matriz) contra el patrimonio de la subsidiaria se puede presentar uno de los siguientes tres escenarios: el costo de la inversión es igual a su valor patrimonial proporcional; el costo de la inversión es inferior a su valor patrimonial proporcional; y el costo de la inversión es superior a su valor patrimonial proporcional;

Costo de la inversión es igual a su valor patrimonial proporcional. En este escenario, o sea cuando la controladora compra las acciones de la subsidiaria a un precio igual al valor patrimonial proporcional de las mismas en la fecha de la adquisición, la eliminación no representa ninguna dificultad debido a que el patrimonio de la subsidiaria es igual a la inversión de la compañía controladora más la participación no controladora (interés minoritario) existente. El caso objeto de la esta investigación no se encuentra en este primer escenario.

Costo de la inversión es inferior a su valor patrimonial proporcional. Cuando la controladora compra las acciones de la subsidiaria a un precio inferior al valor patrimonial proporcional de las mismas en la fecha de adquisición, se debe determinar si los activos adquiridos o los pasivos asumidos de la subsidiaria están afectados por una sobrevaluación o subvaluación, respectivamente. Si esto es así, se

hará necesario un ajuste en los libros de la subsidiaria en la fecha de la adquisición, de tal manera que se corrija esa diferencia. Si no existen activos sobrevaluados o pasivos subvaluados, significa que la controladora ha realizado una compra en condiciones muy ventajosas, por lo que reconocerá una “ganancia en compra muy ventajosa” en sus resultados en la fecha de la adquisición.

Una compra en condiciones muy ventajosas puede suceder cuando el vendedor de las acciones estuvo forzado por terceros o las circunstancias a efectuar la venta. El caso objeto de la esta investigación tampoco se encuentra en este segundo escenario.

Costo de la inversión es superior a su valor patrimonial proporcional. En este tercer escenario se encuentra el caso objeto de esta investigación; y su tratamiento contable fue explicado en el “*Paso 1 – Reconocer inicialmente la adquisición de la subsidiaria*” de la presente tesis.

Ahora bien, la “Tabla 10 - *Eliminación de la inversión de la controladora y el patrimonio de la subsidiaria en la fecha de la adquisición – expresado en miles de dólares de EUA*” incluye el primer asiento del proceso de consolidación de estados financieros. En la Nota de esta tabla se indicó que este primer asiento de eliminación tiene carácter permanente, porque exactamente como fue preparado en la fecha de la adquisición, deberá ser incluido en todos los procesos de consolidación de estados financieros posteriores a la fecha de la adquisición. Consecuentemente, el asiento de la Tabla 10 debe ser posteoado en las “Hojas de trabajo de consolidación al 31 de diciembre de 2020”.

Observando el primer asiento de eliminación de la Tabla 10, preparado con base a los saldos de las cuentas de patrimonio de la subsidiaria en la fecha de la adquisición, se puede deducir que el resultado integral (utilidad neta más otros resultados integrales) obtenido por la subsidiaria después de la fecha de la adquisición, pasan a formar parte del resultado integral consolidado.

Sin embargo, se debe considerar que en el caso objeto de esta investigación, existen accionistas minoritarios con una participación accionaria del 20%. Ellos tienen el derecho legal sobre el 20% del resultado integral (utilidad neta más otros resultados integrales) obtenido por la subsidiaria por el año terminado el 31 de diciembre de 2020. En la Tabla 13 se incluye el segundo asiento de eliminación en la consolidación que registrará en las hojas de trabajo de consolidación la participación de los accionistas minoritarios en el resultado integral 2020 de la subsidiaria:

Tabla 13

Participación no controladora en la utilidad neta y otros resultados integrales 2020 de la subsidiaria - Expresado en miles de dólares de EUA

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31-dic-20	2		
	Atribuibles a la participación no controladora		
	Total resultado integral (utilidad neta + otros resultados integrales) - para los estados consolidados	60	
	Participación no controladora - para los estados consolidados		60
		<u>60</u>	<u>60</u>

Nota. La participación no controladora fue calculada aplicando el 20% de participación accionaria de propiedad de los accionistas minoritarios a la utilidad neta y otros resultados integrales obtenidos por la subsidiaria por el año terminado el 31 de diciembre de 2020.

En las Tablas 14 y 15 se incluyen las hojas de trabajo de consolidación del estado de situación financiera y el estado de resultado integral con los asientos de eliminación 1 y 2 posteados en las cuentas correspondientes:

Tabla 14

Hoja de trabajo de consolidación - Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2020 con los asientos de eliminación 1 y 2 - Expresado en miles de dólares de EUA

	Controladora	Subsidiaria	Controladora y subsidiaria	Eliminaciones		Consolidado
				No.	Debe	
Activos						
Corrientes						
Efectivo	2.936	937	3.873			
Cuentas por cobrar comerciales	38.812	5.458	44.270			
Cuentas por cobrar a subsidiaria	1.200	0	1.200			
Inventarios	47.015	4.619	51.634			
Total activos corrientes	89.963	11.014	100.977			
No corrientes						
Propiedades, planta y equipo						
Costo	94.648	6.840	101.488			
Revalorización	0	1.168	1.168			
Depreciación acumulada-costo	-28.394	-2.329	-30.723			
Depreciación acumulada-revalorización	0	-422	-422			
Neto	66.254	5.257	71.511			
Inversión en subsidiaria	3.200	0	3.200		①	3.200
Activo intangible - marca	0	100	100			
Activo intangible - plusvalía mercantil	0	0	0	①	314	
Otros activos	532	202	734			
Total activos no corrientes	69.986	5.559	75.545			
Total activos	159.949	16.573	176.522			
Pasivos						
Corrientes						
Obligaciones financieras	31.030	4.625	35.655			
Proveedores	37.837	6.045	43.882			
Cuentas por pagar a controladora	0	1.200	1.200			
Pasivos acumulados	3.862	450	4.312			
Total pasivos corrientes	72.729	12.320	85.049			
No corrientes						
Beneficios definidos de empleados	4.418	348	4.766			
Total pasivos	77.147	12.668	89.815			
Patrimonio						
Capital pagado	30.000	2.000	32.000	①	2.000	
Reserva legal	5.477	333	5.810	①	303	
Superávit por revalorización	0	929	929	①	929	
Utilidades retenidas	47.325	643	47.968	①	375	
Patrimonio atribuible a la controladora	82.802	3.905	86.707			
Participación no controladora - intereses minoritarios	0	0	0		①	721
					②	60
Total patrimonio	82.802	3.905	86.707			
Total pasivos y patrimonio	159.949	16.573	176.522			

Tabla 15

Hoja de trabajo de consolidación - Estado de resultado integral - Año terminado el 31 de diciembre de 2020 con los asientos de eliminación 1 y 2 - Expresado en miles de dólares de EUA

	Controladora	Subsidiaria	Controladora y subsidiaria	Eliminaciones		Consolidado
				No.	Debe No. Haber	
Ingresos de actividades ordinarias						
Ventas netas de productos						
Terceros	121.482	10.415	131.897			
Controladora		8.329	8.329			
	121.482	18.744	140.226			
Costo de ventas						
Terceros	-97.828	-7.998	-105.826			
Controladora		-6.396	-6.396			
	-97.828	-14.394	-112.222			
Utilidad bruta	23.654	4.350	28.004			
Gastos (ingresos):						
Gastos de ventas y administrativos	-15.827	-3.458	-19.285			
Gastos financieros	-2.668	-495	-3.163			
Otros ingresos						
Utilidad en venta de maquinarias	360	0	360			
Honorarios por asesoría gerencial	200	0	200			
Total gastos (ingresos) neto	-17.935	-3.953	-21.888			
Utilidad antes de impuesto a la renta	5.719	397	6.116			
Gastos de impuesto a la renta	-1.430	-99	-1.529			
Utilidad neta del año	4.289	298	4.587			
Otros resultados integrales del año	0	0	0			
Total resultado integral del año	4.289	298	4.587			
Atribuibles a la participación no controladora	0	0	0	②	60	
Atribuibles a los propietarios de la controladora	4.289	298	4.587			

3.2.4 Paso 4 – Eliminar transacciones intragrupo

En el proceso de preparar estados financieros consolidados, el Paso 4 que requiere la eliminación de las partidas recíprocas generadas por transacciones realizadas entre las compañías que forman el grupo respecto al cual se está preparando la consolidación, constituye un paso fundamental. Esto es así debido a que, se está preparando el estado de situación financiera y los resultados de operaciones del grupo de compañías, asumiendo que se trata de una sola entidad contable.

Consecuentemente, no sería apropiado que en esos estados financieros consolidados pertenecientes a una entidad contable consolidada aparecieran cuentas por cobrar o por pagar, o ingresos y gastos incurridos consigo mismo. En los estados financieros consolidados únicamente deben aparecer los derechos y obligaciones adquiridos por las compañías del grupo con personas naturales o jurídicas ajenas a ellas.

Podrían ser muchas las transacciones que las empresas del grupo celebren entre sí, y que deberían eliminarse en la preparación de los estados financieros consolidados.

Ejemplos de estas transacciones son: (a) la inversión en subsidiaria y el patrimonio de la subsidiaria; (b) la compraventa de propiedades, planta y equipo; (c) la compraventa de inventarios; (d) la compraventa de servicios; (e) intereses, arrendamientos y otros servicios pagados y ganados; (f) dividendos ganados y pagados; (g) cuentas por cobrar y por pagar; etc. Una descripción del tratamiento a seguir en la eliminación de las transacciones celebradas entre la compañía controladora y su subsidiaria seleccionadas para esta investigación, es como sigue:

Controladora vendió maquinaria a subsidiaria. Al cierre del primer semestre del 2020, la compañía controladora vendió a la subsidiaria una máquina para fabricar envases de hojalata por un precio de venta de \$1.000.000. A la fecha de la venta, esta maquinaria estaba incluida en los libros de la controladora con un costo de adquisición de \$800.000 y una depreciación acumulada de \$160.000. La subsidiaria le asignó una vida útil de 10 años e inició su depreciación por el método de línea recta a partir del 1 de julio de 2020.

En la eliminación de una compraventa de propiedades, planta y equipo celebrada entre las compañías que participan en la consolidación de estados financieros, se pueden presentar las siguientes situaciones: (a) compraventa realizada al valor en libros del vendedor; (b) compraventa realizada con una utilidad para el vendedor; y (c) compraventa realizada con una pérdida para el vendedor.

Si entre empresas de un grupo, una vende a otra un elemento de propiedades, planta y equipo a un precio igual al valor neto en libros de ese activo, esa venta se la debe considerar como una transferencia interdepartamental de activo, por lo que no debe prepararse asiento de eliminación.

En el segundo caso, cuando la venta se la ha efectuado con una utilidad para el vendedor, esa utilidad debe ser eliminada porque se trata de una utilidad no realizada, debido a que no ha sido obtenida con una tercera parte fuera del grupo. Antes de preparar el asiento de eliminación se debe solicitar los asientos de diario con los que la controladora y la subsidiaria registraron esta transacción. La Tabla 16 incluye el asiento de diario por la venta de la máquina incluido en los libros de la controladora:

Tabla 16

Asiento de diario de los libros de la controladora por la venta de una máquina a la subsidiaria - Expresado en miles de dólares de EUA

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
30-jun-20			
	Efectivo	120	
	Cuentas por cobra a subsidiaria	1.000	
	Depreciación acumulada - costo	160	
	Propiedades, planta y equipo - costo		800
	Utilidad en venta de maquinarias		360
	Pasivos por impuestos corrientes - IVA cobrado		120
		1.280	1.280

Nota. El impuesto al valor agregado del 12% sobre el precio de venta fue cancelado por la subsidiaria en efectivo. La percepción y las retenciones en la fuente de los impuestos no deben ser consideradas en el asiento de eliminación, porque son tributos que le pertenecen a tercero, el Estado.

La Tabla 17 incluye los asientos de diario por la compra y la depreciación de la máquina por el segundo semestre de 2020, incluidos en los libros de la subsidiaria:

Tabla 17

Asientos de diario de los libros de la subsidiaria por la compra de una máquina a la controladora y su posterior depreciación - Expresado en miles de dólares de EUA

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
30-jun-20			
	Propiedades, planta y equipo - costo	1.000	
	Activos por impuestos corrientes - IVA pagado	120	
	Efectivo		120
	Cuentas por pagar a controladora		1.000
		1.120	1.120
31-dic-20			
	Costo de venta - gasto de depreciación	50	
	Depreciación acumulada		50
		50	50

Nota. El impuesto al valor agregado del 12% sobre el precio de compra fue cancelado por la subsidiaria en efectivo; y no debe ser considerado en el asiento de eliminación porque es un tributo pagado al Estado a través de la controladora. Los gastos de depreciación por \$50.000 resultan de usar la tasa anual de depreciación del 10% por el período de junio a diciembre de 2020.

De los asientos incluidos en los libros de la controladora y la subsidiaria se deduce que la controladora registró una utilidad de \$360.000 en la venta de la máquina, la cual no ha sido realizada, por lo que debe ser eliminada en la consolidación, así como la parte proporcional del gasto de depreciación del segundo semestre de 2020 registrado por la subsidiaria sobre el exceso de \$200.000 incluido en el precio de

compraventa (\$1.000.000 de precio - \$800.000 de costo original). En la Tabla 18 está incluido el tercer asiento de eliminación:

Tabla 18

Asiento de eliminación 3 - Venta con utilidad de una máquina efectuada por la controladora a la subsidiaria - Expresado en miles de dólares de EUA

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31-dic-20	3		
	Utilidad en venta de maquinarias	360	
	Depreciación acumulada - costo (subsidiaria)	10	
	Propiedades, planta y equipo - costo (subsidiaria)		200
	Depreciación acumulada - costo (subsidiaria)		160
	Costo de ventas - gasto de depreciación (subsidiaria)		10
		370	370

Nota. Este asiento tiene como objetivos eliminar la utilidad en la venta de la maquinaria por \$360.000 generada por la controladora; eliminar la sobrevaluación de \$200.000 que la maquinaria tuvo al ser registrada por la subsidiaria; reestablecer la depreciación acumulada de \$160.000 que la maquinaria tenía en los libros de la controladora en el momento de la venta; y eliminar la sobrevaluación por \$10.000 del gasto de depreciación en la subsidiaria.

Subsidiaria vendió inventarios a controladora. Durante el 2020, la subsidiaria vendió a la controladora envases de hojalata terminados por un precio de venta total de \$8.329.000, mercadería que tuvo un costo de producción y venta de \$6.396.000. La totalidad de esta mercadería fue vendida durante el 2020 por la controladora a terceros.

Esta podría ser una de las transacciones más frecuentes entre las compañías de un mismo grupo económico. Este tipo de transacción también debe eliminarse en la consolidación de los estados financieros. En la eliminación de una compraventa de inventarios celebrada entre las compañías que participan en la consolidación de estados financieros, se pueden presentar las siguientes situaciones: (a) compraventa realizada al costo; (b) compraventa realizada con una utilidad; y (c) compraventa realizada con una pérdida. Adicionalmente, otras situaciones podrían estar presente: (i) la mercadería se conserva íntegramente en los inventarios de la compradora; (ii) la mercadería se conserva parcialmente en los inventarios de la compradora; y (iii) la mercadería fue vendida totalmente a terceros fuera del grupo económico. (*Norma Internacional de Información Financiera 10 Estados Financieros Consolidados*, 2014)

En el caso de las compañías seleccionadas para esta investigación, la mercadería ya ha sido vendida totalmente fuera del grupo, por lo que la única

eliminación que se debe efectuar es por el total de las ventas efectuadas por la subsidiaria a la controladora, con el propósito de evitar que las ventas y costo de ventas consolidados se presenten inflados. La utilidad que se marginó la subsidiaria en esta transacción fue efectivamente realizada. La Tabla 19 incluye el cuarto asiento de eliminación:

Tabla 19

Asiento de eliminación 4 - Venta con utilidad de inventarios efectuada por la subsidiaria a la controladora - Expresado en miles de dólares de EUA

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31-dic-20	4		
	Ventas (subsidiaria)	8.329	
	Costo de ventas - productos terminados (controladora)		8.329
		8.329	8.329

En la situación en que la mercadería aún se conserve total o parcialmente en los inventarios de la compañía compradora, la utilidad generada en la venta e incluida en el costo de esos inventarios debe ser eliminada, debido a que no ha sido realizada mediante una venta fuera del grupo. El propósito de efectuar un crédito a la cuenta de inventarios en el asiento de eliminación es disminuir de los inventarios consolidados el sobreprecio ocasionado por la utilidad no realizada.

Controladora vendió servicios de asesoría gerencial a subsidiaria. Durante el 2020, la controladora vendió servicios administrativos (administración y contraloría) a la subsidiaria por un total de \$200.000.

Este es otro tipo de transacciones que suelen darse entre las compañías que conforman un grupo económico, por lo que es necesario eliminarlas dentro del proceso de consolidación, debido a que no fueron realizadas con compañías ajenas a la controladora y subsidiaria.

No obstante que el resultado consolidado sería el mismo si no se efectuase la eliminación de tales transacciones, se deben eliminar porque de lo contrario las cifras consolidadas presentarían valores inflados en relación a los reales, convirtiéndose en información financiera errónea. Se debe recordar que el estado de resultado integral consolidado debe mostrar únicamente las cifras de las transacciones realizadas con personas naturales o jurídicas que se encuentren fuera del grupo de compañías que participan en la consolidación. En la Tabla 20 se incluye el quinto asiento de eliminación:

Tabla 20

Asiento de eliminación 5 - Venta de servicios de asesoría gerencial efectuada por la controladora a la subsidiaria - Expresado en miles de dólares de EUA

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31-dic-20	5		
	Otros ingresos - honorarios por asesoría gerencial (controladora)	200	
	Gastos de ventas y administrativos (subsidiaria)		200
		200	200

Cuentas por cobrar y por pagar entre controladora y subsidiaria. Al 31 de diciembre de 2020, el estado de situación financiera de la controladora incluye una cuenta por cobrar a la subsidiaria por \$1.200.000; y simultáneamente, el estado de situación financiera de la subsidiaria incluye una cuenta por pagar a la controladora por igual valor.

Estos saldos pueden representar el efecto neto de una serie de transacciones celebradas por la controladora y la subsidiaria durante el año. Es importante que las compañías contemplen la conciliación mensual de estos saldos para que den origen al asiento de eliminación más sencillo del proceso, debitando cuentas por pagar y acreditando cuentas por cobrar, como se observa en el sexto asiento de eliminación de la Tabla 21:

Tabla 21

Asiento de eliminación 6 - Cuentas por cobrar de la controladora y cuentas por pagar la subsidiaria - Expresado en miles de dólares de EUA

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31-dic-20	6		
	Cuentas por pagar a controladora (subsidiaria)	1.200	
	Cuentas por cobrar a subsidiaria (controladora)		1.200
		1.200	1.200

3.2.5 Estados financieros consolidados

Los estados financieros consolidados incluidos en las hojas de trabajo de consolidación resultan de la suma de los estados financieros individuales de la controladora, más los estados financieros individuales de la subsidiaria y más/menos los asientos de eliminación. En las Tablas 22 y 23 se incluyen las hojas de trabajo de consolidación del estado de situación financiera y el estado de resultado integral con los asientos de eliminación del 1 al 6 posteados en las cuentas correspondientes:

Tabla 22

Hoja de trabajo de consolidación - Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2020 con los asientos de eliminación 1 al 6 - Expresado en miles de dólares de EUA

	Controladora	Subsidiaria	Controladora y subsidiaria	Eliminaciones				Consolidado
				No.	Debe	No.	Haber	
Activos								
Corrientes								
Efectivo	2.936	937	3.873					3.873
Cuentas por cobrar comerciales	38.812	5.458	44.270					44.270
Cuentas por cobrar a subsidiaria	1.200	0	1.200			⑥	1.200	0
Inventarios	47.015	4.619	51.634					51.634
Total activos corrientes	89.963	11.014	100.977					99.777
No corrientes								
Propiedades, planta y equipo								
Costo	94.648	6.840	101.488			③	200	101.288
Revalorización	0	1.168	1.168					1.168
Depreciación acumulada-costo	-28.394	-2.329	-30.723	③	10	③	160	-30.873
Depreciación acumulada-revalorización	0	-422	-422					-422
Neto	66.254	5.257	71.511					71.161
Inversión en subsidiaria	3.200	0	3.200			①	3.200	0
Activo intangible - marca	0	100	100					100
Activo intangible - plusvalía mercantil	0	0	0	①	314			314
Otros activos	532	202	734					734
Total activos no corrientes	69.986	5.559	75.545					72.309
Total activos	159.949	16.573	176.522			324	4.760	172.086
Pasivos								
Corrientes								
Obligaciones financieras	31.030	4.625	35.655					35.655
Proveedores	37.837	6.045	43.882					43.882
Cuentas por pagar a controladora	0	1.200	1.200	⑥	1.200			0
Pasivos acumulados	3.862	450	4.312					4.312
Total pasivos corrientes	72.729	12.320	85.049					83.849
No corrientes								
Beneficios definidos de empleados	4.418	348	4.766					4.766
Total pasivos	77.147	12.668	89.815					88.615
Patrimonio								
Capital pagado	30.000	2.000	32.000	①	2.000			30.000
Reserva legal	5.477	333	5.810	①	303			5.507
Superávit por revalorización	0	929	929	①	929			0
Utilidades retenidas	47.325	643	47.968	①	375			47.183
					8.949		8.539	
Patrimonio atribuible a la controladora	82.802	3.905	86.707					82.690
Participación no controladora - intereses minoritarios	0	0	0			①	721	781
						②	60	
Patrimonio atribuible a no controladora								781
Total patrimonio	82.802	3.905	86.707					83.471
Total pasivos y patrimonio	159.949	16.573	176.522			13.756	9.320	172.086

Notas. Los asientos de eliminaciones son por los siguientes conceptos:

- (1) Inversión de la controladora, el patrimonio de la subsidiaria, la participación no controladora y la plusvalía mercantil en la fecha de la adquisición.
- (2) Participación no controladora en la utilidad neta 2020 de la subsidiaria.
- (3) Utilidad en la compraventa de una máquina y en el gasto de depreciación en exceso.
- (6) Cuentas por cobrar y cuentas por pagar.

Tabla 23

Hoja de trabajo de consolidación - Estado de resultado integral - Año terminado el 31 de diciembre de 2020 con los asientos de eliminación 1 al 6 - Expresado en miles de dólares de EUA

	Controladora	Subsidiaria	Controladora y subsidiaria	Eliminaciones		Consolidado
				No.	Debe Haber	
Ingresos de actividades ordinarias						
Ventas netas de productos						
Terceros	121.482	10.415	131.897			131.897
Controladora		8.329	8.329	④	8.329	0
	121.482	18.744	140.226			131.897
Costo de ventas						
Terceros	-97.828	-7.998	-105.826		④	8.329
Controladora		-6.396	-6.396		③	10
	-97.828	-14.394	-112.222			-103.883
Utilidad bruta	23.654	4.350	28.004			28.014
Gastos (ingresos):						
Gastos de ventas y administrativos	-15.827	-3.458	-19.285		⑤	200
Gastos financieros	-2.668	-495	-3.163			
Otros ingresos						
Utilidad en venta de maquinarias	360	0	360	③	360	0
Honorarios por asesoría gerencial	200	0	200	⑤	200	0
Total gastos (ingresos) neto	-17.935	-3.953	-21.888			-22.248
Utilidad antes de impuesto a la renta	5.719	397	6.116			5.766
Gastos de impuesto a la renta	-1.430	-99	-1.529			-1.529
Utilidad neta del año	4.289	298	4.587			4.237
Otros resultados integrales del año	0	0	0			0
Total resultado integral del año	4.289	298	4.587			4.237
Atribuibles a la participación no controladora	0	0	0	②	60	-60
Atribuibles a los propietarios de la controladora	4.289	298	4.587		8.949	8.539
						4.177

Notas. Los asientos de eliminaciones son por los siguientes conceptos:

- (2) Participación no controladora en la utilidad neta 2020 de la subsidiaria.
- (3) Utilidad en la compraventa de una máquina y en el gasto de depreciación en exceso.
- (4) Venta de inventarios.
- (5) Ingresos por honorarios por asesoría gerencias.

Conclusiones

Las conclusiones derivadas del desarrollo del presente trabajo de investigación denominado “Propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 10 en un grupo económico de la ciudad de Guayaquil” son las siguientes:

- La adquisición de una subsidiaria podría deberse a la necesidad de asegurar la provisión de materias primas, mercadeo de los productos terminados o distribución de los riesgos de inversión.

Una matriz controla a la subsidiaria cuando tiene el poder de controlar las principales actividades de la subsidiaria, está expuesta o tiene derecho a los rendimientos variables que produzca la subsidiaria y tiene la capacidad de resolver sobre el destino de esos rendimientos.

- Al evaluar si una compañía inversora controla a una compañía participada, no solo se debe considerar el porcentaje de participación accionaria que la primera posea en la segunda, sino también los otros factores contenidos en la NIIF 10 tales como, capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor; exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la subsidiaria.

Cuando se adquiere una compañía en operación, su nombre puede tener un valor comercial que se lo suele identificar como “marca”; y el precio que se paga por su compra podría incluir una plusvalía.

- La Ley de Compañías y las NIIF requieren que los activos y pasivos de la subsidiaria recién adquirida, sean presentados a su valor razonable en la fecha de la adquisición. Esto demandará que los efectos de estas revaluaciones sean registrados en los libros de contabilidad de la subsidiaria.
- Cuando la compañía controladora o matriz adquiere menos del 100% de las acciones de la subsidiaria, la controladora va a compartir la propiedad de la subsidiaria con otros accionistas, a estos se los reconoce como accionistas minoritarios cuyas acciones no adquirió.

Las cantidad y tipos de eliminaciones que se deberán efectuar en la preparación de los estados financieros consolidados dependerán de las diferentes transacciones que efectúen entre sí la matriz y subsidiaria.

Los estados financieros consolidados pasan a un segundo plano el hecho legal de la personería jurídica independiente de la controladora y la subsidiaria; y presentan los activos que poseen, los pasivos que adeudan, los ingresos que generan y los costos y gastos en que incurren cada una de ambas compañías, en las transacciones celebradas con terceras partes.

Recomendaciones

A las compañías que conforman un grupo económico, se recomienda unificar sus políticas contables, plan de cuentas y presentación de sus estados financieros; y el uso de hojas de trabajo de consolidación, con el propósito de asegurar un proceso de consolidación de estados financieros rápido y efectivo.

Adicionalmente, también se recomienda a las compañías desarrollar planes de capacitación del personal contable, financiero y tributario, en las NIIF y leyes vigentes relacionadas con la inversión en acciones de otras compañías.

A los compañeros estudiantes próximos a iniciar los trabajos de titulación, se recomienda la selección y desarrollo de otras aristas relacionadas con el proceso de consolidación de estados financieros, tales como la adquisición de una nueva subsidiaria, la venta de una subsidiaria, la adquisición del control a través de una serie de compras de acciones y el control indirecto sobre una compañía.

Referencias

- Aguirre, R. J. (2007). Aproximación a la teoría de la decisión: Organizaciones y contabilidad. *Lúmina*, 08, 108–122. <https://doi.org/10.30554/lumina.08.1186.2007>
- Alva Gómez, J. A., & Vega Carhuapoma, J. (2018). *Contabilidad, paradigma de los conjuntos: etimología, historia y perspectivas futuras*. <https://www.aulavirtualusmp.pe/ojs/index.php/AF/article/view/1759/1786>
- Arias-Gómez, J., Villasís-Keever, M. Á., & Miranda-Novales, M. G. (2016). El protocolo de investigación III: La población de estudio. *Revista Alergia México*, 63(2), 201. <https://doi.org/10.29262/ram.v63i2.181>
- Bejarano, M. A. G. (2016). La investigación cualitativa. *INNOVA Research Journal*, 1(2), 1–9. <https://doi.org/10.33890/innova.v1.n2.2016.7>
- Bohórquez, L. E. (s/f). *Recibido: 9 de septiembre de 2011 Aprobado: 18 de octubre de 201*. 17.
- Borrego, A. O. A. (2010). El modelo conceptual de las 4 dimensiones para la resolución de problemas. *Industrial Data*, 13(2), 15–24.
- Brom, J. (2013). *Esbozo de historia universal*. Penguin Random House Grupo Editorial México.

- Cabellos Fustamante, A. S. (2020). Estados financieros consolidados y su incidencia en la toma de decisiones de la empresa “Inversiones y Distribuidora Moreno”- año 2018. *Universidad Nacional de Trujillo*.
<http://dspace.unitru.edu.pe/handle/UNITRU/16623>
- Cajiao, M. E., Calvache Pintado, P., & Jimbo Santana, M. (2016). *Contabilidad superior II*. <http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/21013/1/Contabilidad-0superior-II.pdf>
- Cando-Pilatasig, J. V., Cunuhay-Patango, L. O., Tualombo-Rea, M. A., & Toaquiza-Toapanta, S. M. (2020). Impacto de las NIC y las NIIF en los Estados Financieros. *Revista Científica FIPCAEC (Fomento de la investigación y publicación en Ciencias Administrativas, Económicas y Contables)*. ISSN : 2588-090X . *Polo de Capacitación, Investigación y Publicación (POCAIP)*, 5(16), 328–340.
<https://doi.org/10.23857/fipcaec.v5i14.175>
- Carril Marquez, M. A., & Pascual Garcia, M. (2013). Estado actual de Latinoamérica en relación a su proceso de adopción de las NIIF. *Contabilidad y Auditoría*, 38, 51 Págs.-51 Págs.
- Cauas, D. (2015). *Variables de Daniel Cauas*.
https://www.academia.edu/11162820/variables_de_Daniel_Cauas
- Chávez Pullas, A., & Herrera Estrella, M. (2018). *Aplicación de las NIIF en Ecuador desde la perspectiva contable positiva*.
<https://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/17056/1/Aplicacion-de-las-NIIF-en-Ecuador.pdf>

- Cotán Fernández, A. (2016). *El sentido de la investigación cualitativa*. 16.
- Coyle, D. (2017). *El producto interno bruto: Una historia breve pero entrañable*. Fondo de Cultura Económica.
- Díaz Mondragón, M., & Vásquez Carrillo, N. (2013). *Normas internacionales de información financiera (NIIF-IFRS): Principios y ejercicios básicos de contabilidad global*. Profit Editorial.
- Educación y futuro. (2015). *Herramientas fundamentales para la elaboración de trabajos de investigación*. https://cesdonbosco.com/documentos/revistaeyf/EYF_33.pdf
- Estupiñan Gaitán, R. (2016). *NIC/NIIF transición y adopción en la empresa: Implementación por primera vez de las NIIF plenas o full y de las NIIF para las PYMEs*. Ediciones de la U.
- Fernández, M. A. F. (2003). *El control, fundamento de la gestión por procesos*. ESIC Editorial.
- Fraschina, S. (2020). *Economía: Una Introducción*. EUDEBA.
- Fuentes, C. P. J. C. R. (2017). *Estados financieros básicos 2017: Proceso de elaboración y reexpresión*. Ediciones Fiscales ISEF.
- Gallego, J. P. (2015). Teorías normativas y descriptivas de la toma de decisiones: Un modelo integrador. *Opción: Revista de Ciencias Humanas y Sociales, Extra 2*, 854–865.

- García, M. I. L. (2004). *Observabilidad y controlabilidad en modelos de evolución*. Universidad Almería.
- Gluzová, T. (2016). The adoption of ifrs 10 and its impact on the scope of consolidation. *Acta Academica Karviniensia*, 15(4), 18–27.
<https://doi.org/10.25142/aak.2015.039>
- Gonzalez, P. (2019). *Ingresos de grupos económicos representan el 62% del PIB*. <http://www.revistalideres.ec/lideres/ingresos-grupos-economicos-ecuador-empresas.html>
- Gonzalez Torres, M. Y., Cuenca Jiménez, M. T., Higuerey Gómez, Á. A., & Villanueva García, J. (2017). Adopción NIIF en Ecuador: Análisis Pre Y Post sobre magnitudes contables de empresas cotizadas. *X-pedientes Económicos*, 1(1), 30–41.
- Grove, S. K., & Faan, J. R. G., PhD RN. (2019). *Investigación En Enfermería: Desarrollo de la Práctica Enfermera Basada En La Evidencia*. Elsevier Health Sciences.
- Grupos Económicos—Servicio de Rentas Internas del Ecuador*. (s/f). Recuperado el 10 de diciembre de 2020, de <https://www.sri.gob.ec/web/guest/grupos-economicos1>
- Guelmes Valdéz, & Nieto Almeida. (2015). *Algunas reflexiones sobre el enfoque mixto de la investigación pedagógica en el contexto cubano*. <http://scielo.sld.cu/pdf/rus/v7n1/rus03115.pdf>

- Gutiérrez, S. M. (2012). *Consolidación de los estados financieros*. Editorial UOC.
- Hernández Rivas, J. M., & García Ortiz, L. (2018). *Metodología en investigación clínica. Tipos de estudios*. 51.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., Baptista Lucio, P., Méndez Valencia, S., & Mendoza Torres, C. P. (2014). *Metodología de la investigación*. McGraw-Hill Education.
- Herz, J. (2018). *Apuntes de contabilidad financiera* (Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas - UPC, Ed.; Tercera). Editorial UPC.
<https://doi.org/10.19083/978-612-318-130-7>
- IASB. (2010). *El Marco Conceptual para la Información Financiera* (p. 26).
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niiif/marco_conceptual_financiera2014.pdf
- Issakova, S. A., Moldabekova, A. Sh., Kenzhebayeva, M. T., Alibekova, V. N., & Tuleyeva, G. T. (2017). Preparing Consolidated Financial Statements in Accordance with IFRS. *European research studies journal*, XX(Issue 3A), 458–469. <https://doi.org/10.35808/ersj/721>
- Loma, M. del C. Q., & Vizcaino Borja, G. C. (2013). *Análisis de la aplicación de las NIIF, en la empresa industrial explocen c.a. ubicada en la vía Saquisilípoaló Km2 (Cotopaxi) en el período enero-diciembre 2011* [Universidad Técnica de Cotopaxi].

file:///C:/Users/Shirley%20Lara/Downloads/Universidad-tenica-de-cotopaxi.pdf

López, M. D. R., Espinal, A. C., & Roa, F. G. (2012). *Sistemas de control de gestión*. Ediciones de la U.

LORTI. (s/f). *Reglamento para aplicación ley de régimen tributario interno, LORTI* (p. 156). http://www.espol.edu.ec/sites/default/files/archivos_transparencia/Reglamento-para-la-Aplicacion-de-la-Ley-de-Regimen-Tributario-Interno-actualizado-a-enero-2013.pdf

Machajewski, S. (2018). *Análisis de las fuentes de información sobre la Constitución (Analyzing Sources of Information About the Constitution)*. The Rosen Publishing Group, Inc.

Marrero, R. (2015). *Desarrollo histórico de la contabilidad de estados unidos de américa y su encuentro con las normas internacionales de información financiera*. 3(5), 18.

Marrero, S. M., & Solari, E. (2015). *Factores de las dificultades de financiación de las Pymes en Latinoamérica*. 14.

Martinez Mediano, C., & Galán González, A. (2014). *Técnicas e instrumentos de recogida y análisis de datos*. Editorial UNED.

Maxwell, J. A. (2019). *Diseño de investigación cualitativa*. Editorial GEDISA.

Medina, M. I. R., Quintero, M. del S. B., & Valdez, J. C. R. (2013). El enfoque mixto de investigación en los estudios fiscales. *Tlatemoani: revista académica de investigación*, 13, 8.

- Mendoza Roca, C., & Ortiz, O. (2016). *Contabilidad financiera para contaduría y administración*. Universidad del Norte.
- Meroi, A. A., & Salmén, G. M. (s/f). *Seminario sobre teoría de la decisión*. 9.
- Morán Sámano, A. (2016). *Principales diferencias U.S. GAAP - IFRS - NIF*. IMCP.
- Moreno, E. J. Á. (2004). Estados financieros consolidados. *Cuadernos de administración*, 20(31), 29–54.
- Norma Internacional de Información Financiera 3. (s/f). *Norma Internacional de Información Financiera 3 Combinaciones de negocios* (p. 58). <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niif-2019/NIIF-203-20-Combinaciones-de-Negocios.pdf>
- Norma Internacional de Información Financiera 10 Estados Financieros Consolidados*. (2014). https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF_10_2011.pdf
- Olivera Novelo, J. (2016). *Análisis de estados financieros*. Editorial Digital UNID.
- Osorio, L. M. (2011). *Teoría de la decisión*. Universidad Nacional de Colombia.
- Quiza, L. A. P. (1997). Teoría del control. *Paideia Surcolombiana*, 6, 77–81. <https://doi.org/10.25054/01240307.985>

- Reguant Alvarez, M., & Torrado Fonseca, M. (2016). *Metodo DELPHI.pdf*.
Google Docs. https://drive.google.com/file/d/1wPx4tQn7LO-_yXn6xbTdirpw7JWRfkiP/view?usp=embed_facebook
- Royo, M. B. (2013). *Manual práctico de Control Interno: Teoría y aplicación practica*. Profit Editorial.
- Ruiz Távara, E. (2013). *Cambios en las niif que nos dejó el 2013*.
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/revistalidera/article/download/16570/16912>
- Sáenz Trujillo, J. (2018). *las NIIF y la economía*. 4.
- Sánchez, C. L. E., & Cortez Suárez, L. A. (2018). *Técnicas y métodos cualitativos para la investigación científica*.
<http://repositorio.utmachala.edu.ec/bitstream/48000/12501/1/Tecnicas-y-MetodoscualitativosParaInvestigacionCientifica.pdf>
- Steele, K., & Stefánsson, H. O. (2015). *Decision Theory*.
<https://stanford.library.usyd.edu.au/archives/win2015/entries/decision-theory/>
- Sunder, S. (2005). *Teoría de la contabilidad y el control*. Univ. Nacional de Colombia.
- Superintendencia de Compañías del Ecuador. (2008). *Emisores Latinoamericanos de Normas Contables Estado del proceso IFRS*.
file:///C:/Users/Shirley%20Lara/Downloads/processo_ifrs_es.pdf

- Tejada, M. A., & Macías, H. A. (2018). Implicaciones contables de los “acuerdos conjuntos” para empresas con operaciones en el exterior: El caso de una empresa colombiana. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 72, 81–106. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n72a05>
- Torres, M. Y. G., Jiménez, M. T. C., Gómez, Á. A. H., & García, J. V. (2017). Adopción NIIF en Ecuador: Análisis Pre Y Post sobre magnitudes contables de empresas cotizadas. *X-pedientes Económicos*, 1(1), 30–41.
- Ugalde Binda, N. (2014). Las Normas Internacionales de Información Financiera: Historia, impacto y nuevos retos de la IASB. *Revista de Ciencias Económicas*, 32(1), 205–216. <https://doi.org/10.15517/rce.v32i1.15058>
- Veiga, J. F. P.-C. (2008). *Control de la Gestion Empresarial (7 Ed)*. ESIC Editorial.
- Wilches-Sánchez, G., & Rodríguez-Romero, C. A. (2016). El proceso evolutivo de los Conglomerados o Grupos Económicos en Colombia. *Innovar*, 26(60), 11–34. <https://doi.org/10.15446/innovar.v26n60.55478>
- Yaguache Maza, D. M., Puma Mayancela, R. P., & Moncayo Flores, J. H. (2015). *SurAcademia 3 by Universidad Nacional de Loja—Issuu*. https://issuu.com/universidadnacionaldeloja/docs/academia_3_enviar_4_/26

Yepez Alvarez, E. M. (2015). *Guía para consolidación de los estados financieros de las empresas del Ecuador de acuerdo con NIIF 10. 98.*

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Lara Naranjo Shirley Alexandra, con C.C: # 0923029524 autora del trabajo de titulación: **Propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 10 en un grupo económico de la ciudad de Guayaquil**, previo a la obtención del título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 14 de septiembre del 2021



f. _____

Nombre: Lara Naranjo Shirley Alexandra

C.C: 0923029524

REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO:	Propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 10 en un grupo económico de la ciudad de Guayaquil.		
AUTOR(ES)	Shirley Alexandra Lara Naranjo		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	CPA Salazar Torres Patricia María, Msc.		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Empresariales		
CARRERA:	Contabilidad y Auditoría		
TITULO OBTENIDO:	Ingeniero en Contabilidad y Auditoría		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	14 de Septiembre del 2021	No. DE PÁGINAS:	101
ÁREAS TEMÁTICAS:	NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 10, ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS, GRUPOS ECONÓMICOS.		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	CONTROLADORA, SUBSIDIARIA, DECISIÓN, CONTROL, CONSOLIDACIÓN, ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.		

RESUMEN/ABSTRACT:

En el presente trabajo de titulación se realiza una propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros, que tiene como objetivo brindar directrices para la correcta consolidación de estados financieros en un grupo económico, por tal motivo se procedió a revisar las teorías establecidas en la norma contable donde indica los factores a considerar previos a la consolidación, cómo registrar la compra de una subsidiaria en la fecha de adquisición a su valor razonable y como eliminar transacciones intragrupo. Además, se efectuó el presente trabajo de titulación bajo un enfoque cualitativo, para esto se usó herramientas de investigación como entrevistas realizadas a expertos auditores y contadores que han brindado servicios profesionales a grupos económicos de la ciudad de Guayaquil, donde va dirigida la propuesta metodológica y con ello conocer los efectos que causa la aplicación de la norma, se procede a realizar un caso práctico que contiene los procesos de consolidación, su correcta contabilización y un modelo de hoja de consolidación que apoyarán a profesionales contables, profesores y estudiantes al entendimiento de la norma.

ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: +593958940866	E-mail: shirleylara2008@gmail.com
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):	Nombre: Bernabé Argandoña, Lorena Carolina	
	Teléfono: +593-4- 3804600 ext.1635	
	E-mail: lorena.bernabe@cu.ucsg.edu.ec	

SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA

Nº. DE REGISTRO (en base a datos):	
Nº. DE CLASIFICACIÓN:	
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):	