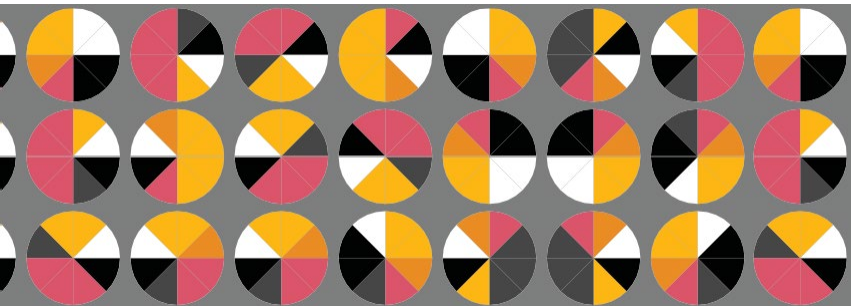


Diferencias contables más comunes entre una combinación de negocios y una adquisición de activos



Breve descripción

La contabilización de la adquisición de un grupo de activos que no constituyen un negocio implica retos contables para la adquirente. En esta publicación se identifican algunas de las diferencias más comunes entre una adquisición que califica como una combinación de negocios y una adquisición de activos.

Diferencias contables más comunes entre una combinación de negocios y una adquisición de activos

Un negocio se define bajo IFRS 3 'Combinación de negocios' como "un conjunto integrado de actividades y activos que se puede realizar y administrar con el fin de proporcionar bienes o servicios a los clientes, generar ingresos por la inversión (como dividendos o intereses) o generar otros ingresos a raíz de las actividades ordinarias". En este sentido, es importante entender si está adquiriendo un negocio y por ende la entidad adquirente aplica el método de compra de acuerdo con IFRS 3 como tratamiento contable; por el contrario, en caso de que la compra no califique como un negocio, se está adquiriendo un activo o un grupo de activos. Esta diferenciación es importante porque los efectos contables de cada escenario pueden variar significativamente, como se verá a continuación.

IFRS 3, proporciona guías sobre la adquisición de un grupo de activos que no constituyen un negocio. La IFRS correspondiente se aplica al contabilizar la adquisición de un activo individual. Cuando la adquisición involucra un grupo de activos y pasivos, la adquirente debe identificar y reconocer los activos individuales adquiridos (incluyendo los activos intangibles que se reconocen de conformidad con IAS 38 'Activos intangibles') y los pasivos. El costo de la transacción se asigna a los activos adquiridos y los pasivos asumidos, con base en sus valores razonables relativos a la fecha de la adquisición. No surge ningún crédito mercantil en la transacción. [IFRS 3 p. 2 (b)].

La siguiente tabla describe las diferencias más comunes entre la contabilidad de una combinación de negocios y una adquisición de activos (tomar en cuenta que esta tabla no pretende abordar todas las diferencias contables):

Tema	Combinación de negocios	Adquisición de un grupo de activos
Medición de activos y pasivos	Reconocidos a valor razonable.	Reconocidos al costo. El costo se asigna a los activos y pasivos identificables individuales con base en sus valores razonables relativos a la fecha de la adquisición.
Activos intangibles, incluido el crédito mercantil	Los activos intangibles se reconocen a valor razonable si cumplen los criterios identificables. El crédito mercantil se reconoce como un activo separado. [IFRS 3 p. 13 y 32] .	Los activos intangibles se reconocen y se miden con base en la asignación del costo total de la transacción, con referencia a sus valores razonables relativos. No se reconoce ningún crédito mercantil.
Periodo de determinación de valor razonable	IFRS 3 considera un periodo de determinación de los valores razonables.	Se tiene que reconocer el valor razonable de los activos adquiridos al momento de la transacción.
Activos intangibles utilizados en actividades de investigación y desarrollo (denominados como investigación y desarrollo en proceso)	La investigación y desarrollo en proceso adquiridos en una combinación de negocios se miden a valor razonable utilizando supuestos de los participantes del mercado y se capitalizan como un activo que aún no está disponible para usar. Los activos de investigación y desarrollo capitalizados se deteriorarán o amortizarán en periodos futuros, dependiendo de la capacidad de la adquirente para utilizar la investigación y el desarrollo adquiridos en el periodo posterior a la combinación de negocios.	Una adquirente reconoce un proyecto de investigación y desarrollo en proceso como un activo si es probable que los beneficios futuros esperados del activo fluyan a la entidad y su valor razonable se pueda medir de manera confiable. El criterio de probabilidad siempre se considera satisfecho para los activos de investigación y desarrollo en proceso adquiridos por separado. [IAS 38 p. 25] .
Pasivos contingentes	<p>Los pasivos contingentes se reconocen y miden a valor razonable, a la fecha de adquisición, si pueden medirse de manera confiable. De forma subsecuente, el valor en libros no se reduce hasta que el pasivo contingente se liquida, se cancela o llega a su vencimiento. Se mide al mayor de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - el monto que se reconocería de conformidad con IAS 37 'Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes'; y - el monto reconocido inicialmente, menos (si es apropiado) el monto acumulado de ingresos reconocidos de acuerdo con los principios de IFRS 15 'Ingresos de contratos con clientes'. 	Los pasivos contingentes se reconocen sólo si cumplen los criterios de reconocimiento de IAS 37. Como tal, se registra una provisión cuando (i) una entidad tiene una obligación presente (legal o asumida) como resultado de un suceso pasado, (ii) es probable que se requiera una salida de recursos que incorporen beneficios económicos para liquidar la obligación, y (iii) puede hacerse una estimación confiable del importe de la obligación. Si no se cumplen estas condiciones, no se reconoce la provisión. [IAS 37 p. 14] .

Tema	Combinación de negocios	Adquisición de un grupo de activos
Costos de transacción	Los costos de transacción se registran en resultados y no se incluyen como parte de la contraprestación transferida. [IFRS 3 p. 53] .	Los costos de transacción se capitalizan como un componente del costo de los activos adquiridos.
Impuestos diferidos	Los impuestos diferidos se registran sobre la mayoría de las diferencias temporales contables / fiscales de los activos adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios.	IFRS prohíbe el reconocimiento de impuestos diferidos por diferencias temporales que surgen al registrar un activo o pasivo en una transacción que (i) no es una combinación de negocios, y (ii) no afecta a la utilidad contable ni a la utilidad gravable. [IAS 12 'Impuestos a la utilidad' p. 15] . En consecuencia, no se reconocen impuestos diferidos por diferencias contables / fiscales sobre adquisiciones de activos.
Mano de obra	La mano de obra no califica como un activo intangible identificable a ser reconocido por separado del crédito mercantil . [IFRS 3 App B p. B37] .	De acuerdo con IFRS, una entidad generalmente tiene control insuficiente sobre los beneficios económicos futuros esperados que surgen de su fuerza laboral para cumplir con la definición de activo intangible. [IAS 38 p. 15] . Una fuerza laboral generalmente no califica como un activo intangible identificable. Además, si hay una fuerza laboral presente, es probable que el grupo de activos adquiridos califique como un negocio.
Clasificación de un arrendamiento	La clasificación de un contrato de arrendamiento como operativo o financiero (sólo para el arrendador de acuerdo con IFRS 16 'Arrendamientos') se determina con base en los términos contractuales al inicio del contrato, o en la fecha de modificación si los términos cambiaron de una manera que cambiaría la clasificación. [IFRS 3 p. 17] .	La clasificación de los arrendamientos debe reevaluarse, con base en los hechos y circunstancias, porque no se proporcionan guías específicas bajo IFRS.

Tema	Combinación de negocios	Adquisición de un grupo de activos
<p>Situaciones en las que el valor razonable de los activos adquiridos y los pasivos asumidos excede el valor razonable de la contraprestación transferida (denominadas 'adquisiciones ventajosas')</p>	<p>Si el valor razonable de los activos adquiridos y los pasivos asumidos excede el valor razonable de la contraprestación transferida (más el monto de la participación no controladora y el valor razonable de las participaciones en el capital de la adquirida que se tenían anteriormente por parte de la adquirente), la adquirente reconoce una ganancia. [IFRS 3 p. 34].</p>	<p>Los activos adquiridos y los pasivos asumidos se miden utilizando una asignación del valor razonable de la contraprestación transferida, con base en valores razonables relativos. Como resultado, no se reconoce ninguna ganancia por una adquisición ventajosa.</p>
<p>Contraprestación contingente</p>	<p>La contraprestación contingente se registra a valor razonable a la fecha de adquisición. Los cambios posteriores en el valor razonable de la contraprestación contingente no clasificada como capital se registran en resultados hasta su liquidación.</p>	<p>La contraprestación contingente que no se contabiliza según otras IFRS (por ejemplo, IFRS 9 'Instrumentos financieros') generalmente se registra al valor razonable en la fecha de la adquisición. Se podría hacer una elección de política contable para registrar los cambios posteriores en el valor razonable contra el costo del activo (IAS 16 'Propiedades, planta y equipo') o en resultados (IFRS 9).</p>
<p>Indemnizaciones</p>	<p>Los activos de indemnización se reconocen y miden con base en el elemento indemnizado relacionado. [IFRS 3 p. 27].</p>	<p>Las indemnizaciones proporcionadas fuera de una combinación de negocios generalmente se miden a su valor razonable.</p>



Tema	Combinación de negocios	Adquisición de un grupo de activos
Participación no controladora	La participación no controladora se mide al valor razonable o la participación proporcional de la participación no controladora en los montos reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida. [IFRS 3 p. 19].	Fuera de una combinación de negocios, no existen guías sobre la medición de la participación no controladora.
Remediación de una participación no controladora previamente mantenida	En la fecha de adquisición, el cambio en la participación accionaria previamente mantenida en la adquirida se vuelve a medir a valor razonable. La adquirente reconoce una ganancia o pérdida no realizada en resultados con base en la nueva medición de la participación previamente mantenida. [IFRS 3 p. 42].	Fuera de una combinación de negocios, no existen guías que requieran la remediación de una participación previamente mantenida.
Liquidación de relaciones preexistentes	Una relación preexistente puede ser contractual o no contractual. La liquidación de una relación contractual se mide como el menor entre el monto en que los términos del contrato son favorables / desfavorables y el monto de cualquier liquidación establecida en el contrato. La liquidación de una relación no contractual se mide a su valor razonable en la fecha de adquisición. Cualquier ganancia o pérdida por liquidación se reconoce en el estado de resultados. [IFRS 3 App B p. B52].	Fuera de una combinación de negocios, no existen guías sobre la liquidación de una relación preexistente. Las ganancias y pérdidas por liquidación generalmente se reconocen en el estado de resultados.

Contactos

Juan Duque

Socio de Accounting Services Group Office & Deals
juan.duque@pwc.com

Beatriz García Moreno

Directora de Accounting Services Group
beatriz.garcia.moreno@pwc.com

Juan Diego García

Gerente de Accounting Services Group
juan.diego.garcia@pwc.com