

Junio de 2016

Proyecto de Norma PN/2016/1

# Definición de un Negocio y Contabilización de Participaciones Mantenido Anteriormente

Modificaciones propuestas a las NIIF 3 y NIIF 11

Recepción de comentarios hasta el 31 de octubre de 2016

IASB<sup>®</sup>

 IFRS<sup>®</sup>

# **Definición de un Negocio y Contabilización de Participaciones Mantenidas Anteriormente**

(Modificaciones propuestas a las NIIF 3 y NIIF 11)

*Recepción de comentarios hasta el 31 de octubre de 2016*

Exposure Draft ED/2016/1 *Definition of a Business and Accounting for Previously Held Interests* (Proposed amendments to IFRS 3 and IFRS 11) is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **31 October 2016** and should be submitted in writing to the address below, by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or electronically using our 'Comment on a proposal' page at: <http://www.ifrs.org/open-to-comment/Pages/International-Accounting-Standards-Board-Open-to-Comment.aspx>.

All comments will be on the public record and posted on our website at [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your Personal Data.

**Disclaimer:** To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

#### **Copyright © IFRS Foundation**

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at [licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org).

Copies of IASB publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of the Exposure Draft *Definition of a Business and Accounting for Previously Held Interests* (Proposed amendments to IFRS 3 and IFRS 11) and related material contained in this publication has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the "Hexagon Device", "IFRS Foundation", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IFRS for SMEs", "IASs", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards" and "International Financial Reporting Standards", "IFRIC" and "IFRS Taxonomy" are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the Licensor on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

# **Definición de un Negocio y Contabilización de Participaciones Mantenido Anteriormente**

(Modificaciones propuestas a las NIIF 3 y NIIF 11)

*Recepción de comentarios hasta el 31 de octubre de 2016*

El Proyecto de Norma PN/2016/1 *Definición de un Negocio y Contabilización de Participaciones Mantenido Anteriormente* (Modificaciones propuestas a las NIIF 3 y NIIF 11) se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) únicamente para recibir comentarios. Las propuestas podrán modificarse a la luz de los comentarios recibidos antes de emitirse de forma definitiva. La fecha límite para recibir comentarios es el **31 de octubre de 2016** y deben enviarse por escrito a la dirección indicada a continuación, por correo electrónico a [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) o por vía electrónica utilizando nuestra página <http://www.ifrs.org/open-to-comment/Pages/International-Accounting-Standards-Board-Open-to-Comment.aspx>.

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) a menos que quien responda solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para ampliar detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

**Descargo de responsabilidad:** En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de la misma, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe ser sustituta de los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

#### **Copyright © IFRS Foundation**

Reservados todos los derechos. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con la Fundación [licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org).

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del IASB en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para temas relacionados con la publicación y derechos de autor, por favor, dirigirse a [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) o visite nuestra tienda web en <http://shop.ifrs.org>.

La traducción al español del Proyecto de Norma *Definición de un Negocio y Contabilización de Participaciones Mantenido Anteriormente* (Modificaciones propuestas a las NIIF 3 y NIIF 11) y del material relacionado contenido en esta publicación ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son propiedad de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS, el logo del IASB, el logo de la IFRS for SMEs, el logo en forma de hexágono, "IFRS Foundation", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IFRS for SMEs", "IASs", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", e "International Financial Reporting Standards", "IFRIC" y "IFRS Taxonomy" son marcas registradas por la Fundación IFRS.

El propietario de los derechos tiene a disposición de los interesados, previa solicitud, detalles adicionales de las marcas registradas, incluyendo información de los países en los que están registradas o en proceso de registro.

La Fundación IFRS es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en 30 Cannon Street, Londres, EC4M 6XH.

ÍNDICE	<i>desde la página</i>
<b>Introducción</b>	<b>6</b>
<b>Invitación a comentar</b>	<b>7</b>
<b>Aprobación por el Consejo del Proyecto de Norma <i>Definición de un Negocio y Contabilización de Participaciones Mantenido Anteriormente</i> (Modificaciones propuestas a las NIIF 3 y NIIF 11) publicada en junio de 2016</b>	<b>9</b>
<b>[Proyecto] Modificaciones a la NIIF 3 <i>Combinaciones de Negocios</i></b>	<b>10</b>
<b>Fundamentos de las Conclusiones sobre las modificaciones propuestas a la NIIF 3 <i>Combinaciones de Negocios</i></b>	<b>15</b>
<b>[Proyecto] Modificaciones a los ejemplos ilustrativos de la NIIF 3 <i>Combinaciones de Negocios</i></b>	<b>20</b>
<b>[Proyecto] Modificaciones a la NIIF 11 <i>Acuerdos Conjuntos</i></b>	<b>25</b>
<b>Fundamentos de las Conclusiones sobre las modificaciones propuestas a la NIIF 11 <i>Acuerdos Conjuntos</i></b>	<b>26</b>

## Introducción

---

En este Proyecto de Norma, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) propone modificar la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* y la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*. Las modificaciones proponen aclarar:

- (a) la definición de negocio; y
- (b) la contabilización de participaciones mantenidas anteriormente cuando una entidad obtiene el control de un negocio que es una operación conjunta y cuando obtiene el control conjunto de un negocio que es una operación conjunta.

## Definición de negocio

En 2014 y 2015, el Consejo llevó a cabo una Revisión Posterior a la Implementación (RPI) de la NIIF 3. Esa revisión identificó que los interesados encuentran difícil aplicar la definición de un negocio de la NIIF 3.

La definición de un negocio es importante. Esto se debe a que los requerimientos de la información financiera para la adquisición de un negocio son diferentes a los requerimientos por la compra de un grupo de activos que no constituyen un negocio. Las modificaciones propuestas pretenden proporcionar a las entidades guías de aplicación más claras para ayudar a distinguir, al aplicar la NIIF 3, entre un negocio y un grupo de activos.

Puesto que la NIIF 3 es el resultado de un proyecto conjunto entre el Consejo y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los EE.UU. (FASB), los requerimientos de las combinaciones de negocios de las Normas NIIF y de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los EE. UU. (PCGA de los EE.UU.) son sustancialmente coincidentes. El FASB recibió información similar con respecto a las dificultades para aplicar la definición de un negocio en una RPI de la correspondiente Norma de los EE.UU. Por consiguiente, el FASB y el Consejo han trabajado para responder a esta información recibida y las modificaciones propuestas a la NIIF 3 y la Actualización Propuesta de las Normas de Contabilidad Aclaración de la Definición de un Negocio, emitida por el FASB en noviembre de 2015 se basan en conclusiones provisionales sustancialmente coincidentes.

## Contabilización de participaciones mantenidas anteriormente

Se informó al Consejo de que existe diversidad en la práctica en la contabilización de participaciones mantenidas anteriormente en los activos y pasivos de una operación conjunta en dos tipos de transacciones: aquellas en las que una entidad obtiene el control de un negocio que es una operación conjunta y en las que obtiene el control conjunto de un negocio que es una operación conjunta. Las modificaciones propuestas a la NIIF 3 y a la NIIF 11 pretenden aclarar la contabilización de cada uno de estos tipos de transacciones.

## Invitación a comentar

El Consejo invita a comentar sobre las propuestas de este Proyecto de Norma, en concreto sobre las preguntas señaladas a continuación. Los comentarios serán de la mayor utilidad si:

- (a) se refieren a las preguntas en los términos señalados;
- (b) indican el párrafo específico o grupo de párrafos a los que se refieren;
- (c) contienen una lógica clara; y
- (d) incluyen las alternativas que el Consejo debería considerar.

El Consejo no está solicitando comentarios sobre cuestiones de la NIIF 3 y la NIIF 11 que no se abordan en este Proyecto de Norma.

Los comentarios deben remitirse por escrito y recibirse no más tarde del 31 de octubre de 2016.

## Preguntas para quienes respondan

### Pregunta 1

El Consejo está proponiendo modificar la NIIF 3 para aclarar las guías sobre la definición de un negocio (véanse los párrafos B7 a B12C y FC5 a FC31). ¿Está usted de acuerdo con estas modificaciones propuestas a la NIIF 3?

En concreto, ¿está usted de acuerdo con la conclusión del Consejo de que si, sustancialmente, todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos (es decir, activos identificables y no identificables) está concentrado en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares, entonces el conjunto de actividades y activos no es un negocio (véanse los párrafos B11A a B11C)?

¿Por qué si o por qué no? Si no es así, ¿qué alternativa propondría y por qué?

### Pregunta 2

El Consejo y el FASB alcanzaron unas conclusiones provisionales sustancialmente coincidentes sobre cómo aclarar y modificar la definición de un negocio. Sin embargo, la redacción de las propuestas del Consejo no está totalmente coordinada con la del FASB.

¿Está usted de acuerdo con los comentarios con respecto a las diferencias en las propuestas, incluyendo las diferencias en la práctica que podrían surgir como consecuencia de una redacción distinta?

### Pregunta 3

Para abordar la diversidad de la práctica con respecto a las adquisiciones de participaciones en negocios que son operaciones conjuntas, el Consejo está proponiendo añadir el párrafo 42A a la NIIF 3 y modificar el párrafo B33C de la NIIF 11 para aclarar que:

- (a) en el momento de la obtención del control, una entidad debería medir nuevamente las participaciones mantenidas anteriormente en los activos y pasivo de la operación conjunta en la forma descrita en el párrafo 42 de la NIIF 3; y
- (b) en el momento de la obtención de control conjunto, una entidad no debería medir nuevamente las participaciones mantenidas anteriormente en los activos y pasivos de la operación conjunta.

¿Está usted de acuerdo con estas modificaciones propuestas a la NIIF 3 y a la NIIF 11? Si no es así, ¿qué alternativa propondría y por qué?

#### Pregunta 4

El Consejo está proponiendo las modificaciones a la NIIF 3 y a la NIIF 11 para aclarar las guías sobre la definición de un negocio y la contabilización de las participaciones mantenidas anteriormente a aplicar de forma prospectiva con la utilización anticipada permitida.

¿Está de acuerdo con estos requerimientos de transición propuestos? ¿Por qué si o por qué no?

## Cómo comentar

Los comentarios deben remitirse utilizando uno de los siguientes métodos.

**Electrónicamente**  
(nuestro método preferido)

Visite la página "Comment on a proposal", que puede encontrar en:  
[go.ifrs.org/comment](http://go.ifrs.org/comment)

**Correo electrónico**

Los comentarios por correo electrónico pueden enviarse a:  
[commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**Correo postal**

IFRS Foundation  
30 Cannon Street  
London EC4M 6XH  
United Kingdom

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web a menos que se solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para obtener detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

## **Aprobación por el Consejo del Proyecto de Norma *Definición de un Negocio y Contabilización de Participaciones Mantenido Anteriormente* (Modificaciones propuestas a las NIIF 3 y NIIF 11) publicada en junio de 2016**

---

El Proyecto de Norma *Definición de un Negocio y Contabilización de Participaciones Mantenido Anteriormente* (Modificaciones propuestas a las NIIF 3 y NIIF 11) se aprobó para su publicación por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst

Presidente

Ian Mackintosh

Vicepresidente

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Martin Edelmann

Patrick Finnegan

Amaro Gomes

Gary Kabureck

Suzanne Lloyd

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang

## [Proyecto] Modificaciones a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Se añade el párrafo 42A. Los párrafos 41 y 42 no han sido modificados, pero se incluyen para facilitar una referencia. El texto nuevo está subrayado.

### Guías adicionales para la aplicación del método de la adquisición a tipos particulares de combinaciones de negocios

#### Una combinación de negocios realizada por etapas

- 41 Algunas veces, una adquirente obtiene el control de una adquirida en la que tenía una participación en el patrimonio inmediatamente antes de la fecha de la adquisición. Por ejemplo, a 31 de diciembre de 20X1, la Entidad A posee un 35 por ciento de participación no controladora en la Entidad B. En esa fecha, la Entidad A compra una participación adicional del 40 por ciento en la Entidad B, lo que le da el control sobre esta entidad. Esta NIIF denomina esta transacción como una combinación de negocios realizada por etapas, a la que también se refiere algunas veces como adquisición por pasos.
- 42 En una combinación de negocios realizada por etapas, la adquirente medirá nuevamente su participación previa en el patrimonio de la adquirida por su valor razonable en la fecha de adquisición y reconocerá la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en el resultado del periodo o en otro resultado integral, según proceda. En los periodos anteriores sobre los que se informa, la adquirente pudo haber reconocido en otro resultado integral los cambios en el valor de su participación en el patrimonio de la adquirida. Si así fuera, el importe que fue reconocido en otro resultado integral deberá reconocerse sobre la misma base que se requeriría si la adquirente hubiera dispuesto directamente de la anterior participación mantenida en el patrimonio.
- 42A La obtención del control de un negocio que es una operación conjunta (como se define en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*) en la cual la adquirente mantenía una participación en sus activos y pasivos inmediatamente antes de la fecha de adquisición (como un operador conjunto o como parte de un acuerdo conjunto tal como se define en la NIIF 11) es una combinación de negocios realizada por etapas. Por ello, la adquirente aplicará los requerimientos para una combinación de negocios realizada por etapas, incluyendo la nueva medición de las participaciones mantenidas anteriormente en la operación conjunta en la forma descrita en el párrafo 42.

Se añade el párrafo 64N.

### Fecha de vigencia y transición

#### Fecha de vigencia

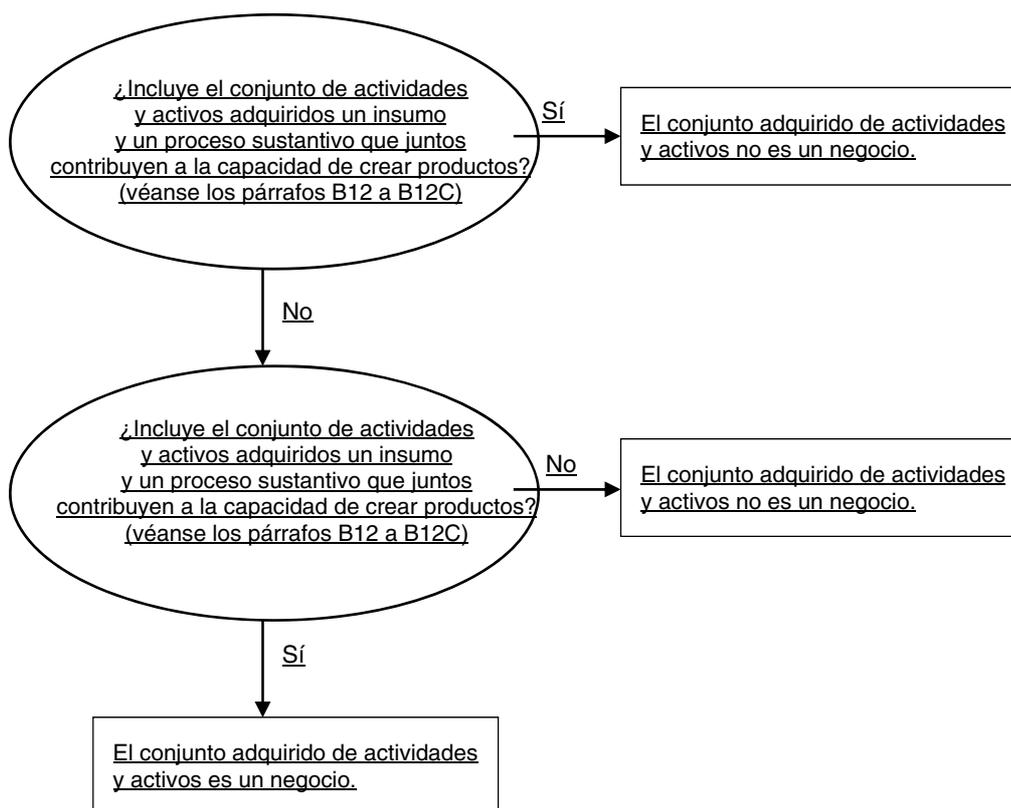
...

- 64N [Proyecto] *Definición de un Negocio y Contabilización de Participaciones Mantenido Anteriormente* (Modificaciones propuestas a las NIIF 3 y NIIF 11) añadió los párrafos 42A, B8A, B11A a B11C y B12A a B12C, modificó los párrafos B7, B8, B9, B11 y B12 y añadió el párrafo B10. Una entidad aplicará prospectivamente esas modificaciones a las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informa que se inicie a partir del [fecha de vigencia]. Se permite la aplicación anticipada de las modificaciones. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Se modifican los párrafos B7, B8, B9 y B11. Se modifica el párrafo B12 y se añade su encabezamiento correspondiente. Se añade el párrafo B8A. Se añaden los párrafos B11A a B11C y sus encabezamientos correspondientes. Se añaden los párrafos B12A a B12C. Se elimina el párrafo B10. El texto nuevo está subrayado. El texto eliminado está tachado.

## Definición de un negocio (aplicación del párrafo 3)

- B7** Un negocio consiste en insumos y procesos aplicados a estos insumos que tienen la capacidad de ~~crear~~ contribuir a la creación de productos. Aunque los negocios generalmente generan productos, no se requiere de éstos para que un conjunto integrado de actividades y activos cumpla las condiciones para ser considerados como un negocio. Los tres elementos de un negocio se definen de la forma siguiente:
- (a) **Insumo:** Todo recurso económico que elabora, o tiene la capacidad de ~~elaborar, contribuir a la~~ creación de productos si se le aplica uno o más procesos. Algunos ejemplos incluyen activos no corrientes (incluyendo activos intangibles o derechos a utilizar activos no corrientes), propiedad intelectual, la capacidad de acceder a materiales o derechos necesarios y empleados.
  - (b) **Proceso:** Todo sistema, norma, protocolo, convención o regla que, aplicado a un insumo o insumos, elabora o tiene la capacidad de ~~elaborar, contribuir a la creación de~~ productos. Son ejemplos los procesos de gestión estratégicos, de operación y de gestión de recursos. Estos procesos habitualmente están documentados, pero la capacidad intelectual de una plantilla de trabajadores organizada que tenga la formación y experiencia necesarias, siguiendo reglas y convenciones, puede proporcionar los procesos necesarios susceptibles de aplicarse a los insumos para elaborar productos. (Generalmente, la contabilidad, la facturación, la confección de nóminas y otros sistemas administrativos no son procesos utilizados para elaborar productos.)
  - (c) **Producto:** El resultado de insumos y procesos aplicados a éstos que proporcionan ~~o tienen la capacidad de proporcionar una rentabilidad en forma de dividendos, menores costos u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o participantes~~ bienes o servicios a clientes, ingresos de inversión (tales como dividendos o intereses) u otros ingresos de actividades ordinarias.
- B8** Para poder ser dirigido y gestionado, a los efectos definidos, un conjunto integrado de actividades y activos requiere dos elementos esenciales—insumos y procesos aplicados a éstos, que juntos se utilizan o utilizarán en la elaboración de productos. ~~Sin embargo, un negocio no necesita incluir todos los insumos y procesos que el vendedor utiliza en las operaciones de ese negocio si los participantes en el mercado tienen la capacidad de adquirir el negocio y continuar elaborando productos, por ejemplo mediante la integración del negocio con sus propios insumos y procesos.~~ Para constituir un negocio, un conjunto integrado de actividades y activos debe incluir, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo que juntos tengan la capacidad de contribuir a la creación de productos. Sin embargo, un negocio no necesita incluir todos los insumos o procesos que el vendedor utilizó para operar ese negocio.
- B8A** Para determinar si una transacción es la adquisición de un negocio, una entidad primero evaluará si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos está concentrado en un solo activo o grupo de activos similares. Si el valor razonable está concentrado de esta forma, entonces la transacción no es la adquisición de un negocio. Si esta concentración no está presente, entonces se realizará una evaluación adicional aplicando los requerimientos de los párrafos B12A a B12C. Los párrafos B12A a B12C proporcionan un marco para evaluar si el conjunto adquirido de actividades y activos incluye un proceso sustantivo. El diagrama siguiente resume el proceso de evaluación establecido en los párrafos B11A a B12C.



B9 La naturaleza de los elementos de un negocio varía según sectores industriales y según la estructura de las operaciones (actividades) de una entidad, incluyendo la etapa de desarrollo de la entidad. Los negocios establecidos tienen a menudo numerosos tipos distintos de insumos, procesos y productos, mientras que los negocios nuevos tienen a menudo pocos insumos y procesos y en ocasiones solo un producto. Casi todos los negocios también tienen pasivos, pero un negocio no necesita tener pasivos. De forma análoga, un conjunto adquirido de actividades y activos que no es un negocio podría tener pasivos.

B10 ~~Es posible que un conjunto integrado de actividades y activos en la etapa de desarrollo no tenga productos. Si así fuera, la adquirente debería considerar otros elementos para determinar si el conjunto es un negocio. Esos factores incluyen pero no se limitan a si el conjunto:~~

- ~~(a) ha comenzado las actividades principales planeadas;~~
- ~~(b) tiene empleados, propiedad intelectual y otros insumos y procesos que pudieran aplicarse a dichos insumos;~~
- ~~(c) busca un plan para elaborar productos; y~~
- ~~(d) será capaz de acceder a clientes que comprarán los productos.~~

~~No todos estos factores necesitan estar presentes en la etapa de desarrollo como un conjunto integrado concreto de actividades y activos para cumplir las condiciones para ser considerado un negocio. [Eliminado]~~

B11 La determinación de si un conjunto concreto de actividades y activos ~~y actividades~~ es un negocio, debe basarse en si el conjunto integrado es susceptible de ser dirigido y gestionado como un negocio por un participante en el mercado. Así, para evaluar si un conjunto concreto es un negocio, no es importante si el vendedor opera el conjunto como un negocio o si la adquirente pretende operar el conjunto como un negocio.

## Evaluación de la concentración del valor razonable

B11A Una transacción no es una combinación de negocios si es fundamentalmente una compra de un solo activo o grupo de activos. Por consiguiente, si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos está concentrado en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares.

entonces el conjunto de actividades y activos no es un negocio. El valor razonable de los activos brutos adquiridos incluye el valor razonable de cualquier insumo, contrato, proceso, plantilla de trabajadores y cualquier otro activo intangible adquirido que no es identificable. El valor razonable de los activos brutos adquiridos podría determinarse añadiendo el valor razonable de los pasivos asumidos al valor razonable de la contraprestación pagada (más el valor razonable de cualquier participación no controladora y participación anteriormente mantenida, si la hubiera).

**B11B** Un solo activo identificable, a efectos de la comprobación del párrafo B11A, es cualquier activo o grupo de activos que se reconocería y mediría como un solo activo identificable en una combinación de negocios. Además, para esta evaluación, los activos intangibles que están asociados a otros activos tangibles y que no pueden eliminarse físicamente y usarse por separado de éstos sin incurrir en costos significativos o disminución significativa de la utilidad o valor razonable de cada activo, se considerará un solo activo identificable.

**B11C** Además, a efectos de la comprobación del párrafo B11A, los activos siguientes no se combinarán en un solo activo identificable ni se considerarán un grupo de activos identificables similares:

- (a) activos tangibles e intangibles identificables por separado;
- (b) clases diferentes de activos tangibles (por ejemplo, inventario y equipo de fabricación) a menos que cumplan con el criterio del párrafo B11B para ser considerados un solo activo identificable;
- (c) activos intangibles identificables en diferentes clases de activos intangibles (por ejemplo, intangibles relacionados con el cliente, marcas registradas, e investigación y desarrollo en proceso);
- (d) activos financieros y activos no financieros; y
- (e) clases diferentes de activos financieros (por ejemplo, efectivo, cuentas comerciales por cobrar y títulos cotizados).

## **Evaluación de si un proceso adquirido es sustantivo**

**B12** En ausencia de evidencia en contrario, deberá suponerse que un conjunto concreto de activos y actividades en los que hay una plusvalía es—Al evaluar si un conjunto de actividades y activos incluye un proceso sustantivo, la presencia de un importe no insignificante de plusvalía podría ser un indicador de que un proceso adquirido es sustantivo y el conjunto de actividades y activos es un negocio. Sin embargo, un negocio no necesita tener plusvalía. Los párrafos B12A a B12C proporcionan un marco para ayudar a una entidad a evaluar si el conjunto adquirido de actividades y activos incluye un proceso sustantivo. Los párrafos B12A y B12B incluyen dos conjuntos diferentes de criterios a considerar, dependiendo de si el conjunto de actividades y activos tiene productos. El párrafo B12A establece los criterios a considerar cuando el conjunto de actividades y activos no tiene productos. El párrafo B12B establece los criterios a considerar cuando el conjunto de actividades y activos tiene productos.

**B12A** Si un conjunto de actividades y activos no tiene, en la fecha de adquisición, productos (por ejemplo, es una entidad en una etapa inicial que no ha comenzado a generar ingresos de actividades ordinarias), el conjunto es un negocio solo si incluye una plantilla de trabajadores organizada (que es un insumo) con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para ejecutar un proceso sustantivo adquirido (o grupo de procesos). Además, ese proceso sustantivo adquirido (o grupo de procesos) será fundamental para la capacidad de desarrollar o transformar otro insumo o insumos adquiridos en productos. Los insumos que podría desarrollar la plantilla de trabajadores organizada (o está desarrollando) o transformar en productos incluyen los siguientes:

- (a) propiedad intelectual que podría usarse para desarrollar un bien o servicio;
- (b) otros recursos económicos que podrían desarrollarse para crear productos; o
- (c) derechos de acceso a los materiales necesarios o derechos que permiten la creación de productos futuros.

Ejemplos de insumos en los párrafos (a) a (c) incluyen tecnología, proyectos de investigación y desarrollo en proceso, activos inmobiliarios y derechos mineros.

Un proceso (o grupo de procesos) no es fundamental si, por ejemplo, es secundario o menor dentro del contexto de todos los procesos requeridos para crear productos.

**B12B** Si un conjunto de actividades y activos tiene productos en la fecha de adquisición (por ejemplo, si genera ingresos de actividades ordinarias antes de la adquisición), el conjunto es un negocio si:

- (a) el conjunto adquirido de actividades y activos incluye un proceso (o grupo de procesos) que, cuando se aplica a un insumo o insumos adquiridos, contribuye a la capacidad de continuar

fabricando productos, incluso sin la adquisición de una plantilla de trabajadores organizada, y ese proceso (o grupo de procesos) se considera único o escaso, o no puede ser sustituido sin costo, esfuerzo o retraso significativos para ser capaz de continuar fabricando productos; o

- (b) el conjunto adquirido de actividades y activos incluye una plantilla de trabajadores organizada con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para ejecutar un proceso adquirido (o grupo de procesos) que cuando se aplica a un insumo o insumos adquiridos, es fundamental para la capacidad de continuar fabricando productos.

B12C Un contrato adquirido no es un proceso sustantivo. Sin embargo, un contrato adquirido podría dar acceso a una plantilla de trabajadores organizada, por ejemplo, un contrato de gestión de propiedades externalizada o gestión de activos externalizada. Una entidad evaluará si una plantilla de trabajadores organizada, a la que se accede a través de un acuerdo contractual, ejecuta un proceso sustantivo que la entidad controla, y, por ello, ha adquirido (por ejemplo, considerando la duración y términos de renovación del contrato).

El párrafo B42 no se modifica pero se reproduce para facilitar una referencia, porque se menciona dos Ejemplos Ilustrativos.

## **Activos sujetos a arrendamientos operativos en los que la adquirida es el arrendador**

B42 Al medir el valor razonable en la fecha de la adquisición de un activo tal como un edificio o una patente que está sujeta a un arrendamiento operativo en el que la adquirida es el arrendador, la adquirente tendrá en cuenta las condiciones del arrendamiento. La adquirente no reconocerá por separado un activo o un pasivo si las condiciones de un arrendamiento operativo son favorables o desfavorables al compararlas con las condiciones del mercado.

## Fundamentos de las Conclusiones sobre las modificaciones propuestas a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

*Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte de las modificaciones propuestas.*

### Contabilización de participaciones mantenidas anteriormente

- FC1 El Comité de Interpretaciones de las NIIF informó al Consejo en 2015 que cuando una entidad obtiene el control de un negocio que es una operación conjunta, existe diversidad en la práctica para contabilizar las participaciones que la entidad mantenía en los activos y pasivos de la operación conjunta antes de obtener el control de la operación conjunta. Esta diversidad surge debido a las interpretaciones diferentes del término "participaciones en el patrimonio" de los párrafos 41 y 42 de la NIIF 3. Algunas entidades pensaban que las "participaciones en el patrimonio" no incluyen participaciones en los activos y pasivos de una operación conjunta. Por ello, consideraban que no son de aplicación los requerimientos de nueva medición para las participaciones mantenidas anteriormente. Otras entidades opinaban que los requerimientos de medir nuevamente se aplicarían si la operación conjunta era un negocio.
- FC2 El Consejo observó que la obtención del control de un negocio que es una operación conjunta es una combinación de negocios realizada por etapas. También observó que la transacción da lugar a un cambio significativo en la naturaleza, y en las circunstancias económicas que la rodean, de cualquier participación en la operación conjunta. El Consejo concluyó al desarrollar la NIIF 3 que estos factores justifican la nueva medición a valor razonable de las participaciones mantenidas anteriormente.
- FC3 Por consiguiente, el Consejo propone aclarar que, cuando una entidad obtiene el control de un negocio que es una operación conjunta, aplicará los requerimientos para una combinación de negocios realizada por etapas, incluyendo la nueva medición a valor razonable de las participaciones mantenidas anteriormente en los activos y pasivos de la operación conjunta.

### Transición

- FC4 El Consejo propone que una entidad aplique el párrafo 42A de la NIIF 3 a las combinaciones de negocios en las que la fecha de adquisición sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informa que se inicie a partir de la fecha de vigencia de la modificación, permitiendo la aplicación anticipada de la modificación. Esto es porque, para transacciones que tienen lugar antes de esa fecha, si las participaciones mantenidas anteriormente no se han medido nuevamente, la aplicación retroactiva de esta modificación podría implicar el uso del razonamiento en retrospectiva para determinar el valor razonable de la fecha de adquisición de las participaciones mantenidas anteriormente.

### Definición de un negocio

- FC5 A partir de la Revisión Posterior a la Implementación (RPI) de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, el Consejo concluyó en 2015 que muchos interesados estaban preocupados por la forma de interpretar y aplicar la definición de un negocio, por las siguientes razones fundamentales:
- es difícil la evaluación de la relevancia de los procesos adquiridos como parte del conjunto adquirido de actividades y activos, así como de la significatividad de los procesos que faltan en el conjunto;
  - la definición de un negocio es amplia y la NIIF 3 no tiene guías o estas son escasas, en relación a cuándo un conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio;
  - la redacción de "capaz de ser operado como un negocio" no ayuda para determinar si una transacción incluye un negocio;
  - no está claro cómo aplicar la definición de un negocio cuando la entidad adquirida no genera ingresos de actividades ordinarias; y
  - el término "participante del mercado" no está definido en la NIIF 3. Algunos conjuntos de actividades y activos podrían considerarse como un negocio para un grupo específico de participantes del mercado si pudieran integrar el conjunto en sus procesos. Sin embargo, los mismos conjuntos de actividades y activos podrían no ser considerados como un negocio desde la perspectiva de otros participantes del mercado.

- FC6 Para abordar estas preocupaciones, el Consejo añadió a su agenda un proyecto para aclarar la definición de un negocio, con el objetivo de ayudar a las entidades a determinar si una transacción debe contabilizarse como una compra de activos o como una combinación de negocios.
- FC7 La NIIF 3 es el resultado de un proyecto conjunto entre el Consejo y el FASB y los requerimientos de las combinaciones de negocios de las Normas NIIF y los PCGA de los EE.UU son sustancialmente coincidentes. La RPI de la NIIF 3 y la RPI del Documento del FASB No. 141 *Combinaciones de Negocios* (revisado en 2007) identificaron dificultades similares para aplicar la definición de un negocio. El FASB destacó que aunque la definición es idéntica, no parece interpretarse de forma congruente en la práctica entre jurisdicciones que aplican los PCGA de los EE.UU. y las que utilizan las Normas NIIF. Por consiguiente, el FASB emitió un Proyecto de Norma en noviembre de 2015 que contenía las propuestas que pretendían mejorar la aplicación de la definición de un negocio en los PCGA de los EE.UU. Las modificaciones propuestas por el Consejo abordan las cuestiones identificadas durante la RPI de la NIIF 3 y, aunque redactadas de forma distinta, estas modificaciones propuestas y las propuestas por el FASB se basan en conclusiones provisionales sustancialmente coincidentes. El Consejo también considera que el efecto combinado de las modificaciones propuestas por el IASB y el FASB debería mejorar la congruencia en la aplicación de la definición de un negocio entre jurisdicciones que utilizan los PCGA de los EE.UU y las que aplican las Normas NIIF.
- FC8 En resumen, el Consejo propone:
- aclarar que para ser considerado un negocio, un conjunto adquirido de actividades y activos debe incluir, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo que juntos tengan la capacidad de contribuir a la creación de productos;
  - eliminar la declaración de que un conjunto de actividades y activos es un negocio si los participantes del mercado pueden sustituir los elementos que faltan y continuar la generación de productos;
  - revisar la definición de productos para centrarse en bienes y servicios proporcionados a los clientes y eliminar la referencia a la capacidad de reducir costos;
  - considerar que un conjunto de actividades y activos no son un negocio si, en la fecha de la transacción, sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos (es decir, los activos identificables y no identificables adquiridos) se concentra en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares;
  - añadir guías para ayudar a determinar si se ha adquirido un proceso sustantivo;
  - incorporar ejemplos para ayudar a la interpretación de qué se considera un negocio; y
  - que no se requeriría que una entidad aplique las modificaciones propuestas a transacciones que tengan lugar antes de la fecha de vigencia de las modificaciones.

## Requerimientos mínimos para ser un negocio

- FC9 El Consejo destacó que la existencia de un proceso (o procesos) es lo que distingue un negocio de un grupo de activos. Por consiguiente, el Consejo decidió que para ser considerado un negocio, una adquisición debe incluir, como mínimo, un insumo y un proceso sustancial que juntos contribuyan a la capacidad de crear productos.
- FC10 El Consejo decidió que se requiere unir un insumo y un proceso sustancial para contribuir a la capacidad de crear productos, pero no necesitan ser suficientes para crear los productos. En otras palabras, no todos los insumos y procesos necesarios para crear productos necesitan adquirirse para que el conjunto de actividades y activos sean un negocio.

## Participante del mercado capaz de sustituir los elementos que faltan

- FC11 Muchos participantes en la RPI de la NIIF 3 observaron que algunos conjuntos de actividades y activos podrían considerarse que son un negocio para participantes del mercado que podrían integrar el conjunto de actividades y activos en sus procesos. Sin embargo, los mismos conjuntos de actividades y activos podrían no ser considerados un negocio desde la perspectiva de otros participantes del mercado. Por consiguiente, observaron que la evaluación de la capacidad de un participante del mercado de integrar el conjunto de actividades y activos puede ser un reto.
- FC12 El Consejo decidió que la capacidad de algunos participantes del mercado de integrar el conjunto adquirido de actividades y activos no debe considerarse para determinar si la adquisición es una combinación de

negocios. El Consejo propuso este cambio, porque considera que la evaluación debe basarse en lo que se ha adquirido, en lugar de en cómo un participante del mercado podría potencialmente integrar las actividades y activos adquiridos.

- FC13 Por consiguiente, las modificaciones propuestas proporcionarían nuevas comprobaciones para evaluar si se cumplen los requerimientos mínimos para que un conjunto de actividades y activos sea un negocio (es decir, el conjunto debe tener al menos un insumo y un proceso sustantivo que juntos tengan la capacidad de contribuir a la creación de productos).
- FC14 El Consejo también consideró si la evaluación de un conjunto adquirido debería continuar siendo ejecutada desde la perspectiva de un participante del mercado como señalaba el párrafo B11. Algunos participantes en la RPI de la NIIF 3 indicaron que la evaluación de una transacción desde la perspectiva de un participante del mercado requiere de una evaluación de hechos concretos que excluye la racionalidad del negocio, las consideraciones estratégicas y los objetivos de la adquirente. El Consejo considera que la evaluación de si una adquisición incluye un negocio debería continuar siendo una evaluación de hechos concretos. Esto ayuda a impedir que transacciones similares se contabilicen de forma diferente dependiendo de las intenciones de la adquirente. En su opinión, incluir la lógica del negocio y las consideraciones estratégicas de la adquirente incrementaría la subjetividad de esta evaluación y, por lo tanto, la diversidad en la práctica. Por consiguiente, el Consejo decidió no cambiar el párrafo B11 a este respecto.

## Revisión de la definición de productos

- FC15 El Consejo propone limitar la definición de productos para centrarse en bienes y servicios proporcionados a los clientes. Por ejemplo, la definición propuesta de productos excluye rendimientos en forma de menores costos; también excluye otros beneficios económicos proporcionados directamente a los inversores u otros propietarios, miembros, o participantes. Esto es congruente con la forma en que se analizan los productos en la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, que describe los bienes o servicios que son un producto de las actividades ordinarias de una entidad. Sin embargo, el Consejo destacó que no todas las entidades tienen ingresos de actividades ordinarias que están dentro del alcance de la NIIF 15 y, por ello, decidió incluir en la definición otros tipos de productos. Los cambios propuestos a la definición de productos limitarían, sin embargo, los tipos de beneficios. El Consejo considera que la definición actual de productos, que incluye menores costos y beneficios proporcionados directamente a los inversores, no ayuda a distinguir entre un activo y un negocio, porque confunde motivaciones para la adquisición con una evaluación de las características de los activos (y actividades) adquiridos. Muchas compras de activos (por ejemplo, la compra de equipamiento nuevo para una instalación manufacturera) pueden reducir costos aun cuando no implique la adquisición de actividades y procesos.
- FC16 Muchos participantes en la RPI indicaron que la frase "capaz de ser operada y gestionada con el propósito de proporcionar un rendimiento" en la definición actual de un negocio es demasiado amplia y, por ello, no ayuda a distinguir negocios de activos. Sin embargo, las propuestas de revisar la definición de productos (combinadas con las propuestas de proporcionar guías sobre procesos sustantivos) limitaría la definición de un negocio. Por consiguiente, el Consejo considera que no es necesario cambiar o aclarar el término "capaz de" en la definición de un negocio.
- FC17 El Consejo destacó que en algunos casos un negocio se integraría por la adquirente de forma que dejase de generar ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, una entidad podría adquirir un proveedor y posteriormente consumir todo el producto del proveedor. Aunque el proveedor adquirido deje de generar ingresos de actividades ordinarias después de la transacción, los insumos y procesos adquiridos todavía serían "capaces de " generar productos y, de esa forma, podrían cumplir los requisitos de un negocio, si se cumplen los criterios del párrafo B12B. El Consejo considera que este resultado es adecuado. Por consiguiente, el Consejo propone mantener el término "capaz de" como base de la evaluación.

## El valor razonable de los activos adquiridos se concentra en un solo activo

- FC18 El Consejo propone proporcionar una prueba de selección que hará más simple en algunos casos determinar, sin análisis adicionales, que un conjunto adquirido de actividades y activos no constituye un negocio. Para ello, el Consejo propone que la evaluación adicional de si un conjunto de actividades y activos es un negocio no sería apropiada si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares.
- FC19 El Consejo decidió proponer una prueba para eliminar las transacciones en las que sustancialmente todo el valor razonable de los activos adquiridos se concentre en un solo activo identificable, o grupo de activos similares, porque considera que esta selección inicial reducirá el costo de aplicar la definición de un negocio

sin cambiar el resultado pretendido por el Consejo. El Consejo considera que, en la mayoría de los casos, las guías propuestas sobre procesos sustantivos y esta prueba de selección llevarían a la misma conclusión. El Consejo espera que, habitualmente, el valor razonable de un proceso sustantivo sería algo más que insignificante, incluso si no se reconoce un activo para algunos o todos los procesos adquiridos. Por consiguiente, en esos casos, si el conjunto adquirido incluye un proceso sustantivo, entonces el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentraría en un solo activo o un grupo de activos similares.

- FC20 El Consejo decidió que no era necesario proporcionar guías adicionales para la aplicación del término "sustancialmente todos" porque ese término ya se usa en varias Normas NIIF, tales como la NIC 23 *Costos por Préstamos*, la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* y la NIIF 15.
- FC21 La prueba de selección propuesta se refiere al valor razonable de los activos brutos adquiridos, en lugar de al valor razonable de la contraprestación total pagada o activos netos. Por ello, la existencia de deudas (por ejemplo, un edificio financiado con un préstamo hipotecario) u otros pasivos no modifica la conclusión. El Consejo decidió que la evaluación de la significatividad de los activos similares adquiridos debe hacerse sin considerar cómo se financian.

## Guías de evaluación sobre si un proceso adquirido es sustantivo

- FC22 El Consejo propone añadir guías para ayudar a las entidades a determinar si un proceso adquirido es sustantivo, en lugar de intentar desarrollar una definición única de qué es un proceso sustantivo. Esto es porque el Consejo destacó que sería difícil definir un proceso sustantivo o determinar qué son procesos sustantivos en todo tipo de entidades. Esa determinación podría variar entre sectores industriales y entre transacciones. El Consejo propone que estas guías deben considerarse solo cuando el valor razonable de los activos adquiridos no se concentre en un único activo o grupo de activos similares.
- FC23 Las aclaraciones del Consejo proponen dos pruebas similares pero distintas de procesos adquiridos dependiendo de si el conjunto adquirido de actividades y activos tiene productos. Esto es porque cuando los productos todavía no han sido creados, la importancia de los elementos requeridos de un negocio (es decir, insumos y procesos) para la evaluación es mayor. Por esta razón, el Consejo propone criterios que requieren más evidencia convincente en ausencia de productos.
- FC24 Las aclaraciones del Consejo proponen que cuando el conjunto adquirido de actividades y activos no tenga productos, la definición de un negocio se cumpla solo si los insumos adquiridos incluyen una plantilla de trabajadores organizada que ejecuta un proceso que es fundamental para la creación del producto y otro insumo (o insumos) que se pretende desarrollar en los productos. El Consejo considera que es importante que el conjunto que incluye una plantilla de trabajadores organizada deba también tener un insumo que pueda llevar a un producto, de forma que esos elementos puedan trabajar juntos para contribuir a la creación de los productos. Requerir solo una plantilla de trabajadores organizada podría suponer que simplemente contratando un empleado formado y no adquiriendo ningún otro insumo podría considerarse que se adquiere un negocio, lo que considera el Consejo que es incongruente con la definición de un negocio. El Consejo considera que una plantilla de trabajadores organizada es un insumo para un negocio, pero no un negocio en sí mismo. No obstante, la capacidad intelectual de una plantilla de trabajadores organizada (es decir, su capacidad de ejecutar un proceso incluso si el proceso no está documentado) es un proceso. Por esta razón, el Consejo también propone modificar el párrafo B7(b).
- FC25 Por el contrario, cuando el conjunto adquirido de actividades y activos tiene productos, existe más evidencia de que el conjunto es un negocio. Puesto que los insumos ya se están convirtiendo en productos, no es tan importante considerar el tipo de insumos adquiridos.
- FC26 El Consejo considera que no se requiere una plantilla de trabajadores organizada para concluir que el conjunto de actividades y activos es un negocio solo en algunas circunstancias limitadas. Estas circunstancias son: (i) el conjunto tiene productos y (ii) el conjunto adquirido incluye un proceso (o grupo de procesos) que es único o escaso, o es difícil de sustituir. Por esta razón, el Consejo propone el término "único o escaso" en el párrafo B12B(a) (es decir, cuando no se requiere una plantilla de trabajadores organizada) y el término "fundamental" en los párrafos B12A y B12B(b) (es decir, cuando se adquiere una plantilla de trabajadores organizada). El Consejo considera que los procesos que son únicos o escasos son habitualmente valiosos e indicarían, a menudo, que el proceso es sustantivo; por consiguiente, las propuestas del Consejo no requieren que una plantilla de trabajadores organizada sea uno de los insumos adquiridos cuando se adquiere un proceso único o escaso. Por el contrario, algunos procesos fundamentales podrían no ser únicos o escasos, sino ampliamente disponibles; por consiguiente, es necesario que se adquiriera también una plantilla de trabajadores organizada con la necesaria formación para ejecutar ese proceso fundamental para concluir que la transacción es una combinación de negocios.

- FC27 Algunos miembros del Comité de Interpretaciones de las NIIF observaron que la NIIF 3 no proporciona guías suficientes sobre si deben considerarse insumos y procesos que han sido externalizados y cómo hacerlo, al evaluar si un conjunto adquirido de actividades y activos constituye un negocio. Por consiguiente, el Consejo propone aclarar en el párrafo B12C que un acuerdo de externalización adquirido podría considerarse que proporciona acceso a una plantilla de trabajadores organizada que ejecuta un proceso sustantivo.
- FC28 El Consejo propone modificar el párrafo B12 para eliminar la presunción de que la presencia de plusvalía indica que el conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio. Esto es porque el Consejo considera que una entidad podría estar deseando pagar una prima insignificante por un activo o un grupo ensamblado de activos en algunos casos. Por consiguiente, la presencia de un importe insignificante de plusvalía no significa que los activos adquiridos (y actividades, si procede) deben considerarse automáticamente un negocio.
- FC29 El Consejo propone eliminar el párrafo B10 que describía los factores a considerar al evaluar un conjunto integrado de actividades y activos en la etapa de desarrollo porque el párrafo B12A incluye los requerimientos de estos tipos de transacciones.

### **Incorporación de ejemplos**

- FC30 El Consejo propone añadir ejemplos en los párrafos EI74 a EI107 para ayudar a la interpretación de qué se considera un negocio.

### **Redacción de las modificaciones propuestas**

- FC31 El Consejo decidió proponer modificaciones a la Guía de Aplicación de la NIIF 3 que están redactadas de forma diferente de las modificaciones expuestas por el FASB. El Consejo considera que las modificaciones propuestas estarían en línea con las modificaciones propuestas por el Consejo y por el FASB (excepto cuando ya exista una diferencia entre las Normas NIIF y los PCGA de los EE.UU.) y que la redacción propuesta podría ser más clara para sus interesados internacionales.

### **Transición**

- FC32 El Consejo propone que se requiera que una entidad aplique las modificaciones propuestas de la NIIF 3 a las combinaciones de negocios para las que la fecha de adquisición sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informa que se inicie a partir de la fecha de vigencia de las modificaciones, permitiendo la aplicación anticipada de las modificaciones. Esto es así porque la aplicación retroactiva de estas propuestas podría ser costosa e impracticable. Un enfoque retroactivo requeriría que una entidad retrocediera y analizara todas sus adquisiciones de activos y negocios usando las nuevas guías y evaluara su efecto contable. También podría requerir el uso del razonamiento en retrospectiva para determinar el valor razonable de los activos adquiridos o aplicar la contabilización de las combinaciones de negocios.

## [Proyecto] Modificaciones a los ejemplos ilustrativos de la NIIF 3 Combinaciones de Negocios

Estos ejemplos acompañan a la Norma, pero no forman parte de ella.

Se añaden los párrafos EI73 a EI107 y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

### Definición de un negocio

EI73 Los ejemplos de los párrafos EI74 a EI107 ilustran las guías de los párrafos B7 a B12C sobre la definición de un negocio. En cada ejemplo, el primer paso del análisis es una evaluación de la concentración del valor razonable descrita en los párrafos B11A a B11C. Si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos está concentrado en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares, entonces el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio y no se realizan análisis adicionales. Si no existe esta concentración, la entidad evalúa, si el conjunto incluye un insumo y un proceso sustantivo que juntos tienen la capacidad de contribuir a la creación de productos.

### Ejemplo A-adquisición de viviendas unifamiliares

EI74 Una entidad (Comprador) compra una cartera de 10 viviendas unifamiliares que cada una tiene un arrendamiento en vigor. Cada vivienda unifamiliar incluye el terreno, edificación y mejoras de la propiedad. Cada hogar tiene una base y diseño interior diferente. No se transfiere ningún empleado, otros activos u otras actividades.

EI75 El Comprador considera primero las guías de los párrafos B11A a B11C y concluye que:

- (a) cada vivienda unifamiliar puede considerarse un solo activo de acuerdo con el párrafo B11B; porque (i) la edificación y mejoras de la propiedad están asociadas al terreno y no pueden eliminarse sin incurrir en costos significativos y (ii) la edificación y el arrendamiento en vigor se consideran un solo activo, porque se reconocerían y medirían como un solo activo identificable en una combinación de negocios (véase el párrafo B42).
- (b) El grupo de 10 viviendas unifamiliares es un grupo de activos similares, porque los activos (todas las viviendas unifamiliares únicas) son similares en naturaleza.
- (c) Sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en el grupo de activos tangibles similares.

EI76 Por consiguiente, el conjunto de actividades y activos comprados no es un negocio.

### Ejemplo B-adquisición de un potencial fármaco

EI77 Una entidad (Comprador) compra:

- (a) un proyecto de investigación y desarrollo en proceso en su fase de comprobación final. El proyecto adquirido incluye la aplicación práctica del conocimiento, protocolos sobre las fórmulas, diseños y procedimientos que se espera que sean necesarios para completar la fase final de comprobación; y
- (b) un contrato que proporciona investigación clínica externalizada y un contrato que proporciona fabricación clínica externalizada. Estos contratos tienen un precio fijado a tasas de mercado corrientes. El valor razonable asociado con estos contratos es nulo.

No se transfiere ningún empleado, otros activos u otras actividades.

EI78 El comprador considera primero las guías de los párrafos B11A a B11C y concluye que:

- (a) el proyecto de investigación y desarrollo en proceso es un activo intangible identificable que se contabilizaría como un solo activo en una combinación de negocios; y
- (b) sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en el único activo de investigación y desarrollo en proceso.

EI79 Por consiguiente, el conjunto de actividades y activos comprados no es un negocio.

### **Ejemplo C-adquisición de una emisora de televisión**

EI80 Una entidad (Comprador) compra una emisora de televisión (Emisora X) a otra entidad (Vendedor). El conjunto adquirido de actividades y activos incluye la licencia de comunicaciones, el equipo de televisión y un edificio de oficinas. No se transfiere ningún empleado, otros activos u otras actividades.

EI81 El comprador considera primero las guías de los párrafos B11A a B11C y concluye que:

- (a) el equipo de televisión y el edificio no se considerarían un solo activo, porque el equipo no está asociado al edificio y puede eliminarse sin costo significativo o disminución en la utilidad o valor razonable de cualquier activo;
- (b) la licencia es un activo intangible identificable por separado, mientras que el equipo de televisión y el edificio son activos tangibles de clases distintas. Por consiguiente, los activos no se considerarían similares el uno con respecto al otro de acuerdo con el párrafo B11C; y
- (c) cada uno de los activos identificables por separado tiene un valor razonable significativo. Por ello, el valor razonable de los activos brutos comprados no se concentra en un solo activo o grupo de activos similares.

Por consiguiente, el Comprador debe evaluar adicionalmente si el conjunto de actividades y activos incluye tanto un insumo como un proceso sustantivo.

EI82 El conjunto de actividades y activos no tiene productos; por ello, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12A. El conjunto no incluye una plantilla de trabajadores organizada, de forma que no cumple los criterios del párrafo B12A. Por consiguiente, el conjunto de actividades y activos comprados no es un negocio.

### **Ejemplo D-adquisición de una planta de producción**

EI83 Una entidad (Comprador) compra una planta de producción temporalmente cerrada (terreno y edificio) y el equipo relacionado al Vendedor. El Comprador también contrata a los empleados que trabajaron en la planta. No se transfieren otros activos u otras actividades.

EI84 El comprador considera primero las guías de los párrafos B11A a B11C y concluye que:

- (a) el equipo y la planta podrían eliminarse sin costo significativo o disminución de la utilidad o valor razonable de cualquier equipo o de la planta, porque el equipo no está asociado al edificio;
- (b) el equipo y la planta no se considerarían activos similares porque son de diferentes clases de activos tangibles; y
- (c) existe un valor razonable significativo tanto en el equipo como en la planta.

Por ello, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en un solo activo o grupo de activos similares.

EI85 El conjunto comprado de actividades y activos no está actualmente generando productos; por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12A. El conjunto incluye una plantilla de trabajadores organizada, pero no incluye otro insumo adquirido que la plantilla de trabajadores organizada pudiera desarrollar o transformar en productos. Esto es porque la planta y el equipo no pueden desarrollarse o transformarse en productos. Por consiguiente, el conjunto de actividades y activos comprados no es un negocio.

### **Ejemplo E-adquisición de una entidad de biotecnología**

EI86 Una entidad (Comprador) compra una entidad de biotecnología (Entidad de biotecnología). Las operaciones de la entidad de biotecnología incluyen varios proyectos de investigación y desarrollo en proceso, los científicos que tienen la necesaria formación, conocimiento o experiencia de realizar actividades de investigación y desarrollo y activos tangibles (incluyendo una sede corporativa, un laboratorio de investigación y equipo de comprobación). La entidad de biotecnología no ha generado todavía ingresos de actividades ordinarias.

EI87 El Comprador considera primero las guías de los párrafos B11A a B11C y concluye que el valor razonable de los activos brutos comprados no se concentra en un solo activo o grupo de activos similares, porque existe un valor razonable significativo asociado con los activos tangibles e intangibles. Además, existe un valor razonable significativo asociado con la plantilla de trabajadores adquirida. Por consiguiente, el

Comprador debe evaluar adicionalmente si el conjunto de actividades y activos incluye tanto un insumo y como un proceso sustantivo.

- EI88 El conjunto de actividades y activos no tiene productos; por ello, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12A. El Comprador concluye que se cumplen los criterios del párrafo B12A, porque los científicos son una plantilla de trabajadores organizada que tiene la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar los procesos que, cuando se apliquen a los insumos de investigación y desarrollo en proceso, son fundamentales para la capacidad de desarrollar esos insumos en un bien que pueda proporcionarse a un cliente. Por ello, el conjunto adquirido de actividades y activos incluye los insumos y procesos sustantivos y es, por ello, un negocio.

## **Ejemplo F-licencia de derechos de distribución**

- EI89 Una entidad (Comprador) acuerda comprar a otra entidad (Vendedor) la licencia para distribuir de forma exclusiva el Producto X en una jurisdicción concreta. El Vendedor es el fabricante del Producto X. Como parte de este acuerdo, el Comprador también compra los contratos con clientes existentes en la jurisdicción y el Comprador y el Vendedor suscriben un contrato de suministro al Comprador para comprar el Producto X al Vendedor. No se transfiere ningún empleado, otros activos u otras actividades.

- EI90 El comprador considera primero las guías de los párrafos B11A a B11C y concluye que:

- (a) existe un valor razonable significativo tanto en la licencia como en los contratos de clientes; y
- (b) la licencia y los contratos de clientes son de clases diferentes de activos intangibles, de forma que no pueden considerarse activos similares.

Por consiguiente, el Comprador concluye que el valor razonable de los activos brutos comprados no se concentra en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares. Por consiguiente, el Comprador debe evaluar adicionalmente si el conjunto de actividades y activos incluyen un insumo y un proceso sustantivo.

- EI91 El conjunto de actividades y activos tiene productos que genera ingresos de actividades ordinarias de los clientes. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12B. Puesto que los contratos comprados no son un proceso sustantivo, los contratos de los clientes y el contrato de suministro se excluyen de la determinación de si está presente un proceso de acuerdo con el párrafo B12C. Por ello, el único elemento del conjunto de actividades y activos a evaluar para determinar si está presente un proceso sustantivo es el acuerdo de licencia, que es un insumo. El Comprador concluye que el conjunto no es un negocio, porque no incluye una plantilla de trabajadores organizada y no existen procesos sustantivos adquiridos que pudieran cumplir los criterios del párrafo B12B.

## **Ejemplo G-adquisición de marcas**

- EI92 Supónganse los mismos hechos que en el Ejemplo F, excepto que el Comprador compra los derechos mundiales del Producto X, incluyendo toda la propiedad intelectual relacionada. El conjunto comprado de actividades y activos incluye todos los contratos de clientes y relaciones con clientes, inventarios de bienes terminados materiales de marketing, contratos de suministro de materias primas, equipo especializado específico para la fabricación del Producto X, procesos y protocolos documentados para fabricar el Producto X y derecho de propiedad y marcas comerciales. El Comprador no contrata empleados.

- EI93 El Comprador considera primero las guías de los párrafos B11A a B11C y concluye que el valor razonable de los activos brutos comprados no se concentra en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares, porque existe un valor razonable significativo en los activos tangibles e intangibles.

- EI94 El conjunto de actividades y activos tiene productos, de forma que el Comprador aplica los criterios del párrafo B12B. El conjunto no incluye una plantilla de trabajadores organizada y, por ello, no cumple los criterios del párrafo B12B(b). Sin embargo, los procesos de fabricación comprados son únicos para el Producto X, y cuando esos procesos se apliquen a los insumos comprados, tales como la propiedad intelectual y las materias primas proporcionadas bajo los contratos de suministro adquiridos, contribuirán a la capacidad para continuar fabricando productos. Además, sin el proceso de fabricación y el equipo especializado relacionado, el Comprador tendría un retraso significativo en la capacidad para continuar generando los productos hasta que diseñara sus propios procesos y sustituyera el equipo. Por consiguiente, se cumple el criterio del párrafo B12B (a), de forma que el conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio.

## **Ejemplo H- adquisición de propiedades de inversión**

EI95 Una entidad (Comprador) compra un parque de oficinas corporativas multi arrendatario con seis edificios de oficinas de 10 plantas que están totalmente alquiladas. El conjunto adquirido de actividades y activos incluye el terreno, edificios, arrendamientos y contratos para la limpieza y seguridad externalizadas. No se transfiere ningún empleado, otros activos u otras actividades. Los contratos para la limpieza y seguridad externalizadas son secundarios y tienen un valor razonable nulo.

EI96 El comprador considera primero las guías de los párrafos B11A a B11C y concluye que:

- (a) los edificios y el terreno se consideran un solo activo a efectos de evaluar la concentración de valor razonable, porque, aunque son diferentes clases de activos tangibles, los edificios están asociados al terreno y no pueden eliminarse sin incurrir en costos significativos;
- (b) los edificios y los arrendamientos se consideran un solo activo, porque se reconocerían y medirían como solo activo identificable en una combinación de negocios (véase el párrafo B42);
- (c) el grupo de seis edificios de 10 plantas es un grupo de activos similares (todos edificios de oficinas); y
- (d) el valor razonable asociado con los contratos adquiridos para la limpieza y seguridad es nulo.

EI97 Por consiguiente, el valor razonable de los activos brutos adquiridos está concentrado en un grupo de activos identificables similares, por ello el conjunto de actividades y activos comprado no es un negocio.

## **Ejemplo I- adquisición de propiedades de inversión**

EI98 Supóngase los mismos hechos que en el Ejemplo H excepto que el conjunto comprado de actividades y activos incluye a los empleados responsables de los arrendamientos, gestión de los inquilinos, y gestión y supervisión de todos los procesos operativos. El precio de compra fue significativamente más alto que en el Ejemplo H debido a los empleados y procesos adquiridos.

EI99 En esta circunstancia, el Comprador concluye que existe un valor razonable significativo asociado con la plantilla de trabajadores adquirida. Por consiguiente, el valor razonable de los activos brutos comprados no se concentra en un grupo de activos identificables similares.

EI100 El conjunto de actividades y activos tiene productos puesto que genera ingresos de actividades ordinarias a través de los arrendamientos en vigor. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12B para determinar si el conjunto incluye un insumo y un proceso sustantivo.

EI101 El Comprador concluye que se cumple el criterio del párrafo B12B(b), porque el conjunto incluye una plantilla de trabajadores organizada que ejecuta los procesos (es decir, gestión de inquilinos, y supervisión de los procesos operativos) fundamentales para la capacidad de continuar generando productos cuando se apliquen a los insumos adquiridos (es decir, el terreno, edificios y arrendamientos en vigor). Por consiguiente, el conjunto de actividades y activos comprados es un negocio.

## **Ejemplo J-adquisición de operaciones de gas y petróleo**

EI102 Una entidad (Comprador) compra la Propiedad X, que es un campo de producción de petróleo que está generando ingresos de actividades ordinarias. El conjunto de actividades y activos comprados incluye derechos mineros, contratos de clientes, equipo de perforación, sistema de recolección y contratos de suministro. El conjunto también incluye los procesos operativos relacionados con la extracción y transporte de gas y petróleo, que se ejecutan a través de la infraestructura existente. No se transfiere ningún empleado, otros activos u otras actividades.

EI103 El Comprador considera primero las guías de los párrafos B11A a B11C y concluye que el valor razonable de los activos brutos comprados no se concentra en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares, porque existe un valor razonable significativo en las diferentes clases de activos no financieros (equipo, el sistema de recolección y los derechos mineros).

EI104 Puesto que el conjunto de actividades y activos tiene productos, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12B para determinar si adquirió un insumo y un proceso sustantivo. El criterio del párrafo B12B(b) no se cumple, porque el Comprador no adquirió una plantilla de trabajadores organizada. El criterio de párrafo B12B(a) se cumple, porque la sustitución de los procesos operativos asociados con la extracción y transporte de gas y petróleo daría lugar a un costo y retraso significativos. Estos procesos están siendo aplicados a insumos comprados (tales como derechos mineros) y contribuye a la generación de productos. Puesto que los procesos operativos están en vigor y continuarán siendo ejecutados a través de la infraestructura existente, la sustitución de esos procesos requeriría el cierre de las operaciones y la

sustitución del equipo e infraestructura, lo que sería costoso y retrasaría la fabricación de productos. Por consiguiente, el conjunto de actividades y activos comprados es un negocio.

### **Ejemplo K- adquisición de una cartera de préstamos hipotecarios**

- EI105 Un banco (Comprador) compra una cartera de préstamos hipotecarios a otro banco (Vendedor). El Comprador también asume el control de los empleados del Vendedor que gestionan el riesgo de crédito de la cartera y las relaciones con los prestatarios (tales como intermediarios, vendedores y gestores de riesgos). El precio de compra es significativamente mayor que la estimación del Comprador del valor razonable de la cartera.
- EI106 El Comprador considera en primer lugar las guías de los párrafos B11A a B11C y concluye que existe un valor razonable significativo asociado con los activos financieros y la plantilla de trabajadores adquiridos. Por consiguiente, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares.
- EI107 El conjunto de actividades y activos tiene productos (ingresos de actividades ordinarias por intereses) que surgen de la cartera de préstamos. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12B, y concluye que se cumple el criterio del párrafo B12B(b) porque el conjunto incluye una plantilla de trabajadores organizada que ejecuta los procesos (es decir, gestión de relaciones con clientes y gestión del riesgo crediticio) que son fundamentales para la capacidad de continuar fabricando productos cuando se apliquen a los insumos (es decir, activos financieros). Por consiguiente, el conjunto de actividades y activos comprados es un negocio.

## [Proyecto] Modificaciones a la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*

Se ha modificado el párrafo B33C y se ha añadido el párrafo C1AB. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

### Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

...

B33C Un operador conjunto o una parte que participa en una operación conjunta, pero no tiene su control conjunto, puede incrementar su participación en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, mediante la adquisición de una participación adicional en la mencionada operación conjunta. El operador conjunto podría retener el control conjunto, o la parte que participa en la operación conjunta, pero que no tiene control conjunto, podría obtener el control conjunto de la operación conjunta. En estos casos, las participaciones anteriormente poseídas en los activos y pasivos de la operación conjunta no se miden nuevamente ~~si el operador conjunto conserva el control conjunto~~.

...

### Fecha de vigencia

---

...

C1AB [Proyecto] *Definición de un Negocio y Contabilización de Participaciones Mantenido Anteriormente* (Modificaciones propuestas a las NIIF 3 y NIIF 11) emitida el [fecha], modificó el párrafo B33C. Una entidad aplicará esa modificación a transacciones en las que obtenga el control conjunto a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informa que se inicie a partir del [fecha de vigencia]. Se permite la aplicación anticipada de la modificación. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

## Fundamentos de las Conclusiones sobre las modificaciones propuestas a la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*

*Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte, de la modificación propuesta.*

### **Contabilización de participaciones mantenidas anteriormente**

- FC1 El Comité de Interpretaciones de las NIIF informó al Consejo que para transacciones en las que el inversor obtiene el control de un negocio que es una operación conjunta, existe diversidad en la práctica sobre contabilización de las participaciones mantenidas anteriormente en los activos y pasivos de la operación conjunta. En concreto, las opiniones diferían sobre si una entidad aplica los principios sobre contabilización de una combinación de negocios realizada por etapas a las participaciones mantenidas anteriormente cuando el inversor obtiene el control conjunto.
- FC2 El Consejo observó que, aunque la transacción cambia la naturaleza de las participaciones en los activos y pasivos de la operación conjunta, la transacción no da lugar a un cambio en los límites del grupo o en el método de contabilización de las participaciones mantenidas anteriormente en la operación conjunta. A este respecto, la transacción es análoga a la que da lugar a una inversión en una asociada que pasa a ser una inversión en un negocio conjunto o viceversa. Para las dos transacciones, como señala el párrafo 24 de la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, un inversor no aplicará los principios de contabilización de una combinación de negocios realizada por etapas a las participaciones mantenidas anteriormente. El Consejo también observó que medir nuevamente las participaciones mantenidas anteriormente podría entrar en conflicto con los requerimientos de la NIIF 11 para que una entidad contabilice los activos y pasivos relacionados con su participación en una operación conjunta de acuerdo con las Normas NIIF aplicables.
- FC3 Por consiguiente, el Consejo propone que, cuando un inversor obtiene el control conjunto de un negocio que es una operación conjunta, la entidad no debería medir nuevamente las participaciones mantenidas anteriormente en los activos y pasivos de la operación conjunta.

### **Transición**

- FC4 El Consejo propone que una entidad aplique las modificaciones propuestas de la NIIF 11 a transacciones para las cuales se obtenga el control conjunto a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informa que se inicie a partir de la fecha de vigencia de la modificación, con la aplicación anticipada de la modificación permitida. El Consejo propone este enfoque porque considera que los beneficios de aplicar la modificación propuesta de forma retroactiva es improbable que superen los costos. Esto es porque un enfoque retroactivo requeriría que una entidad retrocediera y analizara todas sus adquisiciones de operaciones conjuntas usando las nuevas guías para evaluar su efecto contable.