

CONSIDERACIONES GENERALES

Objetivo

Mejorar la relevancia, la fiabilidad y la comparabilidad de la información sobre combinaciones de negocios y sus efectos.

Para tal efecto la entidad debe:

- Reconocer y medir en sus Estados Financieros:
- Los activos identificables adquiridos.
 - Los pasivos asumidos.
 - Cualquier participación no controladora en la entidad adquirida

Reconocer y medir la plusvalía.

Determinar la información a revelar para la evaluación de la naturaleza y efectos financieros de la combinación de negocios.

Alcance

Esta norma aplica a todo suceso que cumpla con la definición de combinación de negocios. No será aplicable a:

- Contabilización de formaciones de acuerdos conjuntos dentro de los estados financieros del mismo acuerdo conjunto.
- Adquisición de activos que no constituyan un negocio. Esta transacción no genera plusvalía y los costos se distribuyen entre los activos y pasivos, adquiridos sobre la base de sus valores razonables.
- Combinaciones de entidades o negocios bajo control común.

Definiciones

Negocio

Conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados, con el propósito de proporcionar una rentabilidad que se puede reflejar en dividendos, menores costos u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes.

Combinación de negocios

Transacción u otro suceso en el que una adquirente obtiene el control de uno o más negocios.

Plusvalía

Activo que representa los beneficios económicos futuros surgidos de otros activos adquiridos, en una combinación de negocios que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada.

Entidad mutualista

Entidad distinta de la propiedad del inversor, que proporciona algún tipo de beneficio económico a sus propietarios, dividendos, costos más bajos u otros beneficios económicos.

Contraprestación contingente

Obligación de la adquirente de transferir activos adicionales o participaciones del patrimonio a los antiguos propietarios de la adquirida. Su incumplimiento le permite a la adquirida recuperar contraprestaciones ya transferidas.

APLICACIÓN

Identificación de una combinación de negocios

- Transfiere efectivo, equivalentes al efectivo u otros activos.
- Incurre en pasivos o se emiten participaciones en el patrimonio.
- Proporciona más de un tipo de contraprestación o ninguna¹ o por un contrato²

¹ Para estos casos se aplica el método de adquisición.

² Cuando la combinación de negocios sólo se da mediante un contrato, la adquirente atribuirá a los propietarios de la adquirida el importe de los activos netos de ésta última.

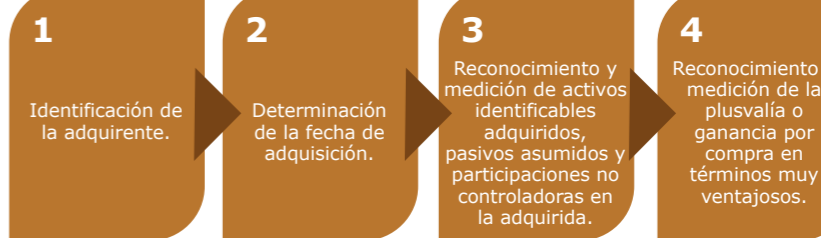
Tipos de combinación (lo que Incluye pero no se limita a):

- Uno o más negocios se convierten en subsidiarias de una adquirente o fusionan sus activos netos en ella.
- Una entidad que se combina transfiere sus activos netos, o sus propietarios sus participaciones patrimoniales, a otra entidad o a sus propietarios.
- Las entidades combinadas transfieren sus activos netos o sus propietarios sus participaciones patrimoniales a una nueva entidad constituida.
- Ex propietarios de una entidad combinada obtiene el control de la entidad combinada.

RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN

Método de la adquisición

Una entidad contabilizará cada combinación de negocio mediante la aplicación del método de la adquisición.



1. Identificación de la adquirente

En cada combinación de negocios, una de las entidades que se combinan deberá identificarse como la adquirente. Si no se logra identificar, entonces se considera lo siguiente:

- La adquirente es generalmente la que transfiere efectivo u otros activos, o la que incurre en pasivos.
- Para combinaciones de intercambio de participaciones en el patrimonio, la adquirente es quien generalmente emite los instrumentos de patrimonio.
- La adquirente es generalmente la entidad de mayor tamaño (medido en volumen de activos o ingresos).
- Quién inicia la combinación.

2. Determinación de la fecha de adquisición

Fecha en la cual la adquirente obtiene el control de la adquirida

Generalmente sucede cuando la adquirente:

- ➔ Transfiere legalmente la contraprestación.
- ➔ Se adquieren los activos.
- ➔ Asume los pasivos.

Puede tomarse como la fecha de cierre, sin embargo no siempre coincidirá con esta, por lo tanto una adquirente considerará todos los hechos y circunstancias pertinentes.

3. Reconocimiento y medición

Principio de reconocimiento

En la fecha de adquisición la adquirente reconocerá por separado la plusvalía, los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida.

Condiciones

Los activos y pasivos deben cumplir, a la fecha de la adquisición, con las definiciones de activos y pasivos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros. Igualmente deben ser parte de la transacción de la combinación y no producto de operaciones separadas.

Clasificación

Se realiza según se necesite para una aplicación posterior de otras NIIF y teniendo en cuenta los acuerdos contractuales, las condiciones económicas, sus políticas contables o de operación y otras condiciones pertinentes en la fecha de la adquisición.

Principio de reconocimiento

La adquirente medirá a sus valores razonables en la fecha de su adquisición, los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y los componentes de las participaciones no controladoras en la adquirida.

Excepciones a los principios de reconocimiento

Reconocimiento Pasivos contingentes

Medición Derechos readquiridos, transacciones con pagos basados en acciones, activos mantenidos para la venta y contratos de seguro.

Ambos Impuesto a las ganancias, beneficios a los empleados, activos de indemnización y arrendamientos en el que la adquirida es el arrendatario.

Si se reconocen a la fecha de la combinación de negocios.

4. Reconocimiento y medición de la plusvalía o ganancia por compra en términos muy ventajosos

La adquirente, en la fecha de adquisición, determinará el mayor valor entre:

(A) La suma de:

La contraprestación transferida, medida a valor razonable en la fecha de adquisición.

Cualquier participación no controladora en la adquirida, medida de acuerdo con la NIIF 3.

El valor razonable, en la fecha de adquisición, de la antigua participación del adquirente en el patrimonio de la adquirida. (En combinaciones por etapas).

(B) Y el valor

Neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, medidos de acuerdo con la NIIF 3.

Entonces, la adquirente reconocerá:

Si A es mayor que B
Una plusvalía

Si B es mayor que A
Ganancia por compras en términos muy ventajosos

Compras en términos muy ventajosos

Una compra en términos muy ventajosos es una combinación de negocios que sucede, por ejemplo, en caso de una venta forzada donde el vendedor actúa bajo coacción.

Condiciones de reconocimiento

Revisión de parte de la adquirente de:
Los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.
Participación no controladora en la adquirida, si la hubiera.
Participación en el patrimonio de la adquirida previamente poseída por la adquirente.
La contraprestación transferida.

MEDICIÓN POSTERIOR Y CONTABILIZACIÓN

Se realiza de acuerdo a la NIIF aplicable para cada partida. La NIIF 3 proporciona guías sobre la medición y contabilización de:

Derechos readquiridos: reconocido como intangible, se amortiza durante la vigencia del contrato restante en el que se concedió el derecho. Si posteriormente se vende a un tercero, se incluye el importe en libros del activo intangible al determinar la ganancia o pérdida de la venta.

Pasivo contingente: la adquirente medirá un pasivo contingente reconocido en una combinación de negocios, al mayor valor entre el importe que se reconocería según la NIC 37 y el importe reconocido al inicio, menos los ingresos acumulados; medidos bajo la NIIF 15.

Activos de indemnización: la adquirente medirá un activo de indemnización que fue reconocido en la fecha de adquisición sobre la misma base que el pasivo o activo indemnizado, y para aquellos que no se midan posteriormente, sobre la base de la evaluación de la administración de su cobrabilidad.

Contraprestación contingente: la adquirente contabilizará los cambios en el valor razonable de una contraprestación contingente que no sean ajustes del periodo de medición.

INFORMACIÓN A REVELAR

La adquirente revelará información que le permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y efectos financieros de una combinación de negocios que tuviera lugar en el periodo corriente o anteriores, ya sea:

-Durante el periodo corriente.

-Después del periodo contable, pero antes de autorización de la emisión de los estados financieros.

- El nombre y una descripción de la adquirida.
- La fecha de adquisición.
- El % de participaciones en el patrimonio con derecho a voto adquirido.
- Las razones principales para la CN y una descripción de la forma en que la adquirente obtuvo el control de la adquirida.
- Una descripción cualitativa de los factores que constituyen la plusvalía reconocida.
- El valor razonable en la fecha de adquisición del total de la contraprestación transferida y el valor razonable de: efectivo, activos tangibles o intangibles, pasivos incurridos y participaciones en el patrimonio de la adquirente.
- Los acuerdos por contraprestaciones contingentes y los activos de indemnización.
- Cuentas por cobrar adquiridas.
- Los importes reconocidos para cada clase principal de activos adquiridos y pasivos asumidos.
- El importe de la plusvalía deducible fiscalmente.
- Las transacciones que se reconozcan de forma separada así como los costos relacionados.
- La información de una compra en condiciones muy ventajosas.
- Cuando adquiera menos del 100% , revelará la participación no controladora.
- La información de una adquisición por etapas.
- Los ingresos de actividades ordinarias (Incluidos en el ERI Consolidado) de la adquirida así como los ingresos de actividades ordinarias y resultados combinados para el periodo informado.

COMPARACIÓN

NIIF PYMES - Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Método de adquisición: tanto las NIIF plenas como la NIIF para las PYMES exigen el uso del método de adquisición en la contabilización de una combinación de negocios.

Costo de la combinación de negocios: bajo las NIIF para PYMES, se incluyen todos los costos directamente atribuibles a dicha combinación (en la fecha de adquisición), siendo generalmente parte de la plusvalía del activo. Por otra parte la NIIF 3 los excluye específicamente del costo de una combinación de negocios, razón por la cual, bajo esta norma, se reconocen como gastos en el periodo en el que se incurre en los costos y se reciben los servicios.

Contraprestación contingente: según la NIIF para PYMES esta forma parte del costo de la combinación si su pago es probable y el importe se puede medir con fiabilidad. Si posteriormente se vuelve probable y se puede medir fielmente se incluirá como parte del costo de la combinación.

Por otra parte las NIIF plenas exigen que se incluya el valor razonable de la contraprestación contingente, independientemente de que el pago sea probable o no. Los cambios posteriores en el valor razonable de la contraprestación modifican el costo de la combinación, si y solo si, son producto de hechos informados luego de la adquisición pero que existían en la fecha de adquisición.

Plusvalía: la NIIF 3 no da lugar a la amortización de la plusvalía, se realiza una comprobación anual (o cuando existan indicios) del deterioro de valor. Por su parte las NIIF para PYMES establecen que luego del reconocimiento inicial, la plusvalía se mide al costo menos la amortización y las pérdidas por deterioro acumuladas.

Medición de la participación no controladora: de acuerdo con la NIIF 3 la participación no controladora se mide usando el método del valor razonable o el método de la parte proporcional. Por su parte las NIIF para PYMES, indican que Cualquier participación no controladora en la adquirida se medirá como la parte proporcional de la participación no controladora de los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida.

IPSAS – NICSP 40 Combinaciones del Sector Público

Definición: una combinación del sector público es la unión de operaciones separadas en una entidad del sector público.

Puede incluir: reestructuración, reorganización de gobierno local o regional.

Operación: conjunto integrado de actividades y activos o pasivos relacionados que pueden ser dirigidos y gestionados para lograr los objetivos de una entidad, proporcionando bienes o servicios.

Entidad resultante: producto de la unión de dos o más operaciones que se combinan en una fusión.

No se contemplan como combinaciones de negocios bajo NICSP 40, (1) la adquisición o recepción de un activo o grupo de activos (junto con cualquier pasivo relacionado) que no constituye una operación; y (2) el asumir un pasivo o un grupo de pasivos que no constituye una operación.

Contabilización: bajo la NICSP 40 las entidades resultantes contabilizan cada fusión mediante el:

Método de contabilización de la unión de intereses modificada
El cual requiere de:

- La identificación de la entidad resultante.
- La determinación de la fecha de fusión.
- El reconocimiento y medición de activos recibidos, pasivos asumidos y participaciones no controladoras en las operaciones que se combinan de conformidad con las NICSP.
- El Reconocimiento y la medición de los activos netos, patrimonio y otros ajustes de una fusión.

Plusvalía: mantiene el sistema de reconocimiento de la NIIF 3, salvo en el caso en que la medición del importe de cualquier participación no controladora en la operación adquirida, debe realizarse con base en las NICSP.

Revelación: la NICSP 40 especifica que la adquirente revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros, evaluar la naturaleza y los efectos financieros de una adquisición que se haya efectuado; ya sea durante el periodo sobre el que se informa o finalizado el periodo contable, pero antes de la autorización para la emisión de los estados financieros.