

Octubre de 2018

Normas NIIF®

# Definición de un Negocio

Modificaciones a la NIIF 3

## **Definición de un Negocio**

Modificaciones a la NIIF 3

*Definition of a Business* (Amendments to IFRS 3) is issued by the International Accounting Standards Board (Board).

**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 © 2018 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 *Definition of a Business* (Amendments to IFRS 3) has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The 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 Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

## **Definición de un Negocio**

Modificaciones a la NIIF 3

*Definición de un Negocio* (Modificaciones a la NIIF 3) se emitió por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo).

**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 ella, 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 © 2018 IFRS Foundation**

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

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del IASB en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) o visite nuestra tienda web <http://shop.ifrs.org>.

La traducción al español de *Definición de un Negocio* (Modificaciones a la NIIF 3) ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo 'IAS®', 'IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS®', 'el logo IFRS®', 'IFRS for SMEs®', el logo IFRS for SMEs®, el logo en forma de 'hexágono', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' y 'SIC®'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas de la Fundación.

La Fundación 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 Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

## DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

ÍNDICE	<i>desde la página</i>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>6</b>
<b>MODIFICACIONES A LA NIIF 3 <i>COMBINACIONES DE NEGOCIOS</i></b>	<b>7</b>
<b>APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE <i>DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO</i> EMITIDA EN OCTUBRE DE 2018</b>	<b>11</b>
<b>MODIFICACIONES A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIIF 3 <i>COMBINACIONES DE NEGOCIOS</i></b>	<b>12</b>
<b>MODIFICACIONES A LOS EJEMPLOS ILUSTRATIVOS QUE ACOMPAÑAN A LA NIIF 3 <i>COMBINACIONES DE NEGOCIOS</i></b>	<b>19</b>

## Introducción

Este documento establece las modificaciones realizadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*. El Consejo desarrolló estas modificaciones tras considerar la información recibida en su Revisión Posterior a la Implementación (RPI) de la NIIF 3.

Las modificaciones aclaran la definición de negocio, con el objetivo de ayudar a las entidades a determinar si una transacción debe contabilizarse como una combinación de negocios o como la adquisición de un activo. Las modificaciones:

- (a) aclaran 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 contribuyen de forma significativa a la capacidad de elaborar productos;
- (b) eliminan la evaluación de si los participantes del mercado pueden sustituir los procesos o insumos que faltan y continuar con la producción de productos;
- (c) añaden guías y ejemplos ilustrativos para ayudar a las entidades a evaluar si se ha adquirido un proceso sustancial;
- (d) restringen las definiciones de un negocio o de productos centrándose en bienes y servicios proporcionados a los clientes y eliminan la referencia a la capacidad de reducir costos; y
- (e) añaden una prueba de concentración opcional que permite una evaluación simplificada de si un conjunto de actividades y negocios adquiridos no es un negocio.

La NIIF 3 fue el resultado de un proyecto conjunto entre el Consejo y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los EE. UU. (FASB) y contenía la misma definición de un negocio que la definición de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los EE. UU. (PCGA de los EE. UU.). Sin embargo, las RPI de la NIIF 3 y de este aspecto concreto dentro de los PCGA de los EE. UU., indicaron que la definición de un negocio era, en la práctica, vista como la captación de un rango más amplio de transacciones según los PCGA de los EE. UU. que bajo la NIIF 3. Las modificaciones a la NIIF 3 se basan en conclusiones similares a las alcanzadas por el FASB en las modificaciones que realizó a sus requerimientos de 2017, aunque los dos conjuntos de modificaciones difieren en algunos aspectos. El Consejo espera que las modificaciones conducirán a una mayor congruencia al aplicar la definición de un negocio en las entidades que aplican las Normas NIIF y en las que aplican los PCGA de los EE. UU.

Se requiere que las entidades apliquen las modificaciones a transacciones cuya fecha de adquisición sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informa que comience a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada.

## Modificaciones a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Se modifican en el párrafo 3 la definición del término "negocio" en el Apéndice A y en los párrafos B7 a B9, B11 y B12. Se añaden los párrafos 64P, B7A a B7C, B8A y B12A a B12D y los encabezamientos sobre los párrafos B7A, B8 y B12. Se elimina el párrafo B10. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

### Identificación de una combinación de negocios

---

- 3 Una entidad determinará si una transacción u otro suceso es una combinación de negocios aplicando la definición de esta NIIF que requiere que los activos adquiridos y los pasivos asumidos constituyan un negocio. Cuando los activos adquiridos no sean un negocio, la entidad que informa contabilizará la transacción o el otro suceso como la adquisición de un activo. Los párrafos B5 a B12D proporcionan guías sobre la identificación de una combinación de negocios y la definición de un negocio.

### Fecha de vigencia y transición

---

#### Fecha de vigencia

...

- 64P Definición de un Negocio emitida en octubre de 2018, añadió los párrafos B7A a B7C, B8A y B12A a B12D, modificó la definición del término "negocio", en el Apéndice A, modificó los párrafos 3, B7 a B9, B11 y B12 y eliminó 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 1 de enero de 2020, y a adquisiciones de activos que tienen lugar a partir del inicio de ese periodo. Se permite la aplicación anticipada de estas modificaciones. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

## Apéndice A

### Definiciones de términos

...

- negocio** Un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar bienes o servicios a los clientes, que genera ingresos por inversiones (tales como dividendos o intereses) u otros ingresos de actividades ordinarias rentabilidad en forma de dividendos, menores costos u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes.



## 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 tienen productos, no se requiere que éstos sean un conjunto integrado para cumplir con las condiciones para ser considerados como un negocio. Los tres elementos de un negocio se definen de la forma siguiente (para guías sobre los elementos de un negocio, véanse los párrafos B8 a B12D):
- (a) **Insumo:** Todo recurso económico que elabora, productos, 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 productos o tiene la capacidad de ~~elaborar~~ contribuir a la creación de productos. Son ejemplos los procesos de gestión estratégica, 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, generan ingresos de inversión (tales como dividendos o intereses) u otros ingresos de actividades ordinarias.

## Prueba opcional para identificar la concentración de valor razonable

- B7A El párrafo B7B establece una prueba opcional (la prueba de concentración) que permite una evaluación simplificada de si un conjunto de actividades y negocios adquiridos no es un negocio. Una entidad puede optar por aplicar, o no aplicar, la prueba. Una entidad puede realizar esta elección por separado para cada transacción u otro suceso. La prueba de concentración tiene las siguientes consecuencias:
- (a) Si se cumple la prueba de concentración, el conjunto de actividades y activos se determina que no es un negocio y no se necesita una evaluación posterior.
  - (b) Si no se cumple la prueba de concentración, o si la entidad opta por no aplicar la prueba, la entidad realizará, entonces, la evaluación establecida en los párrafos B8 a B12D.
- B7B La prueba de concentración se cumple si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares. A efectos de la prueba de concentración:
- (a) los activos brutos adquiridos excluirán el efectivo y los equivalentes al efectivo, los activos por impuestos diferidos, y la parte de la plusvalía procedente de los efectos de los pasivos por impuestos diferidos.
  - (b) El valor razonable de los activos brutos adquiridos incluirá cualquier contraprestación transferida (más el valor razonable de las participaciones no controladoras y el valor razonable de las participaciones anteriormente mantenidas) por encima del valor razonable de los activos identificables netos adquiridos). El valor razonable de los activos brutos adquiridos puede determinarse normalmente como el total obtenido añadiendo el valor razonable de la contraprestación transferida (más el valor razonable de las participaciones no controladoras y el valor razonable de las participaciones anteriormente mantenidas) con respecto al valor razonable de los pasivos asumidos (distintos de los pasivos por impuestos diferidos), excluyendo las partidas identificadas en el subpárrafo (a). Sin embargo, si el valor razonable de los activos brutos adquiridos es mayor que ese total, se puede necesitar, en ocasiones, un cálculo más preciso.
  - (c) Un solo activo identificable incluirá cualquier activo o grupo de activos que se reconocería y mediría como un solo activo identificable en una combinación de negocios.
  - (d) Si un activo tangible está unido a otro, y no se puede físicamente separar de este y utilizar de forma independiente (o de un activo subyacente sujeto a un arrendamiento, como se define en la NIIF 16

## DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

Arrendamientos), sin incurrir en costos, o disminuciones significativos de la utilidad o del valor razonable de cualquiera de los dos activos (por ejemplo, terrenos y edificios), esos activos se considerarán como un único activo identificable.

- (e) Al evaluar si los activos son similares, una entidad considerará la naturaleza de cada activo identificable único y los riesgos asociados con la gestión y creación de productos de los activos (es decir, las características del riesgo).
- (f) No se considerarán activos similares:
  - (i) un activo tangible y un activo intangible;
  - (ii) activos tangibles de diferentes clases (por ejemplo, inventarios, fabricación de equipo y automóviles) a menos que se consideren un activo identificable único de acuerdo con el criterio del subpárrafo (d);
  - (iii) activos intangibles identificables de diferentes clases (por ejemplo, nombres de marcas, licencias y activos intangibles en desarrollo);
  - (iv) un activo financiero y un activo no financiero;
  - (v) activos financieros de diferentes clases (por ejemplo, cuentas por cobrar e inversiones en instrumentos de patrimonio); y
  - (vi) activos identificables que están dentro de la misma clase de activo pero que tienen características de riesgo significativamente diferentes.

B7C Los requerimientos del párrafo B7B no modifican las guías sobre activos similares de la NIC 38 *Activos Intangibles*; ni modifican el significado del término "clase" de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, la NIC 38 y la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.

### **Elementos de un negocio**

B8 Aunque los negocios generalmente generan productos, no se requiere que éstos sean generados para que un conjunto integrado de actividades y activos cumpla las condiciones para ser considerados como un negocio. Para poder ser dirigido y gestionado, a los efectos ~~definidos~~ identificados en la definición de un negocio, 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 al operar 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. Sin embargo, para ser considerado un negocio, un conjunto integrado de actividades y activos debe incluir, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo, de manera que juntos contribuyan de forma significativa a la capacidad de elaborar productos. Los párrafos B12 a B12D especifican cómo evaluar si un proceso es esencial.

B8A Si un conjunto adquirido de actividades y activos tiene productos, la continuación en la obtención de los ingresos de actividades ordinarias no indica, por sí misma, que se han adquirido un insumo y un proceso sustantivo.

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. Además, 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, se basará en si el conjunto integrado es susceptible de ser dirigido y gestionado como un negocio por un participante del 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 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 un negocio. Sin embargo, un negocio no necesita tener plusvalía. Los párrafos B12A a B12D explican cómo evaluar si un proceso adquirido es sustantivo si el conjunto adquirido de actividades y activos no tiene productos (párrafo B12B) y si tiene productos (párrafo B12C).~~

- B12A Un ejemplo de un conjunto adquirido de actividades y activos que no tiene productos en la fecha de la adquisición es una entidad en su etapa inicial que no ha comenzado a generar ingresos de actividades ordinarias. Más aún, si un conjunto adquirido de actividades y activos estuvo generando ingresos de actividades ordinarias en la fecha de la adquisición, se considera que tiene productos en esa fecha, incluso si posteriormente no generará más ingresos de actividades ordinarias para clientes externos, por ejemplo, porque se integrará en la adquirente.

- B12B Si un conjunto de actividades y activos no tiene productos en la fecha de la adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considerará sustantivo solo si:

- (a) es fundamental para la capacidad de desarrollar o convertir un insumo o insumos adquiridos en productos; y
- (b) los insumos adquiridos incluyen una plantilla de trabajadores organizada que tiene la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar esos procesos (o grupo de procesos) y otros insumos que la plantilla de trabajadores organizada podría desarrollar o convertir en productos. Esos otros insumos podrían incluir:
  - (i) propiedad intelectual que podría usarse para desarrollar un bien o servicio;
  - (ii) otros recursos económicos que podrían desarrollarse para elaborar productos; o
  - (iii) derechos a obtener acceso a los materiales necesarios o derechos que permitan la creación de productos futuros.

Ejemplos de insumos mencionados en los subpárrafos (b)(i) a (iii) incluyen tecnología, proyectos de investigación y desarrollo en proceso, activos inmobiliarios y derechos mineros.

- B12C Si un conjunto de actividades y activos tiene productos en la fecha de la adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considerará sustantivo si, al aplicarlo a un insumo o insumos adquiridos:

- (a) es fundamental para la capacidad de continuar elaborando productos, y los productos adquiridos incluyen una plantilla de trabajadores organizada con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar esos procesos (o grupo de procesos); o
- (b) contribuye de forma significativa a la capacidad de continuar elaborando productos y:
  - (i) se considera único o escaso; o
  - (ii) no puede sustituirse sin costo, esfuerzo, o retraso significativo en la capacidad de continuar elaborando productos.

- B12D El siguiente análisis adicional apoya los párrafos B12B y B12C:

- (a) Un contrato adquirido es un insumo y no es un proceso sustantivo. No obstante, un contrato adquirido, por ejemplo, un contrato para la gestión externalizada de la propiedad o la gestión externalizada del activo puede dar acceso a una plantilla de trabajadores organizada. Una entidad evaluará si una plantilla de trabajadores organizada a la que se accede a través de este contrato realiza un proceso sustantivo que la entidad controla, y, por ello, ha adquirido. Factores a considerar al realizar esa evaluación incluyen la duración del contrato y sus términos de renovación.
- (b) Dificultades en sustituir una plantilla de trabajadores organizada adquirida pueden indicar que ésta realiza un proceso que es fundamental para la capacidad de elaborar productos.
- (c) 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 elaborar productos.

## **Aprobación por el Consejo de *Definición de un Negocio* emitida en octubre de 2018**

---

*Definición de un Negocio* fue aprobada para su emisión por los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst

Presidente

Suzanne Lloyd

Vicepresidenta

Nick Anderson

Martin Edelmann

Françoise Flores

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Gary Kabureck

Jianqiao Lu

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Thomas Scott

Chungwoo Suh

Ann Tarca

Mary Tokar

## Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Después del párrafo FC21, se añaden nuevos encabezamientos y los párrafos FC21A a FC21AC.

### Aclaración de la definición de negocio

- FC21A A partir de la Revisión Posterior a la Implementación (RPI) de la NIIF 3, el Consejo destacó que muchos interesados estaban preocupados por la forma de interpretar y aplicar la definición de un negocio. Los interesados indicaron que estas preocupaciones surgieron de una o más de las siguientes principales razones:
- (a) La NIIF 3 requiere una evaluación de hechos concretos, que adopta la perspectiva de los participantes del mercado y no considera la razón del negocio, las consideraciones estratégicas y los objetivos de la adquirente (véase un párrafo FC21G);
  - (b) algunos conjuntos de actividades y activos podrían considerarse desde la perspectiva de ciertos participantes del mercado que podrían integrar el conjunto en sus procesos. Sin embargo, los mismos conjuntos de actividades y activos podrían no haber sido considerados un negocio desde la perspectiva de otros participantes del mercado (véanse los párrafos FC21H y FC21I);
  - (c) la definición de un negocio usó la redacción "capaz de ser dirigido y gestionado a efectos de proporcionar" un rendimiento. Esa redacción no ayudó al determinar si una transacción incluye un negocio (véanse los párrafos FC21J y FC21K);
  - (d) era difícil evaluar:
    - (i) si los procesos adquiridos son suficientes para constituir uno de los elementos requeridos para que un conjunto adquirido de actividades y activos fuera un negocio, y si los procesos que faltan son tan significativos como para que el conjunto no sea un negocio; y
    - (ii) cómo aplicar la definición de un negocio si el conjunto adquirido de actividades y activos no generan ingresos de actividades ordinarias (véanse los párrafos FC21L a FC21R); y
  - (e) la definición de un negocio era amplia y la NIIF 3 no tenía guías que identificaran cuándo un conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio (véanse los párrafos FC21S a FC21AC).
- FC21B Para considerar 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 combinación de negocios o como la adquisición de un activo. En 2016, el Consejo publicó un proyecto de norma *Definición de un Negocio y Contabilización de Participaciones Mantenidas Anteriormente* (Proyecto de Norma de 2016). El Proyecto de Norma de 2016 suscitó 80 cartas de comentarios. El Consejo revisó dichas cartas de comentarios y consultó al Foro Asesor de Normas de Contabilidad (ASAF), el Comité Asesor de Mercados de Capitales y el Foro Global de Preparadores. En 2018 el Consejo emitió *Definición de un Negocio* (Modificaciones de 2018). En las Modificaciones de 2018, el Consejo:
- (a) aclaró que, para ser considerado un negocio, un conjunto adquirido de actividades y activos debe incluir, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo que de forma conjunta contribuyan de forma significativa a la capacidad de elaborar productos (véase el párrafo FC21F);
  - (b) eliminó la evaluación de si los participantes del mercado pueden sustituir los procesos o insumos que faltan y continuar con la producción de productos (véanse los párrafos FC21H y FC21I);
  - (c) añadía guías y ejemplos ilustrativos para ayudar a las entidades a evaluar si se ha adquirido un proceso sustancial (FC21L a FC21R);
  - (d) restringió las definiciones de un negocio y de productos centrándose en bienes y servicios proporcionados a los clientes y eliminando la referencia a la capacidad de reducir costos (véase el párrafo FC21S);
  - (e) añadió una prueba de concentración opcional que permite una evaluación simplificada de si un conjunto de actividades y negocios adquiridos no es un negocio (véanse los párrafos FC21T a FC21AC); y

## DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

- (f) decidió que se permita, pero no se requiera que una entidad aplique las modificaciones propuestas a transacciones que ocurrieron antes de la fecha de vigencia de las modificaciones. No se requiere la aplicación retroactiva de las modificaciones a transacciones anteriores porque es improbable que proporcionen información útil a los usuarios de los estados financieros, podría haber sido costosa e impracticable si fuera necesario el razonamiento en retrospectiva. La aplicación retroactiva no fue prohibida porque podría haber casos en los que proporcionase información útil y porque cuando se usa no priva a los usuarios de información útil.
- FC21C El Proyecto de Norma de 2016 también trata de un segundo tema, la contabilización de participaciones anteriormente mantenidas. El Consejo finalizó su trabajo sobre este tema, entre otros, en 2017 emitiendo *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2015-2017*.
- FC21D La NIIF 3 es el resultado de un proyecto conjunto entre el Consejo y el FASB y contenía la misma definición de un negocio que la definición de los PCGA de los EE. UU. La RPI de la NIIF 3 y la RPI del FASB No. 141(R) identificaron dificultades similares para aplicar la definición de un negocio. Más aún, el FASB recibió información de numerosos interesados de que la definición de un negocio en los PCGA de los EE. UU. era, en la práctica, visto como que capta un rango más amplio de transacciones que la definición idéntica de la NIIF 3. Por consiguiente, el FASB modificó los PCGA de los EE. UU. en 2017 emitiendo la Actualización de las Normas de Contabilidad No 2017-01 *Aclaración de la Definición de un Negocio* (Modificaciones del FASB de 2017). Las Modificaciones de 2018 abordaron las cuestiones identificadas durante la RPI de la NIIF 3 y, aunque redactada de forma distinta, se basan en conclusiones similares a las alcanzadas por el FASB. El Consejo concluyó que podría esperarse que sus Modificaciones de 2018 y las Modificaciones del FASB de 2017 podrían esperarse que llevaran conjuntamente llevaran a la aplicación más congruente de la definición de un negocio en las entidades que aplican los PCGA de los EE. UU. y en las que aplican las Normas NIIF.
- FC21E Las Modificaciones de 2018 difieren en algunos aspectos de las Modificaciones del FASB de 2017. Antes de finalizar las Modificaciones de 2018, el Consejo analizó esas diferencias con el ASAF. Las diferencias son las siguientes:
- (a) La prueba de concentración establecida en los párrafos B7A y B7B de la NIIF 3 es opcional. La prueba correspondiente en las Modificaciones del FASB de 2017 es obligatoria. Las guías sobre cómo identificar la concentración del valor razonable son sustancialmente las mismas, pero el Consejo añadió la confirmación de los cálculos que normalmente son necesarios [véase el párrafo B7B(b)], así como y un ejemplo ilustrativo (Ejemplo I).
  - (b) El Consejo concluyó que un contrato de externalización adquirido puede dar acceso a una plantilla de trabajadores organizada que realice un proceso sustantivo, incluso si el conjunto adquirido de actividades y activos no tiene productos. En algunos casos, eso puede llevar a la conclusión de que un negocio fue adquirido. Por el contrario, el FASB concluyó que cuando no están presentes productos, un negocio se ha adquirido solo si el conjunto adquirido incluye una plantilla de trabajadores organizada formada por empleados.
  - (c) El Consejo aclaró en el párrafo B12D que las dificultades para sustituir una plantilla de trabajadores organizada adquirida pueden indicar que la plantilla de trabajadores organizada realiza un proceso que es fundamental para la capacidad de elaborar productos. Las Modificaciones del FASB de 2017 no incluyen esta aclaración.
  - (d) Las Modificaciones del FASB de 2017 incluyen una declaración de que la presencia de un importe significativo de plusvalía puede ser un indicador de que un proceso adquirido es sustantivo. El Consejo no incluyó esta declaración en las Modificaciones de 2018 [véase el párrafo FC21R(d)].
  - (e) El Consejo aclaró en el párrafo B7(c) de la NIIF 3 que una definición restringida de productos incluye otros ingresos de actividades ordinarias. Un ejemplo de estos otros ingresos son los ingresos de contratos fuera del alcance de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*. El FASB expresó una opinión similar mediante una observación en sus Fundamentos de las Conclusiones.
  - (f) El Consejo alineó la definición de un negocio con la definición revisada de productos del párrafo B7(c) de la NIIF 3. El FASB no alineó las dos definiciones, sino que su definición de un negocio hace referencia explícita a guías de apoyo, incluyendo guías sobre productos.

### Requerimientos mínimos para ser un negocio

- FC21F La existencia de un proceso (o procesos) es lo que distingue un negocio de un conjunto de actividades y activos que no es un negocio. Por consiguiente, el Consejo decidió 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 contribuyen de forma significativa a la capacidad de elaborar productos; El Consejo incorporó este requerimiento en el párrafo B8. Para aclarar que un negocio puede existir sin incluir todos los insumos y

procesos necesarios para elaborar productos, el Consejo sustituyó el término "capacidad para elaborar productos" por "capacidad para contribuir a la creación de productos" en el párrafo B7 de la NIIF 3.

### **Perspectiva del participante del mercado**

FC21G El párrafo B11 de la NIIF 3 adopta una perspectiva de participantes del mercado al determinar si un conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio. Algunos participantes en la RPI de la NIIF 3 destacaron que la adopción de esa perspectiva requiere la evaluación de hechos concretos, en la que no se tienen en cuenta ni la razón del negocio ni las consideraciones y objetivos estratégicos de la adquirente. También expresaron su preocupación de que, al excluir de estos hechos, no se diera lugar a información más útil para los usuarios de los estados financieros. No obstante, el Consejo concluyó que la evaluación debería continuar realizándose desde una perspectiva de participantes del mercado y guiada por hechos concretos que indiquen el estado y condición actual de lo que se ha adquirido, en lugar de por la consideración de lo que la adquirente pueda pretender hacer con el conjunto adquirido de actividades y activos. Basarse en esta determinación de hechos, en lugar de en las intenciones de la adquirente, ayuda a impedir que transacciones similares se contabilicen de forma diferente. En opinión del Consejo, tener en cuenta la razón del negocio, así como las consideraciones y objetivos estratégicos de la adquirente en la determinación, hubiera hecho ésta más subjetiva y, por ello, habría incrementado la diversidad de prácticas. Por consiguiente, el Consejo no cambió el párrafo B11 a este respecto.

### **Capacidad de los participantes del mercado para sustituir elementos que faltan**

FC21H Antes de las Modificaciones de 2018, el párrafo B8 de la NIIF 3 señalaba que un negocio no necesita incluir todos los insumos y procesos que el vendedor utiliza en las operaciones de ese negocio si los participantes del 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. Muchos de los participantes en la RPI de la NIIF 3 señalaron que podía ser problemático evaluar si los participantes del mercado pueden realizar esta integración, especialmente si solo algunos de ellos son capaces de realizarla.

FC21I A la luz de esos comentarios, el Consejo decidió basar la evaluación de lo que se ha adquirido en su estado y condición actual, en lugar de si los participantes del mercado podrían sustituir insumos o procesos que faltan, por ejemplo, integrando las actividades y activos adquiridos. Por ello, el Consejo eliminó la referencia a esta integración. En su lugar, como se analizó en el párrafo FC21F, las Modificaciones de 2018 se centran en si los insumos adquiridos y los procesos sustantivos adquiridos conjuntamente contribuyen de forma significativa a la capacidad de elaborar productos.

### **El término "capaz de" en la definición de un negocio**

FC21J La definición de un negocio incluye la frase "capaz de ser dirigido y gestionado a efectos de proporcionar" un rendimiento. Muchos participantes en la RPI indicaron que esta frase era demasiado amplia en alcance para ser útil al distinguir negocios de activos. Sin embargo, el Consejo concluyó que no era necesario cambiar o aclarar esta frase porque las Modificaciones de 2018:

- (a) eliminaban la evaluación de si los participantes del mercado son capaces de integrar las actividades y activos adquiridos;
- (b) aclaró que los procesos adquiridos necesitan ser sustantivos;
- (c) restringió la definición de producto; y
- (d) añadió guías y ejemplos ilustrativos más robustos que apoyan varios aspectos de la definición.

FC21K El Consejo consideró si eran necesarias guías adicionales con respecto a la adquisición de suministros. En algunos casos, la adquirente integra un negocio adquirido con el resultado de que deja de generar ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, una entidad podría adquirir un proveedor y posteriormente consumir todo el producto del proveedor. Los insumos y procesos adquiridos son todavía "capaces de" generar ingresos de actividades ordinarias en la fecha de la adquisición y, por ello, podrían cumplir los requisitos de un negocio, si se cumplen los criterios del párrafo B12C. El Consejo concluyó que este resultado era apropiado porque la evaluación se centra en qué adquirió la adquirente, no sobre lo que ésta pretende hacer con lo que adquirió. Por consiguiente, el Consejo mantuvo el término "capaz de" como base para la evaluación.

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

FC21L Muchos participantes en la RPI de la NIIF 3 señalaron que es difícil evaluar:

## DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

- (a) si los procesos adquiridos son suficientes para constituir uno de los elementos requeridos para que un conjunto adquirido de actividades y activos sea un negocio;
  - (b) si los procesos que faltan en ese conjunto son tan significativos que el conjunto no es un negocio; y
  - (c) cómo aplicar la definición de un negocio cuando el conjunto adquirido de actividades y activos no generan ingresos de actividades ordinarias.
- FC21M Para abordar estas inquietudes, las Modificaciones de 2018 añadieron guías para ayudar a las entidades a evaluar si un proceso adquirido es sustantivo. Esas guías pretenden encontrar una evidencia más convincente cuando no hay productos porque la existencia de éstos ya proporciona alguna evidencia de que el conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio. En concreto, si el conjunto no tiene productos en la fecha de la adquisición, los insumos adquiridos deben incluir:
- (a) una plantilla de trabajadores organizada que cumpla los criterios especificados (véanse los párrafos FC21N a FC21P); y
  - (b) otros insumos que la plantilla de trabajadores organizada podría desarrollar o convertir en productos (véase el párrafo FC21Q)
- FC21N El Consejo concluyó que la presencia de una plantilla de trabajadores organizada es un indicador de un proceso sustantivo. Por consiguiente, el Consejo decidió que, excepto en circunstancias limitadas, no se requiere una plantilla de trabajadores organizada para concluir que el conjunto de actividades y activos es un negocio. Las circunstancias limitadas son cuando el conjunto adquirido:
- (a) tiene productos; e
  - (b) incluye un proceso (o un grupo de procesos) que es único o escaso, o no puede ser sustituido sin costo, esfuerzo, o retrasos significativos, en cuanto a la capacidad para continuar elaborando productos. El Consejo concluyó que estos procesos son habitualmente valiosos y que esto indicaría, a menudo, que los procesos son sustantivos, incluso si no se adquiere una plantilla de trabajadores organizada.
- FC21O El Consejo concluyó que, aunque una plantilla de trabajadores organizada es un insumo para un negocio, no es un negocio en sí misma. Concluir de otra forma significaría que la contratación de un trabajador formado sin la adquisición de otros insumos podría considerarse como la adquisición de un negocio. El Consejo decidió que este resultado sería incongruente con la definición de un negocio.
- FC21P Aunque el Consejo concluyó que una plantilla de trabajadores organizada es un insumo, el párrafo B7(b) indica que 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. El Consejo concluyó que este es el caso incluso si los procesos no están documentados. El Consejo introdujo la frase "capacidad intelectual" para proporcionar claridad.
- FC21Q Para que un conjunto adquirido de actividades y activos se considere un negocio en caso de no tener productos, el Consejo concluyó que el conjunto debería incluir no solo un proceso sustantivo, sino también una plantilla de trabajadores organizada y otros insumos que ésta pudiera desarrollar o convertir en productos. Las entidades necesitarán evaluar la naturaleza de esos insumos para evaluar si ese proceso es sustantivo. El Consejo observó que muchas entidades en la etapa de desarrollo cumplirán este criterio porque la propiedad tecnológica, intelectual, u otros activos están siendo desarrollados en un bien o servicio. Por el contrario, si un conjunto está elaborando productos en la fecha de la adquisición, el conjunto ya contiene insumos que se están convirtiendo en productos y, por ello, no hay necesidad de considerar específicamente el tipo de insumos a los que se aplica el proceso adquirido.
- FC21R Al finalizar las Modificaciones de 2018, el Consejo también:
- (a) especificó en el párrafo B21D(a) que un contrato adquirido no es un proceso sustantivo, para aclarar que un contrato que proporciona un flujo de ingresos de actividades ordinarias continuo (por ejemplo, un contrato de arrendamiento) no es en sí mismo un proceso.
  - (b) Aclaró en el párrafo B12D(a) que un acuerdo de externalización adquirido puede dar acceso a una plantilla de trabajadores organizada y que una entidad debería evaluar si el acceso a ésta a través de un acuerdo de externalización da lugar a un proceso sustantivo que la entidad controla y, por ello, ha adquirido. El Consejo añadió este párrafo porque algunos miembros del Comité de Interpretaciones de las NIIF observaron que la NIIF 3 no proporcionaba guías sobre si debe considerarse un proceso externalizado al evaluar si un conjunto de actividades y activos es un negocio.
  - (c) Aclaró en el párrafo B12D(b) que las dificultades al sustituir una plantilla de trabajadores organizada pueden indicar que ésta ejecuta un proceso que es fundamental para la capacidad de



elaborar productos, porque el Consejo esperaba que fuera normalmente más difícil sustituir una plantilla de trabajadores que realiza un proceso fundamental que una que realiza, por ejemplo, un proceso auxiliar. El Consejo proporcionó este indicador porque algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2016 comentaron que las guías propuestas sobre procesos sustantivos requerirían demasiado juicio.

- (d) Eliminó la presunción, propuesta en el Proyecto de Norma de 2016, de que la presencia de un importe significativo de plusvalía puede ser un indicador de que un proceso adquirido es sustantivo. Las respuestas al Proyecto de Norma de 2016 mostraron que esta propuesta creaba más confusión que claridad. Por ejemplo, algunos de los que respondieron no fueron claros en si esta propuesta hacía referencia a "plusvalía principal" que está económicamente presente en un negocio, o a la medición contable de la plusvalía que se determina en la contabilización de las combinaciones de negocios. Algunos de los que respondieron se preguntaron si esta propuesta forzaría, de hecho, a que las entidades apliquen la contabilidad de las combinaciones de negocios para medir la plusvalía, con el fin de evaluar si lo que se adquirió era, de hecho, un negocio.
- (e) Eliminó el párrafo B10 de la NIIF 3, que describía factores a considerar al evaluar un conjunto integrado de actividades y activos en la etapa de desarrollo. El Consejo eliminó ese párrafo porque las Modificaciones de 2018 proporcionan un análisis más general de los conjuntos adquiridos de actividades y activos que no tienen productos.
- (f) Añadió ejemplos ilustrativos en los párrafos EI73 a EI123 para ayudar a la interpretación de qué se considera un negocio. El borrador de ejemplos ilustrativos del Proyecto de Norma de 2016 también incluía un ejemplo sobre la adquisición de operaciones de gas y petróleo. Para ser congruente con las Modificaciones del FASB de 2017, el Consejo no incluyó ese ejemplo en las Modificaciones de 2018.

### Definición restringida de producto

FC21S En las Modificaciones de 2018, el Consejo restringió la definición de productos para centrarse en bienes y servicios proporcionados a clientes, rentabilidades de inversión y otros ingresos de actividades ordinarias y excluir rentabilidades en forma de menores costos, y otros beneficios económicos proporcionados directamente a inversores u otros propietarios, miembros o participantes. El Consejo también modificó la definición de un negocio para hacerla congruente con la definición restringida de productos. El Consejo realizó estos cambios porque:

- (a) La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, se centra en bienes o servicios que son un producto de las actividades ordinarias de una entidad. No obstante, puesto que todos los negocios tienen ingresos de actividades ordinarias dentro del alcance de la NIIF 15, la definición revisada también incluye productos que son ingresos de inversión u otros ingresos de actividades ordinarias.
- (b) La definición anterior de productos hacía referencia a costos menores y beneficios económicos proporcionados directamente a los inversores. Esta referencia no ayudaba a distinguir entre un activo y un negocio, porque confundía los motivos para adquirir un activo con las características de las actividades y activos adquiridos. Muchas adquisiciones de activos (por ejemplo, la compra de equipo nuevo de fabricación) puede realizarse con el motivo de reducir costos, pero no implicar la adquisición de un proceso sustantivo.

### Test de concentración

FC21T Muchos participantes en la RPI de la NIIF 3 destacaron que la aplicación de la definición de un negocio implica juicios significativos y que la NIIF 3 proporcionaba poca o ninguna guía que identifique situaciones en las que un conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio. Para abordar estas preocupaciones, en las Modificaciones de 2018 el Consejo añadió una prueba de concentración que se diseña para reducir el costo y complejidad, evitando la necesidad de una evaluación detallada en algunas circunstancias. Si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos está concentrado en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares, la prueba de concentración se cumple y el conjunto de actividades y activos se considera que no es un negocio. Si la prueba de concentración se cumple, no se necesitan evaluaciones adicionales.

FC21U El Consejo diseñó la prueba de concentración con el objetivo de hacerla fácil de comprender y—en algunos casos sencillos que son fáciles de explicar—sencilla de practicar y menos costosa que aplicar la evaluación detallada requerida, en otro caso, por los párrafos B8 a B12D. Para orientar ese objetivo, la prueba de concentración se centra en un único activo identificable o en un único grupo de activos identificables similares. El Consejo no esperaba que las entidades llevaran a cabo cálculos detallados para aplicar la prueba,

## DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

porque los cálculos detallados habrían frustrado el propósito de la prueba, que es permitir una evaluación simplificada. Además, el Consejo quería que la prueba tuviera el mismo resultado en la mayoría de las circunstancias que la evaluación detallada y minimizar el riesgo de que el resultado de aplicar la prueba de concentración pudiera privar a los usuarios de los estados financieros de información útil.

- FC21V Para confirmar que el Consejo no esperaba cálculos detallados, el párrafo B7B(b) aclara que el valor razonable de los activos brutos adquiridos puede determinarse normalmente por referencia al valor razonable de la contraprestación transferida. Al finalizar las Modificaciones de 2018, el Consejo añadió un ejemplo ilustrativo mostrando ese cálculo (Ejemplo I).
- FC21W El Consejo concluyó que el que un conjunto de actividades y activos incluya un proceso sustantivo no depende de cómo se financia dicho conjunto. Por consiguiente, la prueba de concentración se basa en los activos brutos adquiridos, no en los activos netos. Por ello, la existencia de deuda (por ejemplo, un préstamo hipotecario que financia un edificio) u otros pasivos no alteran la conclusión sobre si una adquisición es una combinación de negocios. Además, en respuesta a las solicitudes de quienes respondieron, el Consejo especificó, al finalizar las Modificaciones de 2018, que los activos brutos considerados en la prueba de concentración excluyen el efectivo y equivalentes al efectivo adquirido, los activos por impuestos diferidos, y la plusvalía procedente del efecto de los pasivos por impuestos diferidos. Estas exclusiones se realizaron porque el efectivo adquirido, y la base fiscal de los activos y pasivos adquiridos, son independientes de si el conjunto adquirido de actividades y activos incluye un proceso sustantivo.
- FC21X Al finalizar las Modificaciones de 2018, el Consejo hizo la prueba de concentración opcional. Este cambio permite que las entidades evalúen si han adquirido un proceso sustantivo cuando, por ejemplo, esta evaluación sería más eficiente que aplicar la prueba de concentración, o daría lugar a una conclusión que represente más fielmente los aspectos económicos de una transacción concreta. En línea con el propósito de la prueba de concentración, las Modificaciones de 2018:
- (a) especifican que la elección de llevar a cabo esa prueba está disponible transacción por transacción; y
  - (b) no prohíben que una entidad lleve a cabo la evaluación detallada requerida por los párrafos B8 a B12D si ha efectuado la prueba de concentración y ha concluido que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio. El Consejo decidió que esta prohibición era innecesaria, porque si una entidad pretendía ignorar el resultado de la prueba de concentración, podría haber elegido no aplicarla.
- FC21Y Al realizar la prueba opcional de concentración, el Consejo consideró las consecuencias contables que ocurrirían si, al aplicarla a una transacción concreta, la prueba de concentración no lograra el mismo resultado que la evaluación detallada requerida en otro caso por los párrafos B8 a B12D. La prueba de concentración identifica algunas transacciones como adquisiciones de un activo. Para todas las demás transacciones, la entidad debe continuar realizando la evaluación detallada. La prueba de concentración nunca determina que una transacción es una combinación de negocios.
- FC21Z En teoría, la prueba de concentración puede, algunas veces, identificar una transacción como la adquisición de un activo cuando la evaluación detallada la identificara como una combinación de negocios. Ese resultado sería un falso positivo. El Consejo diseñó la prueba de concentración para minimizar el riesgo de que un falso positivo pudiera privar a los usuarios de los estados financieros de información útil. Un falso positivo tiene dos consecuencias:
- (a) la entidad no reconoce la "plusvalía principal" que está económicamente presente en una combinación de negocios, pero no está presente en la adquisición de un activo.<sup>1</sup> No obstante, si está sustancialmente concentrado todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos (incluyendo la plusvalía principal) en un solo activo identificable (o un grupo de activos identificables similares), el valor razonable de la plusvalía principal no puede ser una parte sustancial del total del valor razonable de los activos brutos adquiridos. Por ello, es improbable que la información sobre el valor de esa plusvalía principal sea significativa. Más aún, si el valor razonable de los procesos adquiridos no es significativo, la evaluación detallada requerida por los párrafos B8 a B12D sería improbable que concluya que los procesos son sustantivos.
  - (b) Existen algunas otras diferencias entre la contabilidad requerida para una combinación de negocios y la contabilidad requerida para la adquisición de un activo, incluyendo diferencias relacionadas con impuestos diferidos, contraprestación contingente, costos relacionados con la adquisición, y ganancias sobre compras realizadas en condiciones muy ventajosas. Esas diferencias en los requerimientos de contabilización no se basan en diferencias entre las características económicas de una combinación de negocios y las de la adquisición de un activo. Por ello, el Consejo no

<sup>1</sup>

Los párrafos FC313 a FC318 describen la "plusvalía principal". Esos párrafos también destacan que, puesto que la plusvalía se mide como un residuo, el importe en libros de la plusvalía incluye otros factores varios, además de la plusvalía principal.

## MODIFICACIONES A LA NIIF 3-OCTUBRE DE 2018

esperaba que un falso positivo diera lugar a una pérdida de información sobre las características económicas de una combinación de negocios.

FC21AA La prueba de concentración puede no identificar la adquisición de un activo que se identificaría por la evaluación detallada requerida por los párrafos B8 a B12D. Ese resultado sería un falso negativo. Se requiere que una entidad lleve a cabo la evaluación detallada en este caso y se espera que se alcance la misma conclusión que si no hubiera aplicado la prueba de concentración. Por ello, un falso negativo no tiene consecuencias contables.

FC21AB Al finalizar las Modificaciones de 2018, el Consejo también aclaró algunos aspectos de las guías sobre un activo identificable único y sobre activos identificables similares (véanse los párrafos B7B(c) a (f) y B7C).

FC21AC Al finalizar las Modificaciones de 2018, el Consejo no:

- (a) hizo de la prueba de concentración un indicador, en lugar de un factor decisivo. Este cambio habría sido incongruente con el objetivo de reducir los costos de aplicar la NIIF 3 proporcionando una prueba que está diseñada para ser simple en algunos casos sencillos que son fáciles de explicar.
- (b) Proporcionar guías adicionales sobre el término "sustancialmente todo" porque ese término ya se usa en varias Normas NIIF.

## Modificaciones a los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Se añaden los párrafos EI73 a EI 123 sus encabezamientos correspondientes.

### Definición de un negocio

EI73 Los ejemplos de los párrafos EI74 a EI123 ilustran la aplicación de las guías de los párrafos B7 a B12D sobre la definición de un negocio.

#### Ejemplo A-adquisición de inmuebles

##### *Escenario 1—Antecedentes*

EI74 Una entidad (Comprador) compra una cartera de 10 viviendas unifamiliares que cada una tiene un arrendamiento en vigor. El valor razonable de la contraprestación pagada es igual al valor razonable agregado de las 10 viviendas unifamiliares adquiridas. Cada vivienda unifamiliar incluye el terreno, edificación y mejoras de la propiedad. Cada hogar tiene una base y diseño interior diferente. Las 10 viviendas unifamiliares adquiridas están ubicadas en la misma área y las clases de clientes (por ejemplo, inquilinos) son similares. Los riesgos asociados con la operativa en el mercado inmobiliario de vivienda adquirida no son significativamente diferentes. No se transfiere ningún empleado, otros activos, procesos u otras actividades.

##### *Escenario 1—Aplicación de los requerimientos*

EI75 El comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:

- (a) cada vivienda familiar se considera un único activo identificable de acuerdo con el párrafo B7B por las siguientes razones:
  - (i) las mejoras del edificio y de la propiedad están asociadas al terreno y no pueden eliminarse sin incurrir en costos significativos; y
  - (ii) el edificio y el arrendamiento en vigor se consideran un solo activo, porque se reconocerían y medirían como solo activo identificable en una combinación de negocios (véase el párrafo B42).
- (b) El grupo de 10 viviendas unifamiliares es un grupo de activos identificables similares porque los activos (todas las viviendas unifamiliares) son similares en naturaleza y los riesgos asociados con la gestión y creación de productos no son significativamente diferentes. Esto es porque los tipos de viviendas y clases de clientes no son significativamente distintos.
- (c) Por consiguiente, sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un grupo de activos identificables similares.

EI76 Por ello, el comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

##### *Escenario 2—Antecedentes*

EI77 Supóngase los mismos hechos que en el Escenario 1 excepto porque el Comprador también adquiere un parque de oficinas corporativas multi arrendatario con seis edificios de oficinas de 10 plantas que están totalmente alquiladas. El conjunto adquirido adicional de actividades y activos incluye el terreno, edificios, arrendamientos y contratos para la limpieza, seguridad y mantenimiento externalizadas. No se transfiere ningún empleado, otros activos, otros procesos u otras actividades. El valor razonable agregado asociado con el parque de oficinas es similar al valor razonable agregado asociado con las 10 viviendas unifamiliares. Los procesos realizados a través de los contratos de limpieza y seguridad asociada son secundarios o menores dentro del contexto de todos los procesos requeridos para elaborar productos.

*Escenario 2—Aplicación de los requerimientos*

- EI78 El Comprador opta por aplicar la prueba de concentración establecida en el párrafo B7B y concluye que las viviendas unifamiliares y el parque de oficinas no son activos identificables similares, porque difieren de forma significativa en los riesgos asociados con la operativa de los activos, captando y gestionando inquilinos. En concreto, la escala de operaciones y riesgos asociados con las dos clases de clientes son significativamente diferentes. Por consiguiente, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no están sustancialmente todos concentrados en un grupo de activos identificables similares, porque el valor razonable del parque de oficinas es similar al valor razonable agregado de las 10 viviendas unifamiliares. Por ello, el Comprador evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.
- EI79 El conjunto de actividades y activos tiene productos porque genera ingresos de actividades ordinarias a través de los arrendamientos en vigor. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12C para determinar si los procesos adquiridos son sustantivos.
- EI80 El Comprador concluye que no cumple el criterio del párrafo B12C(a) porque:
- (a) el conjunto no incluye una plantilla de trabajadores organizada; y
  - (b) el Comprador considera que los procesos realizados por el personal de limpieza, seguridad y mantenimiento externalizado (los únicos procesos adquiridos) son secundarios o menores dentro del contexto de todos los procesos adquiridos para elaborar productos [véase el párrafo B12D(c)] y, por ello, no son fundamentales para la capacidad de continuar produciendo productos.
- EI81 Tras considerar los únicos procesos adquiridos, los realizados por el personal de limpieza, seguridad y mantenimiento externalizado, el Comprador también concluye que no se cumplen los criterios del párrafo B12C(b). Cualquiera de las siguientes razones justifica esa conclusión:
- (a) los procesos no contribuyen de forma significativa a la capacidad de continuar elaborando productos.
  - (b) Los procesos están ya accesibles en el mercado. Por ello, no son únicos o escasos. Además, podrían sustituirse sin costo, esfuerzo, o retraso en la capacidad de continuar elaborando productos.
- EI82 Puesto que ninguno de los criterios del párrafo B12C se cumple, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

*Escenario 3—Antecedentes*

- EI83 Supóngase los mismos hechos que en el Escenario 2 excepto que el conjunto adquirido 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.

*Escenario 3—Aplicación de los requerimientos*

- EI84 El Comprador opta por no aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y, por ello, evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado como un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.
- EI85 El conjunto adquirido de actividades y activos tiene productos porque genera ingresos de actividades ordinarias a través de los arrendamientos en vigor. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12C.
- EI86 El Comprador concluye que se cumple el criterio del párrafo B12C(a), porque el conjunto incluye una plantilla de trabajadores organizada con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para ejecutar procesos (es decir, arrendamientos, gestión de inquilinos, y gestión y supervisión de los procesos operativos) que son sustanciales porque son fundamentales para la capacidad de continuar elaborando productos cuando se apliquen a los insumos adquiridos (es decir, el terreno, edificios y arrendamientos en vigor). Por ello, el Comprador concluye que se cumple el criterio del párrafo B8 porque esos procesos e insumos sustantivos juntos de forma significativa contribuyen a la capacidad de elaborar productos. Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio.

## Ejemplo B-adquisición de un potencial fármaco

### *Escenario 1—Antecedentes*

- EI87 Una entidad (Comprador) compra otra entidad legal que contiene:
- (a) Los derechos sobre un proyecto de investigación y desarrollo en proceso que está desarrollando un componente para tratar la diabetes y está en su fase de prueba final (Proyecto 1). El proyecto 1 incluye el conocimiento histórico, protocolos sobre las fórmulas, diseños y procedimientos esperados que sean necesarios para completar la fase final de comprobación.
  - (b) Un contrato que proporciona pruebas clínicas externalizadas. El precio del contrato se fija a tasas de mercado corrientes y un cierto número de vendedores en el mercado podría proporcionar los mismos servicios. Por ello, el valor razonable asociado con este contrato es nulo. El Comprador no tiene opción de renovar el contrato.
- No se transfiere ningún empleado, otros activos, otros procesos u otras actividades.

### *Escenario 1—Aplicación de los requerimientos*

- EI88 El comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:
- (a) El Proyecto 1 es un único activo identificable porque se reconocería y mediría como un único activo intangible identificable en una combinación de negocios.
  - (b) Puesto que el contrato adquirido tiene un valor razonable nulo, sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos está concentrado en el Proyecto 1.
- EI89 Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

### *Escenario 2—Antecedentes*

- EI90 Supóngase los mismos hechos que en el Escenario 1 excepto que el conjunto adquirido de actividades y activos también incluye otro proyecto de investigación y desarrollo en proceso que está desarrollando un componente para tratar la enfermedad de Alzheimer y está en la fase de prueba final (Proyecto 2). El Proyecto 2 incluye el conocimiento histórico, protocolos sobre las fórmulas, diseños y procedimientos esperados que sean necesarios para completar la fase final de comprobación. El valor razonable asociado con el Proyecto 2 es similar al valor razonable agregado asociado con el Proyecto 1. No se transfiere ningún empleado, otros activos, procesos u otras actividades.

### *Escenario 2—Aplicación de los requerimientos*

- EI91 El comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:
- (a) El Proyecto 1 y el Proyecto 2 son activos intangibles identificables que se reconocerían y medirían cada uno como un activo identificable separado en una combinación de negocios.
  - (b) El Proyecto 1 y Proyecto 2 no son activos identificables similares porque los riesgos diferentes significativos están asociados con la gestión y creación de productos de cada activo. Cada proyecto tiene riesgos significativamente diferentes asociados con el desarrollo, terminación y comercialización del componente a los clientes. Se pretende que los componentes traten situaciones médicas significativamente diferentes, y cada proyecto tiene una base de clientes potencialmente diferentes de forma significativa.
  - (c) Por consiguiente, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en su totalidad de forma sustancial en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares. Por ello, el Comprador evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.
- EI92 El conjunto adquirido de actividades y activos no tiene productos porque no ha comenzado a generar ingresos de actividades ordinarias. Por ello, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12B. El Comprador concluye que esos criterios no se cumplen por las siguientes razones:
- (a) el conjunto no incluye una plantilla de trabajadores organizada; y

- (b) aunque el contrato que proporciona pruebas clínicas externalizadas puede dar acceso a una plantilla de trabajadores organizada que tiene la necesaria formación, conocimiento o experiencia de realización de los procesos necesarios para llevar a cabo las pruebas clínicas, dicha plantilla de trabajadores organizada no puede desarrollar o convertir los insumos adquiridos por el Comprador en productos. Las pruebas clínicas exitosas son una condición previa para elaborar productos, pero llevando a cabo esas pruebas no desarrollarán o convertirán los insumos adquiridos en productos.

Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

## **Ejemplo C—adquisición de una entidad de biotecnología**

### *Antecedentes*

- EI93 Una entidad (Comprador) compra una entidad legal (Entidad de biotecnología). Las operaciones de la Entidad de biotecnología incluyen: actividades de investigación y desarrollo de diversos componentes de medicamentos que está desarrollando (proyectos de investigación y desarrollo en proceso); alta gerencia y científicos con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar las actividades de investigación y desarrollo; y activos tangibles (incluyendo una sede corporativa, un laboratorio y equipo de investigación). La Entidad de biotecnología no tiene todavía un producto comercializable y no ha generado aún ingresos de actividades ordinarias. Cada uno de los activos adquiridos tiene un valor razonable similar.

### *Aplicación de los requerimientos*

- EI94 Es evidente que, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en su totalidad de forma sustancial en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares. Por ello, la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B no se cumpliría. Por consiguiente, el Comprador evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.
- EI95 El Comprador evalúa primero si ha adquirido procesos. Ningún proceso está documentado. No obstante, la plantilla de trabajadores organizada tiene patentados conocimiento de proyectos en curso de biotecnología y tiene experiencia con ellos. Con la aplicación del párrafo B7(b), el Comprador concluye que la capacidad intelectual de una plantilla de trabajadores organizada adquirida que tenga la formación y experiencia necesarias, en el seguimiento de reglas y convenciones, proporciona los procesos necesarios susceptibles de aplicarse a los insumos para elaborar productos.
- EI96 El Comprador evalúa a continuación si los procesos adquiridos son sustantivos. El conjunto de actividades y activos no tiene productos. Por ello, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12B. El Comprador concluye que esos criterios se cumplen porque:
- (a) los procesos adquiridos son fundamentales para la capacidad de desarrollar o convertir los insumos adquiridos en productos; y
  - (b) los insumos adquiridos incluyen:
    - (i) una plantilla de trabajadores que tiene la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar los procesos adquiridos; y
    - (ii) otros insumos que la plantilla de trabajadores organizada podría desarrollar o convertir en productos. Esos insumos incluyen los proyectos de investigación y desarrollo en proceso.
- EI97 Finalmente, aplicando los criterios del párrafo B8, el Comprador concluye que los procesos e insumos sustantivos adquiridos juntos contribuyen de forma significativa a la capacidad de elaborar productos. Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio.

## **Ejemplo D—adquisición de una emisora de televisión**

### *Antecedentes*

- EI98 Una entidad (Comprador) compra los activos de una emisora de televisión a otra entidad (Vendedor). El conjunto adquirido de actividades y activos incluye únicamente la licencia de comunicaciones, el equipo de televisión y un edificio de oficinas. Cada uno de los activos adquiridos tiene un valor razonable similar. El Comprador no adquiere los procesos necesarios para emitir programas, ni empleados, otros activos, otros

## DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

procesos u otras actividades. Antes de la fecha de la adquisición, el Vendedor deja de emitir usando el conjunto de actividades y activos adquirido por el Comprador.

### *Aplicación de los requerimientos*

EI99 El comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:

- (a) el equipo de televisión y el edificio no son un único activo identificable, porque el equipo no está asociado al edificio y puede trasladarse sin costo significativo o disminución en la utilidad o valor razonable de cualquier activo.
- (b) La licencia es un activo intangible, mientras que el equipo de televisión y el edificio son activos tangibles de clases distintas. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo B7B(f), los activos no se consideran similares entre sí.
- (c) Cada uno de los activos identificables únicos tiene un valor razonable similar. Por ello, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en su totalidad de forma sustancial en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares.

Por consiguiente, el Comprador evalúa si el conjunto de actividades y activos cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.

EI100 El conjunto de actividades y activos no tiene productos porque el Vendedor ha dejado de emitir. Por ello, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12B. El conjunto no incluye una plantilla de trabajadores organizada, de forma que no cumple esos criterios. Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

## **Ejemplo E—adquisición de una planta de producción cerrada**

### *Antecedentes*

EI101 Una entidad (Comprador) adquiere una planta de producción cerrada—el terreno y el edificio—así como el equipo relacionado. El valor razonable del equipo y de la planta son similares. Para cumplir las leyes locales, el Comprador debe hacerse cargo de los empleados que trabajan en la planta. No se transfiere ningún otro activo, proceso u otra actividad. El conjunto adquirido de actividades y activos deja de elaborar productos ante de la fecha de la adquisición.

### *Aplicación de los requerimientos*

EI102 El comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:

- (a) El equipo y la planta no son un único activo identificable porque el primero podría trasladarse de la planta sin costo o disminución significativos de la utilidad o valor razonable del equipo o de la planta—el equipo no está asociado a la planta y puede usarse en muchos otros tipos de plantas de fabricación.
- (b) El equipo y la planta no son activos identificables similares porque son de diferentes clases de activos tangibles.
- (c) Los valores razonables del equipo y de la planta son similares. Por ello, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en su totalidad de forma sustancial en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares.

Por consiguiente, el Comprador evalúa si el conjunto de actividades y activos cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.

EI103 El conjunto adquirido de actividades y activos no tiene productos en la fecha de la adquisición porque dejó de elaborar productos con anterioridad. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12B. El conjunto incluye una plantilla de trabajadores organizada que tiene la necesaria formación, conocimiento o experiencia para usar el equipo, pero no incluye otro insumo adquirido (tal como propiedad intelectual o inventarios) que la plantilla de trabajadores organizada podría desarrollar o convertir en productos. La planta y el equipo no pueden desarrollarse o transformarse en productos. Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.



## Ejemplo F—licencia de derechos de distribución

### *Antecedentes*

- EI104 Una entidad (Comprador) adquiere de otra entidad (Vendedor) la sublicencia exclusiva para distribuir el Producto X en una jurisdicción concreta. El Vendedor tiene la licencia mundial para distribuir el Producto X. Como parte de esta transacción, el Comprador también adquiere los contratos de clientes existentes en la jurisdicción y asume un contrato de suministro para comprar el Producto X de un fabricante a tasas de mercado. Ninguno de los activos identificables adquiridos tiene un valor razonable que constituya sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos. No se transfiere ningún empleado, otros activos, procesos, capacidades de distribución u otras actividades.

### *Aplicación de los requerimientos*

- EI105 El comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:
- (a) los activos identificables que podrían reconocerse en una combinación de negocios incluyen la sublicencia para distribuir el Producto X, los contratos de clientes y el contrato de suministro;
  - (b) la sublicencia y los contratos de clientes son de clases diferentes de activos intangibles, de forma que no son activos identificables similares; y
  - (c) por consiguiente, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en su totalidad de forma sustancial en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares.

Por consiguiente, el Comprador evalúa si el conjunto de actividades y activos cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.

- EI106 El conjunto de actividades y activos tiene productos porque en la fecha de la adquisición la licencia estaba generando ingresos de actividades ordinarias de clientes en la jurisdicción especificada en la sublicencia. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12C. Como se explicó en el párrafo B12D(a), los contratos adquiridos son un insumo y no un proceso sustantivo. El Comprador considera a continuación si el contrato de suministro adquirido proporciona acceso a una plantilla de trabajadores organizada que realiza un proceso sustantivo. Puesto que el contrato de suministro no está proporcionando un servicio que aplica un proceso a otro insumo adquirido, el Comprador concluye que la esencia del contrato de suministro es solo de la compra del Producto X, sin adquirir una plantilla de trabajadores organizada, procesos y otros insumos necesarios para producir el Producto X. Además, la sublicencia adquirida es un insumo, no un proceso. El Comprador concluye que el conjunto no es un negocio, porque no incluye una plantilla de trabajadores organizada y no ha adquirido procesos sustantivos adquiridos que pudieran cumplir los criterios del párrafo B12C.

## Ejemplo G—adquisición de marcas

### *Antecedentes*

- EI107 Supónganse los mismos hechos que en el Ejemplo F, excepto porque el Comprador compra los derechos mundiales del Producto X, incluyendo toda la propiedad intelectual relacionada. El conjunto adquirido de actividades y activos incluye todos los contratos de clientes y relaciones con clientes, inventarios de bienes terminados, materiales de marketing, programas de incentivos de clientes, contratos de suministro de materias primas, equipo especializado específico para la fabricación del Producto X, procesos y protocolos de fabricación documentados para fabricar el Producto X. No se transfiere ningún empleado, otros activos, otros procesos u otras actividades. Ninguno de los activos identificables adquiridos tiene un valor razonable que constituya sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos.

### *Aplicación de los requerimientos*

- EI108 Como se destacó en los párrafos EI105 y EI107, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en su totalidad de forma sustancial en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares. Por ello, la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B no se cumpliría. Por consiguiente, el Comprador evalúa si el conjunto de actividades y activos cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.

## DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

- EI109 El conjunto de actividades y activos tiene productos, de forma que el Comprador aplica los criterios del párrafo B12C. El conjunto no incluye una plantilla de trabajadores organizada y, por ello, no cumple los criterios del párrafo B12C(a). Sin embargo, el Comprador concluye que los procesos de fabricación adquiridos son sustantivos porque, al aplicarlos a los insumos adquiridos, tal como la propiedad intelectual, contratos de suministro de materias primas y equipo especializado, esos procesos contribuyen de forma significativa a la capacidad de continuar elaborando productos y porque son únicos para el Producto X. Por consiguiente, se cumple el criterio del párrafo B12C(b). Por ello, el Comprador concluye que se cumple el criterio del párrafo B8 porque esos procesos e insumos sustantivos juntos de forma significativa contribuyen a la capacidad de elaborar productos. Como resultado, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio.

### **Ejemplo H—adquisición de una cartera de préstamos hipotecarios**

#### *Escenario 1—Antecedentes*

- EI110 Una entidad (Comprador) compra cartera de préstamos a otra entidad (Vendedor). La cartera consiste en préstamos de hipotecas residenciales con términos, dimensiones y calificaciones de riesgo que no son significativamente diferentes. No se transfiere ningún empleado, otros activos, procesos u otras actividades.

#### *Escenario 1—Aplicación de los requerimientos*

- EI111 El comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:
- (a) los activos (préstamos de hipotecas residenciales) son de naturaleza similar;
  - (b) los riesgos asociados con la gestión y creación de productos no son significativamente diferentes porque los términos, dimensiones y calificaciones de riesgo no son significativamente diferentes;
  - (c) los préstamos adquiridos son activos similares; y
  - (d) por consiguiente, sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un grupo de activos identificables similares.

Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

#### *Escenario 2—Antecedentes*

- EI112 Supónganse los mismo hechos que en el Escenario 1 excepto porque la cartera de préstamos consiste en préstamos comerciales con términos, dimensiones y calificaciones de riesgo que son significativamente diferentes. Ninguno de los préstamos adquiridos y ningún grupo de préstamos con términos, dimensiones y calificaciones de riesgo, tiene un valor razonable que constituya sustancialmente todo el valor razonable de la cartera adquirida. No se transfiere ningún empleado, otros activos, procesos u otras actividades.

#### *Escenario 2—Aplicación de los requerimientos*

- EI113 El Comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:
- (a) los activos (préstamos comerciales) son de naturaleza similar;
  - (b) los riesgos asociados con la gestión y creación de productos de los préstamos son significativamente diferentes porque los términos, dimensiones y calificaciones de riesgo son significativamente diferentes;
  - (c) los préstamos adquiridos no son activos identificables similares; y
  - (d) por consiguiente, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra sustancialmente en su totalidad en un grupo de activos identificables similares.

Por consiguiente, el Comprador evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.

- EI114 La cartera de préstamos tiene productos porque genera ingresos por intereses. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12C. Los contratos adquiridos no son un proceso sustantivo, como se explica en el párrafo B12D(a). Más aún, el conjunto adquirido de actividades y activos no incluye una plantilla de

trabajadores organizada y no hay procesos adquiridos que podrían cumplir los criterios del párrafo B12C(b). Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

### *Escenario 3—Antecedentes*

- EI115 Supóngase los mismos hechos que en el Escenario 2, pero el Comprador también se hace cargo de los empleados del Vendedor (tal como corredores, vendedores, y gestores de riesgos) que gestionan el riesgo crediticio de la cartera y la relaciones con los prestatarios. La contraprestación transferida al Vendedor es significativamente mayor que el valor razonable de la cartera de préstamos adquirida.

### *Escenario 3—Aplicación de los requerimientos*

- EI116 Como se destacó en el párrafo EI113, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra sustancialmente en su totalidad en un grupo de activos identificables similares. Por ello, la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B no se cumpliría. Por consiguiente, el Comprador evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.
- EI117 La cartera de préstamos tiene productos porque genera ingresos por intereses. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12C y concluye que se cumple el criterio del párrafo B12C(a), porque el conjunto incluye una plantilla de trabajadores organizada con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para ejecutar procesos (gestión de relaciones con clientes, y gestión del riesgo crediticio) fundamentales para la capacidad de continuar elaborando productos. Por ello, el Comprador concluye que se cumple el criterio del párrafo B8, porque esos procesos e insumos adquiridos sustantivos (la cartera de préstamos) contribuyen conjuntamente y de forma significativa la capacidad de elaborar productos. Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido es un negocio.

## **Ejemplo I—determinación del valor razonable de los activos brutos adquiridos**

### *Antecedentes*

- EI118 Una entidad (Comprador) mantiene una participación del 20% en otra entidad (Entidad A). En una fecha posterior (a la fecha de adquisición), el Comprador adquiere una participación adicional del 50% en la Entidad A y obtiene su control. Los activos y pasivos de la Entidad A en la fecha de la adquisición son los siguientes:
- un edificio con un valor razonable de 500 u.m.;
  - un activo intangible identificable con un valor razonable de 400 u.m.;
  - efectivo y equivalentes al efectivo con un valor razonable de 100 u.m.;
  - pasivos financieros con un valor razonable de 700 u.m.; y
  - pasivos por impuestos diferidos de 160 u.m. que surgen de diferencias temporarias asociadas con el edificio y el activo intangible.
- EI119 El Comprador paga 200 u.m. por la participación adicional del 50% en la Entidad A. El Comprador determina que en la fecha de la adquisición el valor razonable de la Entidad A es de 400 u.m., que el valor razonable de la participación no controladora es de 120 u.m. (30% x 400 u.m.) y que el valor razonable de la participación anteriormente mantenida es de 80 u.m. (20% x 400 u.m.).

### *Aplicación de los requerimientos*

- EI120 Para realizar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B, el Comprador necesita determinar el valor razonable de los activos brutos adquiridos. Con la aplicación del párrafo B7B, el Comprador determina que el valor razonable de los activos brutos adquiridos es de 1.000 u.m., calculados de la forma siguiente:
- el valor razonable del edificio (500 u.m.); más
  - el valor razonable del activo intangible identificable (400 u.m.); más
  - el exceso (100 u.m.) de:

## DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

- (i) la suma (400 u.m.) de la contraprestación transferida (200 u.m.), más el valor razonable de la participación no controladora (120 u.m.), más el valor razonable de la participación mantenida anteriormente (80 u.m.); sobre
  - (ii) el valor razonable de los activos netos identificables adquiridos (300 u.m. = 500 u.m. + 400 u.m. + 100 u.m. + 700 u.m.).
- EI121 El exceso al que hace referencia el párrafo EI120(c) se determina de forma similar a la medición inicial de la plusvalía de acuerdo con el párrafo 32 de la NIIF 3. La introducción de este importe al determinar el valor razonable de los activos brutos adquiridos significa que la prueba de concentración se basa en un importe que se ve afectado por el valor de los procesos sustantivos adquiridos.
- EI122 El valor razonable de los activos brutos adquiridos se determina después de realizar las exclusiones siguientes especificadas en el párrafo B7B(a) de la NIIF 3 para elementos que son independientes de si se adquirió un proceso sustantivo:
  - (a) el valor razonable de los activos brutos adquiridos no incluye el valor razonable del efectivo y equivalentes al efectivo adquiridos (100 u.m.) y no incluye activos por impuestos diferidos (nulos en este ejemplo); y
  - (b) para el cálculo especificado en el párrafo EI120(c)(ii), el pasivo por impuestos diferidos no se deduce al determinar el valor razonable de los activos netos adquiridos (300 u.m.) y no necesita determinarse. Como resultado, el exceso (100 u.m.) calculado aplicando el párrafo EI120(c) no incluye la plusvalía procedente de los efectos de los pasivos por impuestos diferidos.
- EI123 El valor razonable de los activos brutos adquiridos (1.000 u.m.) puede determinarse también de la forma siguiente:
  - (a) el total (1.100 u.m.) obtenido sumando:
    - (i) el importe pagado (200 u.m.) [más el valor razonable de la participación no controladora (120 u.m.), más el valor razonable de la participación mantenida anteriormente (80 u.m.)]; a
    - (ii) el valor razonable de los pasivos asumidos (distintos de los pasivos por impuestos diferidos) (700 u.m.); menos
  - (b) el efectivo y equivalentes al efectivo adquiridos (100 u.m.); menos
  - (c) los activos por impuestos diferidos adquiridos (nulos en este ejemplo). En la práctica, sería necesario determinar el importe de los activos por impuestos diferidos a excluir solo si la introducción de éstos pudiera llevar a que no se cumpliera la prueba de concentración.