

# IFRS para Pymes

International Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities (IFRS for SMEs). **Estándar internacional de información financiera para entidades de tamaño pequeño y mediano (IFRS para PYMES)** [También conocido como Norma internacional de información financiera para entidades de tamaño pequeño y mediano (NIIF para PYMES)]

Entrega No. 15  
20 de octubre de 2009  
Ediciones anteriores haga clic [aquí](#)

En esta edición:  
**ACTIVOS INTANGIBLES, COMBINACIONES DE NEGOCIOS Y PLUSVALÍA**  
**PARTE II: COMBINACIONES DE NEGOCIOS Y PLUSVALÍA**  
Introducción  
Alcance de la Sección 19  
Qué es combinación de negocios  
Contabilidad de las combinaciones de negocios  
Revelaciones  
Cambios a la práctica colombiana actual  
Este e-mail

## Introducción

Las Secciones 18 (Activos intangibles diferentes a la plusvalía) y 19 (Combinaciones de negocios y Plusvalía), del *IFRS para PYMES*, abordan una temática que conviene analizarla de manera conjunta.

Refieren, de manera expresa, a otras secciones del mismo estándar: la Sección 13 (Inventarios) y la Sección 23 (Ingresos ordinarios).

Con relación a los activos intangibles, diferencia entre si son activos intangibles tenidos por la entidad para la venta en el curso ordinario de los negocios, en cuyo caso el tratamiento contable es igual al que se le da a los inventarios y a los ingresos ordinarios, y los activos intangibles que son de larga vida, a los cuales propiamente denomina 'activos intangibles.'

Definen activo intangible como al activo no-monetario identificable que carece de sustancia física. Y determinan que un activo intangible es identificable cuando:

- (a) **es separable**, esto es, es capaz de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido,

licenciado, alquilado o intercambiado, ya sea individualmente o en junto con un contrato, activo o pasivo relacionado; o

- (b) **surge de derechos contractuales o de otros de carácter legal**, independiente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

De manera expresa dejan por fuera de los activos intangibles tanto a los activos financieros como a los derechos minerales y a las reservas minerales (tales como petróleo, gas natural y recursos no-renovables similares).

Con relación a la plusvalía, la asocia principalmente con las combinaciones de negocios y, en las combinaciones de negocios, requiere diferenciar entre los activos intangibles y la plusvalía asociadas a tales combinaciones.

Este último punto es quizás el más complejo.

**El presente e-mail analiza lo relacionado con las combinaciones de negocios y la plusvalía.**

**Top**

## Alcance de la Sección 19

La Sección 19 aborda diversos problemas relacionados con la contabilidad para las combinaciones de negocios, entre los cuales se destacan:

1. Identificación del adquirido
2. Medición del costo de la combinación de negocios
3. Asignación del costo a los activos y pasivos adquiridos y a las provisiones por los pasivos contingentes asumidos
4. Contabilidad de la plusvalía (en el momento de la combinación de negocios y subsiguientemente)

De manera expresa no aplica a:

- (a) Combinaciones de entidades o negocios bajo control común: como el control común no es transitorio, cuando se combinen ya están consolidadas por la misma parte que las controla.
- (b) Formación de negocios conjuntos: aplica la Sección 15 (vea nuestro boletín No. 12).
- (c) Adquisición de un grupo de activos que no constituye un negocio: es una compra y aplica el proceso específico para el tipo de activo que se adquiera.

**Top**

## Qué es combinación de negocios

Es unir, en una sola entidad que reporta, a entidades o negocios separados (independientes).

Las siguientes precisiones son importantes:

- En casi todas las combinaciones de negocios el resultado es que una entidad, el adquirente, obtiene el

- control de uno o más negocios diferentes, a los cuales se denomina el adquirido.
- La fecha de adquisición es la fecha en la cual el adquirente alcanza, de manera efectiva, el control del adquirido.
  - La combinación de negocios se puede estructurar de diversas maneras, por razones legales, tributarias o de otro tipo.
  - La combinación de negocios puede implicar varias alternativas:
    - (a) Una entidad compra el patrimonio de otra entidad
    - (b) Una entidad compra los activos netos de otra entidad
    - (c) Una entidad asume los pasivos de otra entidad
    - (d) Una entidad compra algunos de los activos netos de otra entidad (estos activos juntos constituyen uno o más negocios)
  - La combinación de negocios se puede efectuar mediante:
    - (a) Emisión de instrumentos de patrimonio
    - (b) Transferencia de efectivo, equivalentes de efectivo u otros activos
    - (c) Una mezcla de los anteriores
  - La transacción puede ser:
    - (a) Entre los accionistas de la entidad que se combina, ó
    - (b) Entre una entidad y los accionistas de otra entidad
  - La combinación de negocios puede implicar alguna de las siguientes alternativas:
    - (a) El establecimiento de una nueva entidad para controlar las entidades que se combinan
    - (b) La transferencia de activos netos
    - (c) La reestructuración de una o más de las entidades que se combinan

Como se puede observar, las posibilidades son diversas. Sin embargo, la contabilización es la misma.

**Top**

## Contabilidad de las combinaciones de negocios

Principio básico: todas las combinaciones de negocios se tienen que contabilizar aplicando el método de compra [*purchase method*].

### ¿Cuáles son los pasos para la aplicación del método de compra?

Son tres los pasos básicos:

- (a) Identificación del adquirente
- (b) Medición del costo de la combinación de negocios
- (c) Asignación, a la fecha de la adquisición, del costo de la combinación de negocios a los activos y pasivos adquiridos y a las provisiones por los pasivos contingentes asumidos.

### ¿Cómo se identifica al adquirente?

En todas las combinaciones de negocios se tiene que identificar al adquirente. Éste, es la entidad que combina, esto es, la entidad que obtiene el control de las otras entidades o negocios que se combinan. Al respecto hay

dos elementos clave: qué es control y cuáles son los indicadores de que existe adquirente.

### ¿Qué es control?

Control es el poder para gobernar las políticas financieras y de operación de una entidad o negocio con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Sobre el particular aplica la Sección 9 *Estados financieros consolidados e independientes*.

### ¿Cuáles son los indicadores de que existe adquirente?

Dada la diversidad de posibles combinaciones de negocios, puede ser difícil identificar al adquirente. Sin embargo, se recuerda, para contabilizar la combinación de negocios es imperativo identificar al adquirente. Los siguientes son ejemplos de indicadores de la condición de adquirente:

- (a) **Mayor valor razonable:** si el valor razonable de una de las entidades que se combinan es significativamente mayor que el de otra entidad que se combina, la entidad con el mayor valor razonable probablemente es el adquirente;
- (b) **Adquisición de derechos de voto:** si la combinación de negocios es efectuada mediante el intercambio de instrumentos de patrimonio con derechos de voto ordinarios por efectivo u otros activos, la entidad que da el efectivo o los otros activos probablemente es el adquirente;
- (c) **Designación del equipo de administración:** si la combinación de negocios resulta en que la administración de una de las entidades que se combina es capaz de dominar la selección del equipo de administración de la entidad combinada que resulta, la entidad cuya administración es capaz de hacerlo para dominar probablemente es el adquirente.

### ¿Cómo se calcula el costo de la combinación de negocios?

Aplica el principio básico de los IFRS: 'todos los costos directamente relacionados.' Por consiguiente, el adquirente tiene que medir el costo de la combinación de negocios como el agregado de:

- (a) los valores razonables, a la fecha del intercambio, de los activos dados, los pasivos incurridos o asumidos, y los instrumentos de patrimonio emitidos por el adquirente, a cambio del control del adquirido, más
- (b) cualesquiera costos directamente atribuibles a la combinación de negocios.

Obsérvese acá el concepto de costo entendido como sumatoria de valores razonables, adicionado de todos los otros costos que sean directamente atribuibles.

### ¿Puede ajustarse el costo de la combinación de negocios?

Puede ajustarse bajo la condición de que el acuerdo de la combinación de negocios provea el ajuste del costo de la combinación de negocios contingente por eventos futuros. En consecuencia, a la fecha de adquisición se incluyen como parte del costo la cantidad que sea probable (a causa de esos eventos futuros) y que se pueda medir confiablemente. Sin embargo, si ello no se puede hacer en la fecha de adquisición, puede hacerse cuando el evento subsiguiente se vuelva probable. Se repite: la condición es que ello esté previsto en el acuerdo de la combinación de negocios.

### ¿Cómo se asigna el costo de la combinación de negocios?

Este es uno de los problemas contables más interesantes y que genera retos importantes. Varias situaciones se

tienen que tener en cuenta, las cuales se sintetizan en la tabla siguiente:

<b>Principio básico</b>	A la fecha de adquisición, el costo de la combinación de negocios se tiene que asignar a los activos adquiridos y a los pasivos y pasivos contingentes asumidos.
<b>Condiciones adicionales</b>	<p>En la fecha de adquisición, los activos adquiridos y los pasivos y pasivos contingentes asumidos:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Deben satisfacer el criterio de reconocimiento (de acuerdo con el <i>IFRS para PYMES</i>),</li><li>• Se reconocen a valor razonable.</li></ul>
<b>Diferencia entre el costo de la combinación de negocios y el interés que el adquirente tiene en el valor razonable neto de los activos, pasivos y provisión por pasivos contingentes identificables</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Se denomina plusvalía (= crédito mercantil)</li><li>• Puede ser positiva: plusvalía (= crédito mercantil)</li><li>• Puede ser negativa: plusvalía negativa (= crédito mercantil negativo)</li></ul>
<b>Precisiones relacionadas con la contabilidad</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• El adquirente tiene que reconocer por separado los elementos (activos, pasivos, pasivos contingentes) que: (a) sean identificables; (b) satisfagan el criterio de reconocimiento.</li><li>• El estado de ingresos comprensivos del adquirente tiene que incorporar las utilidades y pérdidas del adquirido después de la fecha de adquisición, mediante el incluir los ingresos y gastos del adquirido con base en el costo que para el adquirente tiene la combinación de negocios.</li><li>• La aplicación del método de compra comienza a partir de la fecha de adquisición (= se obtiene el control). No es necesario que se cierre la transacción o que se finalice por ley.</li><li>• Se tienen que considerar todos los hechos y circunstancias pertinentes que rodean la combinación de negocios.</li><li>• La contabilidad inicial de la combinación de negocios puede no estar completa al final del período en el cual ocurre la combinación de</li></ul>

negocios. Esta es una situación normal y se permiten ajustes (retrospectivos) en los doce meses siguientes a la fecha de adquisición. Después de tales doce meses, los ajustes constituyen corrección de errores (de acuerdo con la Sección 10 *Políticas de contabilidad, estimados y errores*).

---

Solamente si su valor razonable se puede medir confiablemente. Si ello no es así:

- (a) hay un efecto resultante en la cantidad reconocida como plusvalía
- (b) el adquirente tiene que revelar la información sobre pasivos contingentes que requiere la Sección 21).

### **Pasivos contingentes**

Después del reconocimiento inicial el adquirente tiene que medir los pasivos contingentes que se reconozcan por separado como el más alto entre:

- (a) la cantidad que sería reconocida de acuerdo con la Sección 21, y
  - (b) la cantidad inicialmente reconocida menos las cantidades anteriormente reconocidas como ingresos ordinarios de acuerdo con la Sección 23 *Ingresos ordinarios*.
- 

**Medición inicial:** al costo (tal y como se describió arriba).

### **Plusvalía**

**Medición subsiguiente:** al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas.

- Si la entidad es incapaz de hacer un estimado confiable de la vida útil de la plusvalía, se presume que esa vida útil son diez (10) años.
  - Las pérdidas por deterioro se reconocen de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del valor de los activos*.
- 

### **Plusvalía negativa**

Si la plusvalía es negativa, el adquirente tiene que:

- (a) Volver a valorar la identificación y la medición de los activos, pasivos y las provisiones por pasivos contingentes, realizada por el adquirente, así como la medición del costo de la combinación; y
  - (b) Reconocer inmediatamente en utilidad o pérdida el exceso que permanece luego de esa re-valoración.
-

## Revelaciones

Las Revelaciones relacionadas con las combinaciones de negocios y la plusvalía se resumen en dos grupos principales y se presentan en la tabla siguiente:

---

<b>Revelaciones para las combinaciones de negocios efectuadas durante el período de presentación del reporte</b>	<b>El adquirente tiene que revelar:</b>
	(a) los nombres y las descripciones de las entidades o negocios que se combinan
	(b) la fecha de adquisición
	(c) el porcentaje de instrumentos de patrimonio con derecho a voto que se adquirieron
	(d) el costo de la combinación y la descripción de los componentes de ese costo (tal como efectivo, instrumentos de patrimonio e instrumentos de deuda)
	(e) las cantidades reconocidas a la fecha de adquisición para cada clase de activos, pasivos y pasivos contingentes del adquirido, incluyendo la plusvalía
	(f) la cantidad de cualquier exceso ('plusvalía negativa') reconocido en utilidad o pérdida y el elemento de línea en el estado de ingresos comprensivos (y en el estado de ingresos, si se presenta) en el cual se reconoce el exceso.

---

<b>Revelaciones para todas las combinaciones de negocios</b>	<b>El adquirente tiene que revelar la conciliación del valor en libros de la plusvalía al comienzo y al final del período</b> , mostrando por separado:
	(a) cambios que surjan a partir de las nuevas combinaciones de negocios
	(b) pérdidas por deterioro
	(c) disposiciones de negocios adquiridos anteriormente
	(d) otros cambios

Estas conciliaciones no se necesitan presentar para los períodos anteriores.

---

[Top](#)

[Cambios a la práctica colombiana actual](#)

Permitirá unificar una práctica hoy dispersa.

Genera importantes oportunidades de aprendizaje en relación con:

- (a) Concepto de control
- (b) La fecha de adquisición depende de asumir el control efectivo y no de las formalidades legales: basta y prevalece el acuerdo
- (c) Concepto de costo de la combinación de negocios: sumatoria de valores razonables (de activos dados/recibidos, pasivos incurridos y pasivos contingentes incurridos) más otros costos directamente atribuibles
- (d) Contabilización según el método de compra
- (e) Plusvalía (= crédito mercantil): amortizable
- (f) Plusvalía negativa (= crédito mercantil negativo): siempre a utilidad o pérdida en el período de la adquisición
- (g) Diferenciación entre activos intangibles y plusvalía en las combinaciones de negocios.

**Top**

## Este e-mail

- ▶ Semanalmente le estaremos enviando resúmenes y análisis del *IFRS para PYMES*
- ▶ Usted también puede enviar sus comentarios y hacer las preguntas que considere convenientes
- ▶ Puede re-enviarlo a sus clientes, amigos y relacionados
- ▶ Los números anteriores de este boletín puede encontrarlos [aquí](#)
- ▶ Para mayor información comuníquese con **Samuel Alberto Mantilla**, asesor de investigación contable.

Cordialmente,

**Samuel Alberto Mantilla B.**  
Asesor de investigación contable  
[smantilla@deloitte.com](mailto:smantilla@deloitte.com)

[Home](#) | [Security](#) | [Legal](#) | [Privacy](#)

Cra. 7 N° 74 -09

Bogotá

Colombia

© 2009 Deloitte Touche Tohmatsu.

Deloitte refers to one or more Deloitte Touche Tohmatsu, a Swiss Verein, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu and its member firms.

 [Deloitte RSS feeds](#)  
[Unsubscribe](#)