

Documentos del IASB publicados para acompañar a la

NIIF 3

Combinaciones de Negocios

El texto normativo de la NIIF 3 se encuentra en la Parte A de esta edición. El texto de los Fundamentos de las Conclusiones de la CINIIF 3 se encuentra en la Parte C de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de julio de 2009. Esta parte presenta los siguientes documentos:

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

APÉNDICE

Modificaciones a las guías en otras NIIF

ÍNDICE

desde el párrafo

**NIIF 3 COMBINACIONES DE NEGOCIOS
EJEMPLOS ILUSTRATIVOS**

ADQUISICIONES INVERSAS	E11
Cálculo del valor razonable de la contraprestación transferida	E14
Medición de la plusvalía	E16
Estado consolidado de situación financiera a 30 de septiembre de 20X6	E17
Ganancias por acción	E19
Participación no controladora	E111
ACTIVOS INTANGIBLES IDENTIFICABLES	E116
Activos intangibles relacionados con la mercadotecnia	E118
Activos intangibles relacionados con el cliente	E123
Activos intangibles relacionados con temas artísticos	E132
Activos intangibles basados en contratos	E134
Activos intangibles basados en tecnología	E139
MEDICIÓN DE UNA PARTICIPACIÓN NO CONTROLADORA (PNC)	E144A
Medición de la PNC que incluye acciones preferentes	E144B
Primera variación	E144F
Variación segunda	E144H
GANANCIA POR UNA COMPRA EN CONDICIONES MUY VENTAJOSAS	E145
PERIODO DE MEDICIÓN	E150
DETERMINACIÓN DE LO QUE ES PARTE DE LA TRANSACCIÓN DE COMBINACIÓN DE NEGOCIOS	E154
Cancelación de una relación preexistente	E154
Pagos contingentes a empleados	E158
Incentivos sustitutivos	E161
REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN A REVELAR	E172
DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO	E173
Ejemplo A—adquisición de inmuebles	E174
Ejemplo B—adquisición de un potencial fármaco	E187
Ejemplo C—adquisición de una entidad de biotecnología	E193
Ejemplo D—adquisición de una emisora de televisión	E198
Ejemplo E—adquisición de una planta de producción cerrada	E1101
Ejemplo F—licencia de derechos de distribución	E1104
Ejemplo G—adquisición de marcas	E1107
Ejemplo H—adquisición de una cartera de préstamos hipotecarios	E1110
Ejemplo I—determinación del valor razonable de los activos brutos adquiridos	E1118

continúa...

...continuación

APÉNDICE

Modificaciones a las guías establecidas en otras NIIF

NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la NIIF 3 pero no forman parte de la misma.

Adquisiciones inversas

Ilustración de las consecuencias de reconocer una adquisición inversa al aplicar los párrafos B19 a B27 de la NIIF 3.

EI1 Este ejemplo ilustra la contabilización de una adquisición inversa en la que la Entidad B, la subsidiaria legal, adquiere la Entidad A, la entidad que emite instrumentos de patrimonio y, por ello, la controladora legal, en una adquisición inversa a 30 de septiembre de 20X6. Este ejemplo no considera la contabilización de ningún efecto fiscal.

EI2 Los estados de situación financiera de la Entidad A y la Entidad B inmediatamente antes de la combinación de negocios son:

	Entidad A (controladora legal, entidad contable adquirida) u.m.^(a)	Entidad B (subsidiaria legal, entidad contable adquirente) u.m.
Activos corrientes	500	700
Activos no corrientes	1.300	3.000
Total activos	1.800	3.700

continúa...

...continuación

	Entidad A (controladora legal, entidad contable adquirida) u.m.^(a)	Entidad B (subsidiaria legal, entidad contable adquirente) u.m.
Pasivos corrientes	300	600
Pasivos no corrientes	400	1.100
Total pasivos	700	1.700
Patrimonio		
Ganancias acumuladas	800	1.400
Capital emitido		
100 acciones ordinarias	300	
60 acciones ordinarias		600
Total patrimonio	1.100	2.000
Total pasivos y patrimonio	1.800	3.700

(a) En este ejemplo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

E13 Este ejemplo también utiliza la siguiente información:

- (a) El 30 de septiembre de 20X1, la Entidad A emite 2,5 acciones para intercambiar por cada acción ordinaria de la Entidad B. Todos los accionistas de la Entidad B cambian sus acciones de la Entidad B. Por tanto, la Entidad A emite 150 acciones ordinarias a cambio de las 60 acciones ordinarias de la Entidad B.
- (b) El valor razonable de cada acción ordinaria de la Entidad B a 30 de septiembre de 20X6 es 40 u.m. El precio de mercado cotizado de las acciones ordinarias de la Entidad A en esa fecha es 16 u.m.
- (c) Los valores razonables de los activos y pasivos identificables de la Entidad A el 30 de septiembre de 20X6 son los mismos que sus importes en libros, excepto que el valor razonable de los activos no corrientes de la Entidad A el 30 de septiembre de 20X6 es 1.500 u.m.

Cálculo del valor razonable de la contraprestación transferida

- E14 Como consecuencia de la emisión por la Entidad A (controladora legal, entidad contable adquirida) de 150 acciones ordinarias, los accionistas de la Entidad B poseen el 60 por ciento de las acciones emitidas por la entidad combinada (es decir, 150 acciones de las 250 emitidas). El 40 por ciento restante son poseídas por los accionistas de la Entidad A. Si la combinación de negocios hubiera tomado la forma de la emisión por la Entidad B de acciones ordinarias adicionales para los accionistas de la Entidad A a cambio de sus acciones ordinarias de A, la Entidad B habría tenido que emitir 40 acciones para que la relación de participación en la propiedad de la entidad combinada fuera la misma. Los accionistas de la Entidad B poseerían 60 de las 100 acciones emitidas de la Entidad B—60 por ciento de la entidad combinada. En consecuencia, el valor razonable de la contraprestación efectivamente transferida por la Entidad B y la participación del grupo en la Entidad A es 1.600 u.m. (40 acciones con un valor razonable por acción de 40 u.m.).
- E15 El valor razonable de la contraprestación efectivamente transferida debe basarse en la medida más fiable. En este ejemplo, el precio cotizado de las acciones de la Entidad A en el mercado principal (o más ventajoso) para las acciones proporciona un criterio más fiable para medir la contraprestación efectivamente transferida que el valor razonable de las acciones de la Entidad B, y la contraprestación se mide utilizando el precio de mercado de las acciones de la Entidad A—100 acciones con un valor razonable de 16 u.m. por acción.

Medición de la plusvalía

[Referencia: párrafo B19]

- E16 La plusvalía se mide como el exceso del valor razonable de la contraprestación efectivamente transferida (la participación del grupo de la Entidad A) sobre el importe neto de los activos y pasivos identificables reconocidos, de la siguiente forma:

	u.m.	u.m.
Contraprestación efectivamente transferida		1.600
Valores netos reconocidos de los activos y pasivos identificables de la Entidad A		
Activos corrientes	500	
Activos no corrientes	1.500	
Pasivos corrientes	(300)	
Pasivos no corrientes	(400)	(1.300)
Plusvalía	(400)	300

Estado consolidado de situación financiera a 30 de septiembre de 20X6

[Referencia: párrafos B21 y B22]

E17 El estado consolidado de situación financiera inmediatamente después de la combinación de negocios es:

	u.m.
Activos corrientes [700 u.m. + 500 u.m.] [Referencia: párrafos B22(a) y (b)]	1.200
Activos no corrientes [3.000 u.m. + 1.500 u.m.] [Referencia: párrafos B22(a) y (b)]	4.500
Plusvalía [Referencia: párrafo B19]	300
Total activos	6.000
Pasivos corrientes [600 u.m. + 300 u.m.] [Referencia: párrafos B22(a) y (b)]	900
Pasivos no corrientes [1.100 u.m. + 400 u.m.] [Referencia: párrafos B22(a) y (b)]	1.500
Total pasivos	2.400
Patrimonio	
Ganancias acumuladas [Referencia: párrafo B22(c)]	1.400
Capital emitido	
250 acciones ordinarias [600 u.m. + 1.600 u.m.] [Referencia: párrafo B22(d)]	2.200
Total patrimonio	3.600
Total pasivos y patrimonio	6.000

E18 El importe reconocido en los estados financieros consolidados como participación en el patrimonio emitido (2.200 u.m.) se determina añadiendo el patrimonio emitido de la subsidiaria legal inmediatamente antes de la combinación de negocios (600 u.m.) y el valor razonable de la contraprestación efectivamente transferida (1.600 u.m.). No obstante, la estructura de patrimonio que aparecerá en los estados financieros consolidados (es decir, el número y tipo de participaciones en el patrimonio emitidas) debe reflejar la estructura de patrimonio de la controladora legal, incluyendo las participaciones en el patrimonio emitidas por la controladora legal para llevar a cabo la combinación.

Ganancias por acción**[Referencia: párrafos B25 a B27]**

EI9 Supóngase que las ganancias de la Entidad B para el periodo anual finalizado el 31 de diciembre de 20X5 fueron 600 u.m. y que las ganancias consolidadas para el periodo anual finalizado el 31 de diciembre de 20X6 fueron 800 u.m. Supóngase también que no hubo cambio en el número de acciones ordinarias emitidas por la Entidad B durante el periodo anual finalizado el 31 de diciembre de 20X5 y durante el periodo desde el 1 de enero de 20X6 hasta la fecha de la adquisición inversa el 30 de septiembre de 20X6. Las ganancias por acción para el periodo anual que termina el 31 de diciembre de 20X6 se calculan de la siguiente forma:

Número de acciones que se considera estarán en circulación para el periodo desde el 1 de enero de 20X6 hasta la fecha de la adquisición (es decir, el número de acciones ordinarias emitidas por A (controladora legal, entidad contable adquirida) en la adquisición inversa)	
[Referencia: párrafo B26(a), es decir, 2,5 acciones de la Entidad A × (emitidas por cada una de) 60 acciones de la Entidad B]	150
Número de acciones en circulación desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 20X6	
[Referencia: párrafo B26(b), es decir, 100 acciones antes de la adquisición inversa + (60 × 2,5 acciones = 150 acciones emitidas en la adquisición inversa)]	250
Promedio ponderado del número de acciones ordinarias en circulación	
$[(150 \text{ [acciones]} \times 9/12 \text{ [meses]}) + (250 \text{ [acciones]} \times 3/12 \text{ [meses])}]$	
[Referencia: párrafo B26]	175
Ganancias por acción [800/175]	<u>4,57 u.m.</u>

EI10 Las ganancias por acción reexpresadas, para el periodo anual que termina el 31 de diciembre de 20X5, son 4,00 u.m. [calculadas como las ganancias de la Entidad B de 600 divididas entre el número de acciones ordinarias emitidas por la Entidad A en la adquisición inversa (150)].

Participación no controladora**[Referencia: párrafos B23 y B24]**

EI11 Supónganse los mismos datos anteriores, excepto que solo se intercambian 56 de las 60 acciones ordinarias de la Entidad B. Debido a que la Entidad A emite 2,5 acciones a cambio de cada acción ordinaria de la Entidad B, la Entidad A emite solo 140 (en lugar de 150) acciones. Como resultado, los accionistas de la Entidad B poseen el 58,3 por ciento de las acciones emitidas de la entidad combinada (es decir, 140 acciones de las 240 emitidas). El valor razonable de la contraprestación transferida a la Entidad A, la entidad contable adquirida, se

calcula suponiendo que la contraprestación haya sido efectuada por la Entidad B emitiendo acciones ordinarias adicionales para los accionistas de la Entidad A a cambio de sus acciones ordinarias en la Entidad A. Esto es debido a que la Entidad B es la entidad contable adquirente, y el párrafo B20 de la NIIF 3 requiere que la adquirente mida la contraprestación intercambiada por la entidad contable adquirida.

- El12 Al calcular el número de acciones que la Entidad B tendría que haber emitido, se excluye del cálculo la participación no controladora. Los accionistas mayoritarios poseen 56 acciones de la Entidad B. Para que ello represente el 58,3 por ciento de las participaciones en el patrimonio, la Entidad B tendría que haber emitido 40 acciones adicionales. Los accionistas mayoritarios poseerían entonces 56 de las 96 acciones emitidas de la Entidad B y por tanto el 58,3 por ciento de la entidad combinada. Como resultado, el valor razonable de la contraprestación transferida a la Entidad A, la entidad contable adquirida, es 1.600 u.m. (es decir, 40 acciones, cada una con un valor razonable de 40 u.m.). Este es el mismo importe que cuando todos los 60 accionistas de la Entidad B ofertan las 60 acciones ordinarias para intercambio. El importe reconocido de las participaciones del grupo en la Entidad A, la entidad contable adquirida, no cambia si algunos de los accionistas de la Entidad B no participan en el intercambio.
- El13 Las participaciones no controladoras están representadas por 4 de las 60 acciones de la Entidad B que no se intercambian por acciones de la Entidad A. Por ello, la participación no controladora es el 6,7 por ciento. Las participaciones no controladoras reflejan la participación proporcional de los accionistas no controladores en el importe en libros antes de la combinación de los activos netos de la Entidad B, la subsidiaria legal. Por ello, el estado consolidado de situación financiera se ajusta para mostrar una participación no controladora del 6,7 por ciento del valor en libros de los activos netos de la Entidad B antes de la combinación (es decir, 134 u.m. ó 6,7 por ciento de 2.000 u.m.).
- El14 El estado consolidado de situación financiera a 30 de septiembre de 20X6, que refleja la participación no controladora, es el siguiente:

	u.m.
Activos corrientes [700 u.m. + 500 u.m.]	
[Referencia: párrafos B22(a) y (b)]	1.200
Activos no corrientes [3.000 u.m. + 1.500 u.m.]	
[Referencia: párrafos B22(a) y (b)]	4.500
Plusvalía	
[Referencia: párrafo B19]	300
Total activos	<u>6.000</u>

continúa...

NIF 3 EI

...continuación

	u.m.
Pasivos corrientes [600 u.m. + 300 u.m.] [Referencia: párrafos B22(a) y (b)]	900
Pasivos no corrientes [1.100 u.m. + 400 u.m.] [Referencia: párrafos 22(a) y (b)]	1.500
Total pasivos	<u>2.400</u>
Patrimonio	
Ganancias acumuladas [1.400 u.m. × 93,3 por ciento] [Referencia: párrafos B22(c) y B23]	1.306
Capital emitido	
240 acciones ordinarias [560 u.m. + 1.600 u.m.] [Referencia: párrafos B22(d) y B23]	2.160
Participación no controladora [Referencia: párrafos B23 y B24]	134
Total patrimonio	<u>3.600</u>
Total pasivos y patrimonio	<u><u>6.000</u></u>

- El15 La participación no controladora de 134 u.m. tiene dos componentes. El primer componente es la reclasificación de las acciones de las participaciones no controladoras de las ganancias acumuladas de la entidad contable adquirente inmediatamente antes de la adquisición (1.400 u.m. × 6,7 por ciento de 93,80 u.m.). El segundo componente representa la reclasificación de las acciones de las participaciones no controladoras del capital emitido por la entidad contable adquirente (600 u.m. × 6,7 por ciento de 40,20 u.m.).

Activos intangibles identificables

Ilustración de las consecuencias de aplicar los párrafos 10 a 14 y B31 a B40 de la NIIF 3.

- El16 Los siguientes son ejemplos de activos intangibles identificados adquiridos en una combinación de negocios. Algunos de los ejemplos pueden tener características de activos distintos a activos intangibles. La adquirente debería contabilizar esos activos de acuerdo con su sustancia. Los ejemplos no pretenden ser exhaustivos.
- El17 Los activos intangibles identificados que tienen una base contractual son aquellos que tienen origen contractual u en otros derechos legales. Aquellos designados que no tienen una base contractual no tienen origen contractual o en otros derechos legales, pero son separables. Los activos intangibles identificados que tienen una base contractual también pueden ser separables,

pero la separabilidad no es una condición necesaria para que un activo cumpla el criterio contractual-legal.

Activos intangibles relacionados con la mercadotecnia

- EI18 Los activos intangibles relacionados con la mercadotecnia son utilizados principalmente en la mercadotecnia o promoción de los productos o servicios. Ejemplos de activos intangibles relacionados con la mercadotecnia son:

Clase	Base
Marcas, nombres comerciales, marcas de servicio, marcas colectivas y marcas con certificación	Contractual
Marca de vestidos (color, forma únicos o diseño completo únicos)	Contractual
Cabecera/Nombre de un periódico	Contractual
Nombres de dominios de Internet	Contractual
Acuerdos de no hacer competencia	Contractual

Marcas, nombres comerciales, marcas de servicio, marcas colectivas y marcas con certificación

- EI19 Las marcas son palabras, nombres, símbolos y otros instrumentos utilizados en las relaciones comerciales para indicar el origen de un producto y para distinguirlo de los productos de otros. Una marca de servicio identifica y distingue el origen de un servicio, en lugar de un producto. Las marcas colectivas identifican los productos o servicios de los miembros de un grupo. Las marcas con certificación certifican la procedencia geográfica u otras características de un bien o servicio.
- EI20 Las marcas, los nombres comerciales, las marcas de servicios, las marcas colectivas y las marcas con certificación, pueden estar protegidas legalmente a través de su registro en agencias gubernamentales, por su uso continuado en el comercio o por otros medios. Siempre que esté protegida legalmente a través de su registro u otros medios, una marca de cualquier tipo adquirida en una combinación de negocios es un activo intangible que cumple el criterio contractual-legal. En otro caso, una marca de cualquier tipo adquirida en una combinación de negocios puede reconocerse separadamente de la plusvalía, si el criterio de separabilidad se cumple, lo que normalmente sería así.
- EI21 Los términos *marca* y *marca comercial*, generalmente utilizados como sinónimos de marcas comerciales y otras marcas, en terminología de mercadotecnia, para hacer referencia a un grupo de activos complementarios tales como una marca (o la marca de servicios) y están relacionados con el nombre de marca, las fórmulas, las recetas y la experiencia tecnológica. La NIIF 3 no impide a una entidad reconocer, como un único activo separadamente de la plusvalía, un grupo de activos intangibles complementarios normalmente referidos como una marca, si los activos que constituyen ese grupo tienen vidas útiles similares.

Nombres de dominios de Internet

- EI22 El nombre de un dominio de Internet es una denominación alfanumérica única que se usa para identificar una dirección numérica particular de Internet. El registro del nombre del dominio crea una asociación entre el nombre y un computador designado en Internet para el periodo de registro. Dichos registros son renovables. Un nombre de dominio registrado adquirido en una combinación de negocios cumple el criterio contractual-legal.

Activos intangibles relacionados con el cliente

- EI23 Ejemplos de activos intangibles relacionados con el cliente son:

Clase	Base
Listas de clientes	No contractual
Órdenes o producción pendiente	Contractual
Contratos con clientes y correspondientes relaciones comerciales	Contractual
Relaciones no contractuales con el cliente	No contractual

Listas de clientes

- EI24 Una lista de clientes consiste en información sobre clientes, como sus nombres e información de contacto. Una lista de clientes también puede estar en forma de base de datos que incluya otra información sobre los clientes como su historial de pedidos e información demográfica. Una lista de clientes generalmente no tiene origen contractual o en derechos legales. Sin embargo, las listas de clientes normalmente son alquiladas o intercambiadas. Por ello, una lista de clientes adquirida en una combinación de negocios normalmente cumple el criterio de separabilidad.

Órdenes o producción pendiente

- EI25 Una orden o producción pendiente tiene su origen en contratos tales como pedidos de compra o venta. Una orden o producción pendiente adquirida en una combinación de negocios cumple el criterio contractual-legal, incluso si las órdenes de compra o venta pueden ser canceladas.

Contratos con clientes y las correspondientes relaciones comerciales

- EI26 Si una entidad establece relaciones comerciales con sus clientes a través de contratos, esas relaciones con los clientes surgen de derechos contractuales. Por ello, los contratos con clientes y las relaciones comerciales con esos clientes adquiridas en una combinación de negocios cumplen el criterio contractual-legal, incluso si la confidencialidad u otros términos contractuales prohíben la venta o transferencia de un contrato separadamente de la entidad adquirida.

- EI27 Un contrato con clientes y la relación comercial con esos clientes puede representar dos activos intangibles distintos. Las vidas útiles y el patrón de consumo con arreglo al cual se consumen los beneficios económicos de los activos pueden diferir.
- EI28 Una relación comercial con clientes entre una entidad y sus clientes existe si (a) la entidad tiene información sobre el cliente y tiene contacto regular con él y (b) el cliente tiene la capacidad de mantener contacto directo con la entidad. Las relaciones comerciales con clientes cumplen el criterio contractual-legal, si una entidad tiene como práctica el establecimiento de contratos con sus clientes, independientemente de si los contratos existen en la fecha de adquisición. Las relaciones comerciales con clientes también pueden surgir a través de medios distintos de los contratos, tales como contacto regular mediante representantes de ventas o servicios.
- EI29 Tal como se destaca en EI25, una orden o una producción pendiente tiene su origen en contratos tales como pedidos de compra o venta y es, por ello, considerada también un derecho contractual. Por consiguiente, si una entidad tiene unas relaciones comerciales con sus clientes a través de esos tipos de contratos, las relaciones comerciales con los clientes también tienen su origen en derechos contractuales y, por ello, cumplen el criterio contractual-legal.

Ejemplos

- EI30 Los siguientes ejemplos ilustran el reconocimiento de un contrato con clientes y activos intangibles de una relación comercial con clientes adquiridos en una combinación de negocios.
- (a) Compañía Adquirente (CA) adquiere Compañía Objetivo (CO) en una combinación de negocios a 31 de diciembre de 20X5. CO tiene un acuerdo de cinco años para suministrar bienes a Cliente. Ambas CO y CA creen que Cliente renovará el acuerdo de suministro al final del periodo del contrato actual. El acuerdo no se puede separar.
- El acuerdo, sea cancelable o no, cumple el criterio contractual-legal. Adicionalmente, debido a que CO establece su relación con Cliente mediante un contrato, no solo el acuerdo en sí mismo, sino también la relación comercial de CO con Cliente cumple el criterio contractual-legal.
- (b) CA adquiere CO en una combinación de negocios el 31 de diciembre de 20X5. CO fabrica productos en dos líneas diferentes de negocio: productos deportivos y electrónicos. Cliente compra productos deportivos y electrónicos a CO. CO tiene un contrato con Cliente para ser su proveedor exclusivo de productos deportivos, pero no tiene contrato para el suministro de productos electrónicos a Cliente. CO y CA creen que solo existe una relación comercial global entre CO y Cliente.
- El contrato para ser suministrador exclusivo de Cliente de productos deportivos, sea cancelable o no, cumple el criterio contractual-legal. Además, dado que CO establece su relación con Cliente a través de un contrato, la relación comercial cumple el criterio contractual-legal. Ya

que CO tiene sólo una relación comercial con Cliente, el valor razonable de dicha relación incorporará supuestos referentes a la relación de CO con Cliente relacionados tanto con los productos deportivos como electrónicos. Sin embargo, si CA determina que las relaciones comerciales con Cliente para productos deportivos y electrónicos se separan de cada una, CA valoraría si la relación comercial para los productos electrónicos cumple el criterio de separabilidad para la identificación como un activo intangible.

- (c) CA adquiere CO en una combinación de negocios el 31 de diciembre de 20X5. CO hace negocios con sus clientes exclusivamente a través de pedidos de compra y venta. A 31 de diciembre 20X5, CO tiene pedidos de compra de sus clientes no cumplidos que afectan a un 60 por ciento de sus clientes, siendo todos ellos clientes habituales. El otro 40 por ciento de los clientes de la CO también son clientes habituales. Sin embargo, a 31 de diciembre 20X5, CO no tiene ninguna orden de compra abierta u otros contratos con dichos clientes.

Independiente de si son cancelables o no, las órdenes de compra del 60 por ciento de los clientes de CO cumplen el criterio contractual-legal. Además, ya que CO tiene establecida su relación con el 60 por ciento de sus clientes mediante contratos, no solo las órdenes de compra, sino también las relaciones comerciales de CO cumplen el criterio contractual-legal. Dado que CO tiene como práctica el establecimiento de contratos con el 40 por ciento restante de sus clientes, su relación con esos clientes también se origina mediante derechos contractuales y, por ello, cumple el criterio contractual-legal, incluso aunque CO no tenga contratos con esos clientes a 31 de diciembre de 20X5.

- (d) CA adquiere a CO, una compañía de seguros, en una combinación de negocios el 31 de diciembre de 20X5. CO tiene una cartera de seguros de automóviles anuales que pueden cancelarse por los asegurados.

Dado que CO establece sus relaciones con los asegurados mediante contratos de seguro, la relación comercial con los asegurados cumple el criterio contractual-legal. La NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* y la NIC 38 *Activos Intangibles* son aplicables al activo intangible de la relación comercial con el cliente.

Relaciones no contractuales con el cliente

- EI31 Una relación comercial con clientes adquirida en una combinación de negocios que no surge de un contrato puede, en cualquier caso, ser identificable porque la relación se puede separar. Las transacciones de intercambio del mismo activo o un activo similar que indica que otras entidades han vendido o, en otro caso, transferido un tipo particular de relación no contractual con el cliente proporcionarían pruebas de que la relación se puede separar.

Activos intangibles relacionados con temas artísticos

EI32 Ejemplos de activos intangibles relacionados con temas artísticos son:

Clase	Base
Obras de teatro, óperas y ballet	Contractual
Libros, revistas, periódicos y cualquier otro trabajo literario	Contractual
Trabajos musicales tales como composiciones, letras de canciones o ritmos publicitarios	Contractual
Pinturas y fotografías	Contractual
Vídeos o material audiovisual, incluyendo películas, videos musicales o programas de televisión	Contractual

EI33 Los activos relacionados con temas artísticos en una combinación de negocios son identificables si se originan de derechos contractuales o legales, como los provistos por los derechos de autor. El tenedor puede transferir un derecho de autor, en su conjunto a través de cesiones o en partes a través de un acuerdo de licencia. No se impide que una adquirente reconozca como un activo único a un activo intangible por derechos de autor y a cualquier cesión o acuerdo de licencia con él relacionado, siempre que tengan vidas útiles similares.

Activos intangibles basados en contratos

EI34 Los activos intangibles basados en contratos representan el valor de los derechos resultantes de acuerdos contractuales. Los contratos comerciales son un tipo de activos intangibles basados en contratos. Si los términos de un contrato originan un pasivo (por ejemplo, si las condiciones de un arrendamiento operativo o un contrato con un cliente son desfavorables en términos del mercado), la adquirente lo reconoce como un pasivo asumido en la combinación de negocios. Ejemplos de activos intangibles basados en contratos son:

Clase	Base
Licencias, regalías y acuerdos de conservación del status quo	Contractual
Contratos de publicidad, construcción, gestión, servicios o suministro	Contractual
Permisos de construcción	Contractual
Acuerdos de franquicias	Contractual
Derechos de operación y de difusión	Contractual
Contratos de administración de activos financieros, tales como los contratos de administración de hipotecas	Contractual
Contratos de empleo	Contractual
Derechos de uso tales como perforación, agua, aire, tala de madera y concesiones de rutas	Contractual

Contratos de administración de activos financieros, tales como los contratos de administración de hipotecas

EI35 Los contratos de administración de activos financieros son un tipo de activos intangibles basados en un contrato. Aunque la administración es inherente a todos los activos financieros, se convierte en un activo (o pasivo) diferenciado:

- (a) cuando está contractualmente separado del activo financiero subyacente por una venta o garantía de los activos con contrato de administración retenido;
- (b) a través de una compra separada y asunción del servicio de administración.

EI36 Si los créditos hipotecarios, las cuentas por cobrar por tarjetas de crédito u otros activos financieros se adquieren en una combinación de negocios con retención de su administración, los derechos inherentes de administración no son un activo intangible separable, porque el valor razonable de esos derechos está incluido en la medición del valor razonable del activo financiero adquirido.

Contratos de empleo

EI37 Los contratos de empleo que son contratos beneficiosos desde la perspectiva del empleador, porque su precio es favorable en términos del mercado, son un tipo de activos intangibles basados en contratos.

Derechos de uso

EI38 Los derechos de uso incluyen los de perforación, agua, aire, tala de madera y concesiones de rutas. Algunos derechos de uso son activos intangibles basados en contratos que se contabilizan por separado de la plusvalía. Otros derechos de uso pueden tener características de activos tangibles, en lugar de activos

intangibles. Una adquirente debería contabilizar los derechos de uso sobre la base de su naturaleza.

Activos intangibles basados en tecnología

EI39 Ejemplos de activos intangibles basados en tecnología son:

Clase	Base
Tecnología patentada	Contractual
Programas de computadora y litografías de circuitos integrados	Contractual
Tecnología no patentada	No contractual
Bases de datos, incluyendo registros de la propiedad inmobiliaria	No contractual
Secretos comerciales tales como fórmulas, procesos y recetas que se guardan en secreto	Contractual

Programas de computadora y litografías de circuitos integrados

EI40 Los programas de computadora y los formatos de programas adquiridos en una combinación de negocios que están protegidos legalmente, por ejemplo por patentes o derechos de autor, cumplen el criterio contractual-legal para su identificación como activos intangibles.

EI41 Los circuitos integrados son programas de computadora almacenados permanentemente en chips de memoria de sólo lectura, ya sea como series de plantillas o integrados en sistemas de circuitos. Los circuitos integrados pueden tener protección legal. Los circuitos integrados con protección legal que han sido adquiridos en una combinación de negocios cumplen el criterio contractual-legal para su identificación como activos intangibles.

Bases de datos, incluyendo registros de la propiedad inmobiliaria

EI42 Las bases de datos son colecciones de información, a menudo almacenada de forma electrónica (por ejemplo en discos o archivos de computadora). Una base de datos que contenga trabajos de autor originales puede tener derecho a protección por derechos de autor. Una base de datos adquirida en una combinación de negocios y protegida por derechos de autor cumple el criterio contractual-legal. Sin embargo, una base de datos habitualmente incluye información que tiene origen en la actividad cotidiana de la entidad, tal como listas de clientes, o información especializada como datos científicos o información de crédito. Las bases de datos que no están protegidas por derechos de autor pueden ser y a menudo son, en su totalidad o en partes, intercambiadas, licenciadas o arrendadas a otros. Por ello, incluso si los beneficios económicos futuros de la base de datos no tuvieran su origen en derecho legales, una base de datos adquirida en una combinación de negocios cumple el criterio de la separabilidad.

NIIF 3 EI

- EI43 Los registros de la propiedad inmobiliaria constituyen un registro histórico de todos los aspectos que afectan la titularidad de parcelas de tierra en un área geográfica particular. Los activos de registro de la propiedad inmobiliaria se compran y venden, en su conjunto o en partes, en transacciones de intercambio o son licenciados. Por ello, los activos de registro de la propiedad inmobiliaria adquiridos en una combinación de negocios cumplen el criterio de la separabilidad.

Secretos comerciales tales como fórmulas, procesos y recetas que se guardan en secreto

- EI44 Un secreto comercial es “información, incluyendo una fórmula, patrón, receta, compilación, programa, mecanismo, método, técnica o proceso que (a) proporciona valor económico independiente, actual o potencial, por no ser generalmente conocido y (b) es el sujeto de esfuerzos que son razonables según las circunstancias para mantener su secreto”.¹ Si los beneficios económicos futuros de un secreto comercial adquirido en una combinación de negocios son protegidos legalmente, ese activo cumple el criterio contractual-legal. En otro caso, los secretos comerciales adquiridos en una combinación de negocios son identificables solo si el criterio de separabilidad se cumple, lo cual es probable que sea el caso.

Medición de una participación no controladora (PNC)

Ilustración de las consecuencias de aplicar el párrafo 19 de la NIIF 3.

- EI44A Los siguientes ejemplos ilustran la medición de los componentes de la PNC en la fecha de adquisición en una combinación de negocios.

Medición de la PNC que incluye acciones preferentes

- EI44B CO ha emitido 100 acciones preferentes, que se clasifican como patrimonio. Las acciones preferentes tienen un valor nominal de 1 u.m. cada una. Las acciones preferentes dan a sus tenedores un derecho a dividendos preferentes con prioridad de pago sobre cualquier dividendo a los tenedores de acciones ordinarias. En el momento de la liquidación de CO, los tenedores de acciones preferentes tienen el derecho a recibir de los activos disponibles para su distribución el importe de 1 u.m. por acción con prioridad sobre los tenedores de acciones ordinarias. Los tenedores de acciones preferentes no tienen derechos adicionales en la liquidación.
- EI44C CA adquiere todas las acciones ordinarias de CO. La adquisición concede a CA el control de CO. El valor razonable en la fecha de adquisición de las acciones preferentes es de 120 u.m.
- EI44D El párrafo 19 de la NIIF 3 señala que para cada combinación de negocios, la adquirente medirá en la fecha de adquisición los componentes de las participaciones no controladoras en la adquirida que son participaciones en la propiedad actuales y que otorgan a sus tenedores el derecho a una

¹ Melvin Simensky y Lanning Bryer, *The New Role of Intellectual Property in Commercial Transactions* (New York: John Wiley & Sons, 1998), página 293.

participación proporcional en los activos netos de la entidad en caso de liquidación por el valor razonable o por la participación proporcional en los instrumentos de propiedad actuales en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida. Todos los demás componentes de las participaciones no controladoras deben medirse al valor razonable en sus fechas de adquisición, a menos que se requiera otra base de medición por las NIIF.

- EI44E Las participaciones no controladoras que se relacionen con las acciones preferentes de CO no cumplen los requisitos para la elección de medición del párrafo 19 de la NIIF 3 porque no otorgan el derecho a sus tenedores a una participación proporcional en los activos netos de la entidad en el caso de liquidación. La adquirente mide las acciones preferentes a su valor razonable en la fecha de adquisición de 120 u.m.

Primera variación

- EI44F Supóngase que en el momento de la liquidación de CO, las acciones preferentes otorgan a sus tenedores el derecho a recibir una parte proporcional de los activos disponibles para su distribución. Los tenedores de las acciones preferentes tienen igual derecho y prioridad que los tenedores de acciones ordinarias en el caso de liquidación. Supóngase que el valor razonable en la fecha de adquisición de las acciones preferentes es ahora de 160 u.m. y que la parte proporcional de los importes reconocidos de los activos netos identificables de CO que es atribuible a las acciones preferentes es de 140 u.m.

- EI44G Las acciones preferentes cumplen los requisitos para la elección de medición del párrafo 19 de la NIIF 3. CA puede elegir entre medir las acciones preferentes a su valor razonable en la fecha de adquisición de 160 u.m. o por su participación proporcional en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida de 140 u.m.

Variación segunda

- EI44H Supóngase también que CO ha emitido opciones sobre acciones como remuneración a sus empleados. Las opciones sobre acciones se clasifican como patrimonio y se consolidan (son irrevocables) en la fecha de adquisición. Éstas no representan la participación en la propiedad actual y no otorga a sus tenedores el derecho a una participación proporcional de los activos netos de CO en el caso de liquidación. La medición basada en el mercado de las opciones sobre acciones de acuerdo con la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones* en la fecha de adquisición es 200 u.m. Las opciones sobre acciones no expiran en la fecha de adquisición y CA no las sustituye.

- EI44I El párrafo 19 de la NIIF 3 requiere que estas opciones sobre acciones se midan a su valor razonable en la fecha de adquisición, a menos que se requiera otra base de medición por las NIIF. El párrafo 30 de la NIIF 3 señala que la adquirente medirá un instrumento de patrimonio relacionado con las transacciones con pagos basados en acciones de la adquirida de acuerdo con el método de la NIIF 2.

NIIF 3 EI

- EI44J La adquirente medirá las participaciones no controladoras que están relacionadas con las opciones sobre acciones a su medición basada en el mercado de 200 u.m.

Ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas

Ilustración de las consecuencias de reconocer y medir una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas al aplicar los párrafos 32 a 36 de la NIIF 3.

- EI45 El siguiente ejemplo ilustra la contabilización de una combinación de negocios en la que se reconoce una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas.
- EI46 A 1 de enero de 20X5 CA adquiere el 80 por ciento de las participaciones en el patrimonio de CO, una entidad no cotizada, a cambio de efectivo de 150 u.m. Dado que los antiguos propietarios de CO necesitan disponer de sus inversiones en CO para una fecha específica, ellos no tienen suficiente tiempo para ofrecer a CO en el mercado a múltiples compradores potenciales. La gerencia de CA mide inicialmente, a la fecha de la adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, que son reconocibles de forma separada, de acuerdo con los requerimientos de la NIIF 3. Los activos identificables se miden por 250 u.m. y los pasivos asumidos se miden por 50 u.m. CA contrata un consultor independiente, quien determina que el valor razonable de la participación no controladora del 20 por ciento en CO es 42 u.m.
- EI47 El importe de los activos netos identificables de CO (200 u.m., calculado como 250 u.m. – 50 u.m.) excede el valor razonable de la contraprestación transferida más el valor razonable de la participación no controladora en CO. Por ello, CA revisa los procedimientos que utilizó para identificar y medir los activos adquiridos y pasivos asumidos y para medir el valor razonable de ambas, la participación no controladora en CO y la contraprestación transferida. Después de la revisión, CA decide que los procedimientos y medidas resultantes eran apropiados. CA mide la ganancia de su compra de la participación del 80 por ciento de la siguiente forma:

	u.m.
Importe de los activos netos identificables adquiridos (250 u.m. – 50 u.m.)	200
Menos: Valor razonable de la contraprestación transferida por la participación en CO del 80 por ciento de CA; más	150
Valor razonable de la participación no controladora en CO	42
	<hr/>
	192
Ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas de la participación del 80 por ciento	<hr/> <hr/> 8

E148 CA registraría su adquisición de CO en sus estados financieros consolidados de la siguiente forma:

	u.m.	u.m.
Dr Activos identificables adquiridos	250	
Cr Efectivo		150
Cr Pasivos asumidos		50
Cr Ganancia en una compra en términos muy ventajosos		8
Cr Patrimonio—participación no controladora en CO		42

E149 Si la adquirente elige medir la participación no controladora en CO sobre la base de su participación proporcional en los activos netos identificables de la adquirida, el importe reconocido de la participación no controladora sería 40 u.m. ($200 \text{ u.m.} \times 0,20$) La ganancia por la compra en condiciones muy ventajosas sería 10 u.m. [$200 \text{ u.m.} - (150 \text{ u.m.} + 40 \text{ u.m.})$].

Periodo de medición

Ilustración de las consecuencias de aplicar los párrafos 45 a 50 de la NIIF 3.

E150 Si la contabilización inicial de una combinación de negocios no está finalizada al final del periodo financiero en que la combinación ocurre, el párrafo 45 de la NIIF 3 requiere que la adquirente reconozca en sus estados financieros importes provisionales de las partidas para los que la contabilización está incompleta. Durante el periodo de medición, la adquirente reconoce ajustes a los importes provisionales necesarios para reflejar la información nueva obtenida sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición y, que de conocerse, habrían afectado la medición de los importes reconocidos en esa fecha. El párrafo 49 de la NIIF 3 requiere que la entidad adquirente reconozca estos ajustes como si la contabilización de la combinación de negocios hubiera sido finalizada en la fecha de adquisición. Los ajustes del periodo de medición no se incluyen en el resultado.

E151 Supóngase que CA adquiere CO a 30 de septiembre de 20X7 CA busca una valoración independiente de un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido en la combinación, y la valoración no estaba finalizada en el momento que CA autorizó para su publicación sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7. En sus estados financieros anuales de 20X7, CA reconoció un valor razonable provisional para el activo de 30.000 u.m. En la fecha de adquisición, la partida de propiedades, planta y equipo tenía una vida útil restante de cinco años. Cinco meses después de la fecha de adquisición, CA recibió la evaluación independiente, que estima que el valor razonable del activo en la fecha de adquisición era de 40.000 u.m.

E152 En sus estados financieros del año que termina el 31 de diciembre de 20X8, CA ajustó retroactivamente la información del año anterior 2007 de la siguiente forma:

NIIF 3 EI

- (a) El importe en libros de las propiedades, planta y equipo a 31 de diciembre de 20X7 se incrementa en 9.500 u.m. Dicho ajuste se mide como el ajuste a valor razonable en la fecha de adquisición de 10.000 u.m. menos la depreciación adicional que se hubiese reconocido si el activo hubiese sido reconocido a valor razonable desde dicha fecha (500 u.m. por los tres meses de depreciación).
- (b) El importe en libros de la plusvalía a 31 de diciembre de 20X7 disminuye en 10.000 u.m.
- (c) El gasto de depreciación para 20X7 se incrementa en 500 u.m.

EI53 De acuerdo con el párrafo B67 de la NIIF 3, CA revela:

- (a) En sus estados financieros de 20X7, que la contabilización inicial de la combinación de negocios no ha sido finalizada porque la evaluación de las propiedades, planta y equipo no ha sido recibida todavía.
- (b) En sus estados financieros de 20X8, los importes y explicaciones de los ajustes de los valores provisionales reconocidos durante el periodo actual sobre el que se informa. Por ello, CA revela que la información comparativa de 20X7 se ajusta retroactivamente para incrementar el valor razonable de la partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de adquisición en 9.500 u.m., compensada por una disminución de la plusvalía de 10.000 u.m. y un incremento en el gasto de depreciación de 500 u.m.

Determinación de lo que es parte de la transacción de combinación de negocios

Cancelación de una relación preexistente

Ilustración de las consecuencias de aplicar los párrafos 51, 52 y B50 a B53 de la NIIF 3.

- EI54 CA compra componentes electrónicos a CO bajo un contrato de suministro de cinco años a tasas fijas. Actualmente, las tasas fijas son más altas que las tasas a las que CA podría comprar componentes electrónicos similares de otro suministrador. El contrato de suministro permite a CA rescindir el contrato antes del fin del periodo inicial de cinco años, pero solo pagando una penalización de 6 millones de u.m. Quedando tres años del contrato de suministro, CA paga 50 millones de u.m. para adquirir CO, que es el valor razonable de CO basado en lo que otros participantes en el mercado estarían dispuestos a pagar.
- EI55 En el valor razonable total de CO se incluyen 8 millones de u.m. relativas al valor razonable del contrato de suministro de CA. Los 8 millones de u.m. representan un componente de 3 millones de u.m. que está “al mercado” porque el precio es comparable a calcular el precio de transacciones de mercado corrientes para elementos iguales o similares (esfuerzo de ventas, relaciones con clientes y demás) y un componente de 5 millones de u.m. para el precio que es desfavorable a CA porque excede el precio de transacciones de mercado corrientes para elementos similares. CO no tiene otros activos o

pasivos identificables relativos al contrato de suministro, y CA no ha reconocido ningún activo o pasivo relativo al contrato de oferta antes de la combinación de negocios.

- EI56 En este ejemplo, CA calcula una pérdida de 5 millones de u.m. (el menor entre el importe de cancelación señalado de 6 millones de u.m. y el importe por el que el contrato es desfavorable a la adquirente) separadamente de la combinación de negocios. **[Referencia: párrafo B52(b)]** El componente “de mercado” de 3 millones de u.m. del contrato es parte de la plusvalía.
- EI57 Si CA hubiera reconocido previamente un importe en sus estados financieros relativo a una relación preexistente afectará al importe reconocido como una ganancia o pérdida para la cancelación efectiva de la relación. Supóngase que las NIIF hubieran requerido que CA reconociera un pasivo de 6 millones de u.m. por el contrato de suministro antes de la combinación de negocios. En esa situación, CA reconoce una ganancia de cancelación de 1 millón de u.m. sobre el contrato en el resultado del ejercicio en la fecha de adquisición (los 5 millones de u.m. de pérdidas medidas en el contrato menos los 6 millones de u.m. de pérdida previamente reconocidos). En otras palabras, CA ha cancelado en efecto un pasivo reconocido de 6 millones de u.m. por 5 millones de u.m., dando lugar a una ganancia de 1 millón de u.m.

Pagos contingentes a empleados

Ilustración de las consecuencias de aplicar los párrafos 51, 52, B50, B54 y B55 de la NIIF 3.

- EI58 CO escogió a un candidato como su nuevo Director Ejecutivo bajo un contrato de 10 años. El contrato requería a CO pagar al candidato 5 millones de u.m. si CO es adquirida antes de que el contrato expire. CA adquiere a CO ocho años más tarde. El Director Ejecutivo todavía era un empleado en la fecha de adquisición y recibirá el pago adicional según el contrato existente.
- EI59 En este ejemplo, CO acepta los términos del acuerdo de empleo antes de que comenzasen las negociaciones de la combinación, y el propósito del acuerdo era obtener los servicios del Director Ejecutivo. De este modo, no hay evidencia de que el acuerdo fue concertado principalmente para proporcionar beneficios a CA o la entidad combinada. Por ello, el pasivo a pagar de 5 millones de u.m. se incluye en la aplicación del método de la adquisición.
[Referencia: párrafo B50]
- EI60 En otras circunstancias, CO podría aceptar los términos de un acuerdo similar con el Director Ejecutivo a propuesta de CA durante las negociaciones para la combinación de negocios. En tal caso, el propósito principal del acuerdo podría ser proporcionar indemnización por cese al Director Ejecutivo, y el acuerdo podría beneficiar principalmente a CA o la entidad combinada en lugar de a CO o sus anteriores propietarios. En esa situación CA contabiliza el pasivo a pagar al Director Ejecutivo en sus estados financieros posteriores a la combinación separadamente de la aplicación del método de la adquisición.
[Referencia: párrafo B50]

Incentivos sustitutivos

Ilustración de las consecuencias de aplicar los párrafos 51, 52 y B56 a B62 de la NIF 3.

- EI61 El siguiente ejemplo ilustra los incentivos sustitutivos que la adquirente estaba obligada a emitir en las siguientes circunstancias:

		Incentivos de la adquirida ¿Se ha completado el periodo de irrevocabilidad de la concesión antes de la combinación de negocios?	
		Completado	No completado
Incentivos sustitutivos ¿Se requiere que los empleados proporcionen servicios adicionales después de la fecha de adquisición?	No se requiere	Ejemplo 1	Ejemplo 4
	Se requiere	Ejemplo 2	Ejemplo 3

- EI62 Los ejemplos dan por supuesto que tales indemnizaciones se clasifican como patrimonio.

Ejemplo 1

<i>Incentivos de la adquirida</i>	<i>Periodo hasta la irrevocabilidad de la concesión completado antes de la combinación de negocios.</i>
<i>Incentivos sustitutivos</i>	<i>No se requieren servicios adicionales de los empleado tras la fecha de adquisición</i>

- EI63 CA emite incentivos sustitutivos de 110 u.m. (medición basada en el mercado) en la fecha de adquisición por incentivos de CO de 100 u.m. (medición basada en el mercado) en la fecha de adquisición. No se requieren servicios después de la combinación para los incentivos sustitutivos y los empleados de CO habían prestado todos los servicios requeridos para los incentivos sustitutivos en la fecha de adquisición.

- EI64 El importe atribuible al servicio anterior a la combinación es la medición basada en el mercado de los incentivos de CO (100 u.m.) en la fecha de adquisición; ese importe se incluye en la contraprestación transferida en la combinación de negocios. **[Referencia: párrafos B57 y B58]** El importe atribuible al servicio después de la combinación es 10 u.m., que es la diferencia entre el valor total de los incentivos sustitutivos (110 u.m.) y la parte atribuible al servicio anterior a la combinación (100 u.m.). **[Referencia: párrafo B59]** Debido a que no se requiere servicio después de la combinación para los incentivos sustitutivos, CA reconoce inmediatamente 10 u.m. como costo de remuneración en sus estados financieros después de la combinación.

Ejemplo 2

<i>Incentivos de la adquirida</i>	<i>Periodo hasta la irrevocabilidad de la concesión completado antes de la combinación de negocios.</i>
<i>Incentivos sustitutivos</i>	<i>Se requieren servicios adicionales de los empleados después de la fecha de adquisición</i>

- E165 CA intercambia incentivos sustitutivos que requieren un año de servicios después de la combinación por incentivos de pagos basados en acciones de CO, para los que los empleados habían completado el periodo de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión antes de la combinación de negocios. La medición de ambos incentivos basada en el mercado a la fecha de adquisición es 100 u.m. Cuando se acuerdan originalmente, los incentivos tenían un periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión de cuatro años. En la fecha de adquisición, los empleados de CO que mantienen incentivos sin ejercitar habían prestado un total de siete años de servicio desde la fecha de concesión.
- E166 Incluso aunque los empleados de CO hayan prestado ya todos los servicios, CA atribuye una parte del incentivo sustitutivo al costo de remuneración posterior a la combinación, de acuerdo con el párrafo B59 de la NIIF 3, porque los incentivos sustitutivos requieren un año de servicios después de la combinación. El periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión total es de cinco años—el periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión de la adquirida original completado antes de la fecha de adquisición (cuatro años) más el periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión para el incentivo sustitutivo (un año).
- E167 La parte atribuible a los servicios antes de la combinación es igual a la medición basada en el mercado de la concesión de la adquirida (100 u.m.) multiplicado por la proporción del periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión antes de la combinación (cuatro años) sobre el periodo hasta consolidación (irrevocabilidad) de la concesión total (cinco años). De este modo, 80 u.m. (100 u.m. × 4/5 años) se atribuyen al periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión antes de la combinación y, por ello, incluidas en la contraprestación transferida en la combinación de negocios. **[Referencia: párrafo B58]** Las restantes 120 u.m. se atribuyen al periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión después de la combinación y, por ello, se reconoce como costo de remuneración en los estados financieros después de la combinación de CA de acuerdo con la NIIF 2. **[Referencia: párrafo B59]**

Ejemplo 3

<i>Incentivos de la adquirida</i>	<i>Periodo hasta la irrevocabilidad de la concesión no completado antes de la combinación de negocios.</i>
<i>Incentivos sustitutivos</i>	<i>Se requieren servicios adicionales de los empleados después de la fecha de adquisición</i>

NIF 3 EI

EI68 CA intercambia incentivos sustitutivos que requieren un año de servicios después de la combinación por incentivos de pagos basadas en acciones de CO, para las que los empleados no habían prestado todavía todos los servicios a la fecha de adquisición. La medición de ambos incentivos basada en el mercado a la fecha de adquisición es 100 u.m. Cuando se conceden originalmente, los incentivos de CO tenían un periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión de cuatro años. En la fecha de adquisición, los empleados de CO habían prestado servicios durante dos años, y se habría requerido que ellos prestasen dos años adicionales de servicio después de la fecha de adquisición para que se consolidasen sus incentivos. Por consiguiente, solo una parte de los incentivos de CO es atribuible a servicios antes de la combinación.

EI69 Los incentivos sustitutivos requieren solo un año de servicio después de la combinación. Debido a que los empleados habían prestado ya dos años de servicio, el periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión total es de tres años. La parte atribuible a los servicios anteriores a la combinación es igual a la medida basada en el mercado del incentivo de la adquirida (100 u.m.) multiplicada por el ratio del periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión antes de la combinación (dos años) sobre el **mayor** del periodo total hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión (tres años) o el periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión original del incentivo de CO (cuatro años). De este modo, 50 u.m. (100 u.m. x 2/4 años) se atribuyen al servicio antes de la combinación y, por ello, incluidas en la contraprestación transferida a cambio de la adquirida. **[Referencia: párrafo B58]** Las restantes 50 u.m. se atribuyen al servicio posterior a la combinación y, por ello, son reconocidas como costo de remuneración en los estados financieros después de la combinación de CA. **[Referencia: párrafo B59]**

Ejemplo 4

<i>Incentivos de la adquirida</i>	<i>Periodo hasta la irrevocabilidad de la concesión no completado antes de la combinación de negocios.</i>
<i>Incentivos sustitutivos</i>	<i>No se requieren servicios adicionales de los empleado tras la fecha de adquisición</i>

EI70 Supóngase los mismos hechos que en el Ejemplo 3 anterior, excepto que CA intercambia incentivos sustitutivos que no requieren servicios después de la combinación por incentivos de pagos basados en acciones de CO, para los que los empleados no habían prestado todavía todos los servicios a la fecha de adquisición. Los términos de los incentivos de CO intercambiados no eliminaron ningún periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión restante al haber un cambio en el control. (Si los incentivos de CO hubieran incluido una disposición que eliminara cualquier periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión restante al haber un cambio en el control, se aplicarían las guías del Ejemplo 1.) La medida basada en el mercado de ambos incentivos es 100 u.m. Debido a que los empleados ya han prestado dos años de servicio y los incentivos sustitutivos no requieren ningún

servicio después de la combinación, el periodo total hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión es de dos años.

- E171 La parte de la medida basada en el mercado de los incentivos sustitutivos atribuibles a los servicios anteriores a la combinación, es igual a la medida basada en el mercado de la concesión de la adquirida (100 u.m.) multiplicada por el ratio del periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión antes de la combinación (dos años) sobre el **mayor** del periodo total hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión (dos años) o el periodo hasta la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión original de la concesión de CO (cuatro años). De este modo, 50 u.m. ($100 \text{ u.m.} \times 2/4 \text{ años}$) se atribuyen al servicio antes de la combinación y, por ello, incluidas en la contraprestación transferida a cambio de la adquirida. **[Referencia: párrafo B58]** Las 50 u.m. restantes se atribuyen al servicio después de la combinación. Debido a que no se requiere servicio después de la combinación para consolidar el incentivo sustitutivo, CA reconoce las 50 u.m. como costo de remuneración en sus estados financieros después de la combinación. **[Referencia: párrafo B59]**

Requerimientos de información a revelar

Ilustración de las consecuencias de aplicar los requerimientos de información a revelar en los párrafos 59 a 63 y B64 a B67 de la NIIF 3.

- E172 El siguiente ejemplo ilustra alguno de los requerimientos de información a revelar de la NIIF 3; no está basado en una transacción real. El ejemplo supone que CA es una entidad cotizada y CO no lo es. La ilustración presenta la información a revelar en un formato de tabla para los requerimientos de información a revelar específicos ilustrados. Una nota al pie real podría presentar mucha de la información a revelar ilustrada en un formato narrativo simple.

Nota al pie X: Adquisición

Referencia de párrafo

- B64(a) a (d) A 30 de junio de 20X0 CA adquiere el 15 por ciento de las acciones ordinarias en circulación de CO. A 30 de junio de 20X2 CA adquirió el 60 por ciento de las acciones ordinarias en circulación de CO y obtuvo el control de CO. CO es un proveedor de productos y servicios de redes de datos en Canadá y México. Como consecuencia de la adquisición, CA espera ser el proveedor líder de productos y servicios de redes de datos en esos mercados. También espera reducir costos mediante economías de escala.
- B64(e) La plusvalía de 2.500 u.m. surgida de la adquisición se compone en gran parte de las sinergias y economías de escala esperadas de las operaciones que se combinan de CA y CO.
- B64(k) Se espera que nada de la plusvalía reconocida sea deducible por motivos fiscales. La siguiente tabla resume la contraprestación pagada por CO y los importes de los activos adquiridos y los pasivos asumidos reconocidos en la fecha de adquisición, así como el valor razonable en la fecha de adquisición de las participaciones no controladoras en CO.

A 30 de junio de 20X2

	Contraprestación	u.m.
B64(f)(i)	Efectivo	5.000
B64(f)(iv)	Instrumentos de patrimonio (100.000 acciones ordinarias de CA)	4.000
B64(f)(iii); B64(g)(i)	Acuerdo de contraprestación contingente	1.000
B64(f)	Contraprestación total transferida	<u>10.000</u>
B64(p)(i)	Valor razonable de las participaciones de CA en el patrimonio de CO mantenidas antes de la combinación de negocios	<u>2.000</u>
		<u><u>12.000</u></u>
B64(m)	Costos relativos a la adquisición (incluidos en la venta, gastos generales y administración en el estado del resultado global del año cerrado a 31 de diciembre de 20X2)	1.250

continúa...

...continuación

Nota al pie X: Adquisición

Referencia de párrafo		
B64(i)	Importes reconocidos de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos	
	Activos financieros	3.500
	Inventarios	1.000
	Propiedades, planta y equipo	10.000
	Activos intangibles identificables	3.300
	Pasivos financieros	(4.000)
	Pasivo contingente	(1.000)
	Activos netos identificables totales	<u>12.800</u>
B64(o)(i)	Participaciones no controladoras en CO	(3.300)
	Plusvalía	2.500
		<u>12.000</u>
B64(f)(iv)	El valor razonable de las 100.000 acciones ordinarias emitidas como parte de la contraprestación pagada por CO (4.000 u.m.) se midió utilizando el precio de cierre de mercado de las acciones ordinarias de CA en la fecha de adquisición.	
B64(f)(iii)	El acuerdo de contraprestación contingente requiere que CA pague a los antiguos propietarios de CO el 5 por ciento de los ingresos de actividades ordinarias de CX, una inversión no consolidada en el patrimonio poseída por CO, que exceden de 7.500 u.m. en 20X3, hasta un importe máximo de 2.500 u.m. (sin descontar).	
B64(g)		
B67(b)	El importe no descontado potencial de todos los pagos futuros que CA podría haber requerido hacer bajo el acuerdo de contraprestación contingente es entre 0 u.m. y 2.500 u.m.	
	El valor razonable de los acuerdos de contraprestación contingentes de 1.000 u.m. se estimó aplicando el método de la renta. Las mediciones del valor razonable se basan en datos de entrada significativos que no son observables en el mercado a las que hace referencia la NIIF 13 <i>Medición del Valor Razonable</i> como datos de entrada de Nivel 3. Supuestos clave incluyen una tasa de descuento entre el 20 a 25 por ciento y la probabilidad supuesta de ingresos de actividades ordinarias ajustados en CX de 10.000 a 20.000 u.m.	
	A 31 de diciembre de 20X2, ni el importe reconocido para el acuerdo de contraprestación contingente, ni el rango de resultados o las hipótesis usadas para determinar las estimaciones habían cambiado.	

continúa...

...continuación

Nota al pie X: Adquisición**Referencia de párrafo**

B64(h)	El valor razonable de los estados financieros adquiridos incluye cuentas por cobrar bajo arrendamientos financieros de equipamiento de redes de datos con un valor razonable de 2.375 u.m. El importe bruto debido según los contratos es 3.100 u.m., del cual 450 u.m. se esperan que sean incobrables.
B67(a)	El valor razonable de los activos intangibles identificables adquiridos de 3.300 u.m. es provisional pendiente de la recepción de las valoraciones finales de esos activos.
B64(j)	Se ha dotado un pasivo contingente de 1.000 u.m. para cubrir las reclamaciones por la garantía de los productos vendidos por CO a lo largo de los últimos tres años. Esperamos que la mayor parte de ese desembolso se produzca en 20X3 y que la totalidad será incurrida a finales de 20X4. El importe no descontado potencial de todos los pagos futuros que CA podría haber requerido hacer según el acuerdo de garantía se estima que sea entre 500 y 1.500 u.m. A 31 de diciembre de 20X2, no ha habido cambios desde el 30 de junio de 20X2 en el importe reconocido por el pasivo o en el rango de resultados o hipótesis usados para realizar las estimaciones.
B67(c)	
NIC 37.84, 85	
B64(o)	El valor razonable de las participaciones no controladoras en CO, una compañía no cotizada, se estimó aplicando un método de mercado y un método de la renta. Las mediciones del valor razonable se basan en datos de entrada significativos que no son observables en el mercado y por ello representan una medición del valor razonable clasificada dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable como se describe en la NIIF 13. Las suposiciones clave incluyen las siguientes: <ul style="list-style-type: none"> (a) una tasa de descuento de 20 a 25 por ciento; (b) un valor terminal basado en un rango de múltiplos de EBITDA terminal entre 3 y 5 veces (o, si procede, basado en unas tasas de crecimiento sostenible a largo plazo de un 3 a un 6 por ciento); (c) múltiplos financieros de compañías que se consideran similares a CO; y (d) ajustes debido a la falta de control o falta de comerciabilidad que los participantes en el mercado considerarían al medir el valor razonable de las participaciones no controladoras en CO.
B64(p)(ii)	CA reconoció una ganancia de 500 u.m. como resultado de medir a valor razonable su 15 por ciento de participación en el patrimonio de CO mantenido antes de la combinación de negocios. La ganancia se incluye en otros resultados en el estado del resultado integral de CA para el año que se cierra a 31 de diciembre de 20X2.

continúa...

...continuación

Nota al pie X: Adquisición

Referencia de párrafo

- B64(q)(i) El ingreso de actividades ordinarias en el estado consolidado del resultado integral desde el 30 de junio de 20X2 aportado por CO era 4.090 u.m. CO también aportó beneficio de 1.710 u.m. durante el mismo periodo.
- B64(q)(ii) Habiendo consolidado CO desde el 1 de enero de 20X2 el estado consolidado del resultado global había incluido un ingreso de actividades ordinarias de 27.670 u.m. y un beneficio de 12.870 u.m.

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.
[Enlace a párrafo FC21R(f) para los motivos por los que el ejemplo de borrador sobre la adquisición de operaciones de gas y petróleo no se ha incorporado.]

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).

NIF 3 E1

- (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.

E176 Por ello, el comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

Escenario 2—Antecedentes

E177 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

E178 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.

E179 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.

E180 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 se pretende que 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 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

NIIF 3 EI

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.

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:
- (a) un edificio con un valor razonable de 500 u.m.;
 - (b) un activo intangible identificable con un valor razonable de 400 u.m.;
 - (c) efectivo y equivalentes al efectivo con un valor razonable de 100 u.m.;
 - (d) pasivos financieros con un valor razonable de 700 u.m.; y
 - (e) 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. ($30\% \times 400$ u.m.) y que el valor razonable de la participación anteriormente mantenida es de 80 u.m. ($20\% \times 400$ 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:
- (a) el valor razonable del edificio (500 u.m.); **[Referencia: párrafo B7B(a)]** más
 - (b) el valor razonable del activo intangible identificable (400 u.m.); **[Referencia: párrafo B7B(a)]** más
 - (c) el exceso (100 u.m.) de:
 - (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.).
- [Referencia: párrafos B7B(a) y (b)]**
- 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

NIF 3 EI

- (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.

[Referencia: párrafo B7B(b)]

Apéndice

Modificaciones a las guías establecidas en otras NIIF

Las siguientes modificaciones de las guías establecidas en otras NIIF son necesarias para asegurar la congruencia con la NIIF 3 (revisada en 2008) y las modificaciones relacionadas de otras NIIF. En los párrafos modificados, el texto nuevo está subrayado y el texto eliminado se ha tachado

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se emitió la NIIF 3 en 2008 se han incorporado al texto de la Guía para la Implementación de la NIIF 5, Apéndices A y B de la NIC 12 y los Ejemplos Ilustrativos de la NIC 36, emitidos el 10 de enero de 2008.

