

## Sección 19

### **Combinaciones de Negocios y Plusvalía**

#### **Alcance de esta sección**

---

- 19.1 Esta sección se aplicará a la contabilización de las **combinaciones de negocios**. Proporciona una guía para la identificación de la adquirente, la medición del costo de la combinación de negocios y la distribución de ese costo entre los activos adquiridos y los pasivos, y las provisiones para los **pasivos contingentes** asumidos. También trata la contabilidad de la **plusvalía** tanto en el momento de una combinación de negocios como posteriormente.
- 19.2 Esta sección especifica la contabilidad de todas las combinaciones de negocios excepto:
- Las combinaciones de entidades o **negocios** bajo **control** común. El control común significa que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte, tanto antes como después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio.
  - La formación de un **negocio conjunto**.
  - La adquisición de un grupo de activos que no constituye un negocio.

#### **Definición de combinaciones de negocios**

---

- 19.3 Una combinación de negocios es la unión de entidades o negocios separados en una única entidad que informa. El resultado de casi todas las combinaciones de negocios es que una entidad, la adquirente, obtiene el control de uno o más negocios distintos, la adquirida. La fecha de adquisición es aquélla en la que la adquirente obtiene el control efectivo sobre la adquirida.
- 19.4 Una combinación de negocios puede estructurarse de diferentes formas por motivos legales, fiscales o de otro tipo. Puede involucrar la compra por una entidad de la participación en el patrimonio de otra entidad, la compra de todos sus activos netos, la asunción de sus pasivos o la compra de algunos de los activos netos de otra entidad que formen conjuntamente uno o más negocios.
- 19.5 Una combinación de negocios puede efectuarse mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, la transferencia de efectivo, **equivalentes al efectivo** u otros activos, o bien una combinación de los anteriores. La transacción puede tener lugar entre los accionistas de las entidades que se combinan o entre una entidad y los accionistas de la otra. Puede involucrar el establecimiento de una nueva entidad para controlar las entidades que se combinan o los activos netos transferidos, o bien la reestructuración de una o más de las entidades que se combinan.

## Contabilización

---

- 19.6 Todas las combinaciones de negocios deberán contabilizarse aplicando el método de la adquisición.
- 19.7 La aplicación del método de la adquisición involucra los siguientes pasos:
- Identificación de una adquirente.
  - Medición del costo de la combinación de negocios.
  - Distribución, en la fecha de adquisición, del costo de la combinación de negocios entre los activos adquiridos y los pasivos, y las provisiones para los **pasivos contingentes** asumidos.

### Identificación de la adquirente

- 19.8 En todas las combinaciones de negocios deberá identificarse una adquirente. La adquirente es la entidad que se combina que obtiene el control de las demás entidades o negocios objeto de la combinación.
- 19.9 Control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. El control de una entidad sobre otra se describe en la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*.
- 19.10 Aunque algunas veces puede ser difícil identificar a la adquirente, generalmente existen indicaciones que revelan que existe una. Por ejemplo:
- Si el **valor razonable** de una de las entidades que se combinan es significativamente mayor que el de la otra entidad que se combina, es probable que la adquirente sea la de mayor valor razonable.
  - Si la combinación de negocios se efectúa a través de un intercambio de instrumentos ordinarios de patrimonio con derecho a voto, por efectivo u otros activos, es probable que la adquirente sea la entidad que entregue el efectivo o los otros activos.
  - Si la combinación de negocios da lugar a que la gerencia de una de las entidades que se combinan es capaz de controlar la selección del equipo de dirección de la entidad combinada resultante, es probable que la entidad cuya gerencia es capaz de ejercer este control sea la adquirente.

### Costo de una combinación de negocios

- 19.11 La adquirente medirá el costo de la combinación de negocios como la suma de:
- los valores razonables, en la fecha de intercambio, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente a cambio del control de la entidad adquirida; más
  - cualquier costo directamente atribuible a la combinación de negocios.

## **Ajustes al costo de una combinación de negocios por contingencias debidas a eventos futuros**

- 19.12 Cuando un acuerdo de combinación de negocios incorpore algún ajuste al costo de la combinación que depende de sucesos futuros, la adquirente incluirá el importe estimado de ese ajuste en el costo de la combinación en la fecha de adquisición, si dicho ajuste es **probable** y puede ser medido de forma fiable.
- 19.13 Sin embargo, si el ajuste potencial no se reconoce en la fecha de la adquisición, pero posteriormente se convierte en probable y puede ser medido de manera fiable, la contraprestación adicional deberá tratarse como un ajuste al costo de la combinación.

## **Distribución del costo de una combinación de negocios entre los activos adquiridos y los pasivos y pasivos contingentes asumidos**

- 19.14 La adquirente distribuirá, en la fecha de adquisición, el costo de una combinación de negocios a través del reconocimiento de los activos y pasivos, y una provisión para los pasivos contingentes identificables de la adquirida que satisfagan los criterios de reconocimiento del párrafo 19.20 por sus valores razonables en esa fecha. Cualquier diferencia entre el costo de la combinación de negocios y la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y las provisiones para los pasivos contingentes identificables así reconocidos, deberá contabilizarse de acuerdo con lo establecido en los párrafos 19.22 a 19.24 (como plusvalía o bien como la denominada “plusvalía negativa”).
- 19.15 La adquirente deberá reconocer por separado los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida, en la fecha de la adquisición, solo si satisfacen los siguientes criterios en esa fecha:
- (a) En el caso de un activo distinto de un activo intangible, que sea probable que cualquier beneficio económico futuro asociado fluya a la adquirente, y que su valor razonable puede medirse con fiabilidad.
  - (b) En el caso de un pasivo distinto de un pasivo contingente, que sea probable que se requiera la salida de recursos para liquidar la obligación y que su valor razonable se pueda medir de forma fiable.
  - (c) En el caso de un activo intangible o de un pasivo contingente, que su valor razonable pueda medirse de forma fiable.
- 19.16 El estado del resultado integral de la adquirente incorporará los resultados de la adquirida después de la fecha de adquisición, mediante la inclusión de los ingresos y gastos de la adquirida, basados en el costo de la combinación de negocios para la adquirente. Por ejemplo, el gasto por depreciación incluido después de la fecha de adquisición en el estado del resultado integral de la adquirente que esté relacionado con los activos depreciables de la adquirida deberá basarse en los valores razonables de esos activos depreciables en la fecha de adquisición, es decir, su costo para la adquirente.
- 19.17 La aplicación del método de la adquisición comenzará a partir de la fecha de adquisición, que es la fecha en que la adquirente obtiene el control sobre la adquirida. Puesto que el control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad o negocio para obtener beneficios de sus actividades, no es necesario que la transacción quede cerrada o finalizada

legalmente para que la entidad adquirente obtenga el control. Para determinar el momento en que la adquirente ha obtenido el control, deberán considerarse todos los hechos y circunstancias pertinentes que rodeen la combinación de negocios.

- 19.18 De acuerdo con el párrafo 19.14, la adquirente solo reconocerá por separado los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida que existieran en la fecha de adquisición y que satisfagan los criterios de reconocimiento del párrafo 19.15. Por lo tanto:
- (a) como parte de la distribución del costo de la combinación, la adquirente solo deberá reconocer los pasivos para terminar o reducir las actividades de la adquirida cuando ésta tenga, en la fecha de la adquisición, un pasivo ya existente por la reestructuración, reconocido de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*; y
  - (b) la adquirente, al distribuir el costo de la combinación, no reconocerá pasivos por pérdidas futuras ni por otros costos en los que espere incurrir como consecuencia de la combinación de negocios.
- 19.19 Si la contabilización inicial de una combinación de negocios está incompleta al final del periodo sobre el que se informa en el que la combinación ocurre, la adquirente reconocerá en sus estados financieros los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. En el plazo de doce meses a partir de la fecha de adquisición, la adquirente ajustará retroactivamente los importes provisionales reconocidos como activos y pasivos en la fecha de adquisición para reflejar la nueva información obtenida (es decir, los contabilizará como si se hubiesen producido en la fecha de adquisición). Con posterioridad a los doce meses a partir de la fecha de adquisición, se reconocerán ajustes a la contabilización inicial de una combinación de negocios únicamente para corregir un error de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

## **Pasivos contingentes**

- 19.20 El párrafo 19.14 especifica que la adquirente solo reconocerá una provisión para un pasivo contingente de la adquirida por separado si su valor razonable puede medirse con fiabilidad. Si su valor razonable no puede medirse de forma fiable:
- (a) se producirá un efecto en el importe reconocido como plusvalía o contabilizado de acuerdo con el párrafo 19.24; y
  - (b) la adquirente revelará información sobre ese pasivo contingente como requiere la Sección 21.
- 19.21 Después de su reconocimiento inicial, la adquirente medirá los pasivos contingentes que están reconocidos por separado de acuerdo con el párrafo 19.14, al mayor entre:
- (a) el importe que habría reconocido de acuerdo con la Sección 21, y
  - (b) el importe reconocido inicialmente menos los importes reconocidos anteriormente como ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*.

## Plusvalía

- 19.22 La adquirente, en la fecha de adquisición:
- (a) reconocerá como un activo la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, y
  - (b) medirá inicialmente esa plusvalía a su costo, siendo éste el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables reconocidos de acuerdo con el párrafo 19.14.
- 19.23 Después del reconocimiento inicial, la adquirente medirá la plusvalía adquirida en una combinación de negocios al costo menos la **amortización** acumulada y las pérdidas por **deterioro del valor** acumuladas:
- (a) Una entidad seguirá los principios establecidos en los párrafos 18.19 a 18.24 para la amortización de la plusvalía. Si una entidad no puede hacer una estimación fiable de la vida útil de la plusvalía, se supondrá que dicha vida útil es de diez años.
  - (b) Una entidad seguirá la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* para el reconocimiento y medición del deterioro del valor de la plusvalía.

## Exceso sobre el costo de la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida

- 19.24 Si la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y provisiones para los pasivos contingentes identificables, reconocidos de acuerdo con el párrafo 19.14, excediese al costo de la combinación de negocios (diferencia a veces denominada ‘plusvalía negativa’), la adquirente:
- (a) volverá a evaluar la identificación y la medición de los activos, pasivos y las provisiones para los pasivos contingentes de la adquirida, así como la medición del costo de la combinación; y
  - (b) reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo cualquier exceso que continúe existiendo después de la nueva evaluación.

## Información a revelar

---

### Para combinaciones de negocios efectuadas durante el periodo sobre el que se informa

- 19.25 Para cada combinación de negocios efectuada durante el periodo, la adquirente revelará la siguiente información:
- (a) Los nombres y descripciones de las entidades o negocios combinados.
  - (b) La fecha de adquisición.
  - (c) El porcentaje de instrumentos de patrimonio con derecho a voto adquiridos.
  - (d) El costo de la combinación, y una descripción de los componentes de éste (tales como efectivo, instrumentos de patrimonio e instrumentos de deuda).

- (e) Los importes reconocidos, en la fecha de adquisición, para cada clase de activos, pasivos y pasivos contingentes de la adquirida, incluyendo la plusvalía.
- (f) El importe de cualquier exceso reconocido en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 19.24, y la partida del estado del resultado integral (y el estado de resultados, si se presenta) en la que esté reconocido dicho exceso.

### **Para todas las combinaciones de negocios**

19.26 La adquirente revelará información sobre una conciliación del importe en libros de la plusvalía al principio y al final del periodo, mostrando por separado:

- (a) Los cambios que surgen de las nuevas combinaciones de negocios.
- (b) Las pérdidas por deterioro del valor.
- (c) Las disposiciones de negocios adquiridos previamente.
- (d) Otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.