

IFRS in Focus (edición en español) IASB enmienda la definición de un negocio contenida en el IFRS 3

Contenidos

Antecedentes

Las enmiendas

Fecha efectiva

Información adicional

Contactos clave

Este *IFRS in Focus* aborda las enmiendas recientes al IFRS 3 *Business Combinations* [NIIF 3 *Combinaciones de negocios*] que han sido publicadas por la International Accounting Standards Board (IASB). Las enmiendas están tituladas *Definition of a Business—Amendments to IFRS 3* [*Definición de un negocio – Enmiendas a la NIIF 3*].

- Las enmiendas significan que, para que sea considerado un negocio, el conjunto adquirido de actividades y activos tiene que incluir, como mínimo, un input y un proceso **sustantivo** que, **juntos, de manera importante contribuyan a la capacidad para crear outputs**.
- Orientación adicional es introducida que ayuda a determinar si un proceso sustantivo ha sido adquirido. Nuevos ejemplos ilustrativos ayudan a la interpretación de lo que se considera es un negocio.
- IASB ha eliminado la valoración de si los participantes en el mercado son capaces de reemplazar cualesquiera inputs o procesos ausentes y continuar produciendo outputs.
- Las definiciones de un negocio y de los outputs son estrechadas mediante centrarse en los bienes y servicios proporcionados a clientes. La referencia a una capacidad para reducir costos es eliminada.
- IASB ha introducido una prueba opcional de concentración que permite una valoración simplificada de si un conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio – no es un negocio si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos está concentrado en un solo activo identificable o un grupo de activos similares identificables.
- Las enmiendas son aplicadas prospectivamente a todas las combinaciones de negocios y a todas las adquisiciones de activos para las cuales la fecha de adquisición sea en o después del comienzo del primer período anual de presentación de reporte que comience en o después del 1 de enero de 2020, con aplicación temprana permitida.

Antecedentes

Para más información por favor vea los siguientes sitios web:

www.iasplus.com

www.deloitte.com

La revisión posterior a la implementación [post-implementation review (PIR)] que IASB hizo al IFRS 3 reveló que muchos *stakeholders* tienen preocupaciones acerca de cómo interpretar y aplicar la definición de un negocio cuando apliquen el IFRS 3. Dado que los requerimientos de contabilidad para plusvalía, costos de adquisición e impuesto diferido difieren entre la adquisición de un negocio y la adquisición de un grupo de activos, IASB respondió a las preocupaciones mediante emitir estas enmiendas animadas a aclarar la definición de un negocio.

Observación

El IFRS 3 y los requerimientos correspondientes de los US GAAP (SFAS 141(R)) están sustancialmente convergidos. Con relación a la definición de un negocio, el PIR del SFAS 141(R) reveló problemas similares a los del PIR del IFRS 3. En consecuencia, en 2017 la US Financial Accounting Standards Board (FASB) enmendó los US GAAP.

Si bien las enmiendas de IASB al IFRS 3 se basan en conclusiones similares a las enmiendas de los US GAAP, difieren en algunos aspectos. Sin embargo, IASB espera que las enmiendas llevarán a más consistencia en la aplicación de la definición a un negocio a través de las entidades que apliquen los IFRS y las entidades que apliquen los US GAAP.

Las enmiendas

Requerimientos mínimos para satisfacer la definición de un negocio

Las enmiendas aclaran que, si bien los negocios usualmente tienen outputs, los outputs no son requeridos para que un conjunto integrado de actividades y activos califique como un negocio. Sin embargo, para satisfacer la definición de un negocio, el conjunto integrado de actividades y activos tiene que incluir, como mínimo, un input y un proceso sustantivo que juntos contribuyan de manera importante a la capacidad para crear output. IASB también aclara que los outputs en y por sí mismos no son suficientes para determinar que un conjunto integrado de actividades y activos es un negocio. En lugar de ello, la entidad necesita demostrar que tanto el input como el proceso integrado han sido adquiridos.

Para aclarar que un negocio puede existir sin incluir todos los inputs y procesos que se necesitan para crear outputs, IASB reemplazó el término 'capacidad para crear outputs' por 'capacidad para contribuir a la creación de outputs.'

Valoración de si un proceso adquirido es sustantivo

Para determinar si un proceso adquirido es sustantivo, aplican diferentes criterios, dependiendo de si hay outputs a la fecha de adquisición.

Para los conjuntos integrados de actividades y activos **que tengan** outputs a la fecha de adquisición (i.e. los que generen ingresos ordinarios a la fecha de adquisición), un proceso adquirido es sustantivo en **cualquiera** de los siguientes dos escenarios:

- (a) El proceso es crítico para la capacidad para continuar produciendo outputs, y los inputs adquiridos incluyen una fuerza de trabajo organizada con las habilidades, conocimiento o experiencia necesarios para desempeñar ese proceso (o grupo de procesos).
- (b) El proceso de manera importante contribuye a la capacidad para continuar produciendo outputs y es considerado único o escaso o no puede ser reemplazado sin costo, esfuerzo, o demora importante en la capacidad para continuar produciendo outputs.

Para los conjuntos integrados de actividades y activos **que no tengan** outputs a la fecha de adquisición, un proceso adquirido es considerado sustantivo si se satisfacen **ambos** de los siguientes criterios:

- (a) El proceso es crítico para la capacidad para desarrollar o convertir en outputs un input adquirido o inputs adquiridos.
- (b) Los inputs adquiridos incluyen tanto una fuerza de trabajo organizada que tenga las habilidades, conocimiento o experiencia necesarios para desempeñar ese proceso (o grupo de procesos), como otros inputs que la fuerza de trabajo podría desarrollar o convertir en outputs.

IASB ha adicionado varios ejemplos a los Ejemplos Ilustrativos del IFRS 3 para demostrar cómo la nueva orientación es aplicada en ciertos escenarios.

Observación

IASB observa que un contrato adquirido es un input y no un proceso sustantivo. Sin embargo, un contrato adquirido puede dar acceso a una fuerza de trabajo organizada la cual, a su vez, desempeña un proceso sustantivo que la entidad controla y por lo tanto ha adquirido.

Capacidad de los participantes en el mercado para reemplazar elementos faltantes

Antes de las enmiendas, el IFRS 3 estableció que un negocio no necesitaba incluir todos los inputs o procesos que el vendedor usó en la operación del negocio si los participantes en el mercado eran capaces de adquirir el negocio y continuar produciendo outputs, por ejemplo, mediante integrar el negocio con sus propios inputs y procesos.

IASB ha eliminado ahora esta referencia dado que los participantes en el PIR del IFRS 3 han señalado que es desafiante valorar si los participantes en el mercado son capaces de realizar tal integración. En lugar de ello, tal y como se describe arriba, IASB decidió centrarse en si los inputs adquiridos y los procesos sustantivos adquiridos juntos contribuyen de manera importante a la capacidad para crear outputs.

Definición estrechada de outputs

Para estrechar la definición de outputs, IASB ha enmendado la definición de un negocio contenida en el Apéndice A del IFRS 3, así como también la definición de outputs contenida en la Orientación para la aplicación del IFRS 3. Esas enmiendas ponen el foco de los outputs en los bienes y servicios proporcionados por clientes. Mediante eso, IASB espera lograr consistencia con la noción de outputs contenida en el IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* [NIIF 15 Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes].

Las enmiendas eliminan de las nuevas definiciones las referencias a retornos en la forma de costos más bajos y otros beneficios económicos proporcionados directamente a inversionistas u otros propietarios, miembros o participantes. De acuerdo con el punto de vista de IASB, la reducción de costos no es un concepto útil para distinguir entre las adquisiciones de un negocio y las adquisiciones de un activo. Muchas adquisiciones de activos que no incluyen un proceso sustantivo también se hacen con el motivo de reducir costos.

Prueba opcional para identificar concentración del valor razonable

IASB ha introducido una prueba opcional que proporciona una valoración simplificada de si un conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio (la prueba de concentración). Si se satisface la prueba de concentración, el conjunto de actividades y activos se determina que no es un negocio y no se necesita valoración adicional. Si la prueba no se satisface, la entidad desempeña la valoración que se establece arriba para determinar si el conjunto adquirido de actividades y activos es o no es un negocio.

La prueba de concentración se satisface si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos está concentrado en un solo activo identificable o en un solo grupo de activos identificables similares. IASB decidió centrarse en los activos brutos más que en los activos netos en la prueba dado que la existencia de deuda u otros pasivos no tiene relevancia respecto de si una adquisición es una combinación de negocios. Además, la prueba de concentración excluye efectivo y equivalentes de efectivo adquiridos, activos tributarios diferidos y plusvalía resultante de los efectos de los pasivos tributarios diferidos. Esos elementos son independientes de si el conjunto adquirido de actividades y activos incluye un proceso sustantivo.

Un ejemplo de cómo se realiza la prueba es adicionado a los Ejemplos ilustrativos que acompañan al IFRS 3.

Observación

En las Bases para las conclusiones de las enmiendas, IASB concede que, en teoría, la prueba de concentración puede algunas veces identificar una transacción como una adquisición de activo cuando la valoración detallada identificaría ella como una combinación de negocios. La prueba está diseñada para mantener esos casos como un mínimo, sin embargo, si ocurre un ‘falso positivo,’ la entidad falla en reconocer plusvalía que esté económicamente presente. IASB señala que esta plusvalía no sería una parte sustancial del valor razonable de los activos brutos adquiridos, dado que de otra manera la prueba habría sido negativa.

Fecha efectiva

La entidad tiene que aplicar las enmiendas a las combinaciones de negocios y adquisiciones de activos que ocurran en o después del comienzo del primer período anual de presentación de reporte que comience en o después del 1 de enero de 2020. La aplicación temprana es permitida. Si la entidad aplica esas enmiendas para un período anterior, tiene que revelar ese hecho.

Información adicional

Si usted tiene cualesquiera preguntas acerca de las enmiendas al IFRS 3, por favor hable con su contacto usual de Deloitte o póngase en contacto con un contacto identificado en este *IFRS in Focus*.

Contactos clave

Líder global IFRS

Veronica Poole
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centros de excelencia IFRS

Americas

Argentina	Fernando Lattuca	arifrscoe@deloitte.com
Canada	Karen Higgins	ifrs@deloitte.ca
LATCO	Miguel Millan	mx-ifrs-coe@deloitte.com
United States	Robert Uhl	iasplus-us@deloitte.com

Asia-Pacific

Australia	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
China	Stephen Taylor	ifrs@deloitte.com.hk
Japan	Shinya Iwasaki	ifrs@tohmatsu.co.jp
Singapore	James Xu	ifrs-sg@deloitte.com

Europe-Africa

Belgium	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
Denmark	Jan Peter Larsen	ifrs@deloitte.dk
France	Laurence Rivat	ifrs@deloitte.fr
Germany	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
Italy	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
Luxembourg	Eddy Termaten	ifrs@deloitte.lu
Nehterlands	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
Russia	Maria Proshina	ifrs@deloitte.ru
South Africa	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
Spain	Cleber Custodio	ifrs@deloitte.es
United Kingdom	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte.

Deloitte se refiere a uno o más de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, su red de firmas miembros, y sus entidades relacionadas. DTTL y cada una de sus firmas miembros son entidades legalmente separadas e independientes. DTTL (también referida como "Deloitte Global") y cada una de sus firmas miembros son entidades legalmente separadas e independientes. DTTL no presta servicios a clientes. Para conocer más, por favor vea www.deloitte.com/about.

Deloitte es un proveedor global líder de servicios de auditoría y aseguramiento, consultoría, asesoría financiera, asesoría de riesgos, impuestos y relacionados. Nuestra red de firmas miembros en más de 150 países y territorios sirve a cuatro de cinco compañías de Fortune Global 500®. Conozca cómo los 286,000 profesionales de Deloitte generan un impacto que trasciende en www.deloitte.com.

Esta comunicación solo contiene información general, y nadie de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, sus firmas miembros, o sus entidades relacionadas (colectivamente, la "Red de Deloitte"), por medio de esta comunicación, está prestando asesoría o servicios profesionales. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar sus finanzas o sus negocios, usted debe consultar un asesor profesional calificado. Ninguna entidad de la red de Deloitte será responsable por cualquier pérdida que de cualquier manera sea sostenida por cualquier persona que se base en esta comunicación.

© 2018 Para información, contacte a Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Diseñado y producido por Deloitte CoRe Creative Services, Rzeszow. 185018 (Para el original en inglés).

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IFRS in Focus – October 2018 – IASB amends the definition of a business in IFRS 3** – Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia