

IFRS in Focus (edición en español)

IASB propone enmiendas para aclarar la definición de un negocio y la contabilidad para los intereses previamente tenidos

Contenidos

¿Por qué están siendo propuestas las enmiendas?

¿Cuáles son las enmiendas propuestas?

Fecha efectiva, requerimientos de transición y periodo para comentarios

Esta edición de IFRS in Focus esboza las enmiendas propuestas al IFRS 3 *Combinaciones de negocios* y al IFRS 11 *Acuerdos conjuntos* que se establecen en el reciente borrador para discusión pública (ED) 2016/1 emitido por la International Accounting Standards Board (IASB).

La línea de resultados

IASB propone enmiendas al IFRS 3 *Combinaciones de negocios* para aclarar la definición de un negocio. Las enmiendas clave propuestas son para especificar que para considerar sea un negocio, el conjunto adquirido de actividades y activos tiene que:

- (i) No tener el valor razonable de los activos brutos adquiridos concentrado en un solo activo identificable (o grupo de activos identificables similares).
- (ii) Incluir un input y procesos sustantivos que juntos contribuyan a la capacidad para crear outputs.

Las enmiendas propuestas incluyen ejemplos ilustrativos y orientación para la aplicación.

IASB también propone enmendar al IFRS 3 y al IFRS 1 *Acuerdos conjuntos* para aclarar que a partir de la obtención del control de un negocio que sea una operación conjunta, la entidad, tal y como ocurre para cualquier otra adquisición escalonada de un negocio, tendrá que re-medir cualquier interés previamente tenido en la operación conjunta. La entidad que sea un operador conjunto, sin embargo, no tiene que re-medir cualquier interés previamente tenido en la operación conjunta cuando adquiere una participación adicional de la operación conjunta o ya sea retiene o gana control conjunto.

Los comentarios sobre la propuesta son recibidos hasta el 31 de octubre de 2016.

¿Por qué están siendo propuestas las enmiendas?

Definición de un negocio

En el año 2014, IASB dirigió una revisión posterior a la implementación [PIR = Post-implementation Review] del IFRS 3. Como parte de este proceso, quienes respondieron expresaron preocupaciones acerca de las dificultades en la aplicación de la definición de un negocio tal y como actualmente se establece en el IFRS 3. Las preocupaciones observaron que la definición de un negocio es amplia y hay orientación limitada para valorar si un conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio. IASB decidió abordar esas preocupaciones y propone enmendar el IFRS 3 para aclarar la definición de un negocio.

Para más información por favor vea los siguientes sitios web:

www.iasplus.com

www.deloitte.com

Observación

El IFRS 3 y los requerimientos para la combinación de negocios según los US GAAP de manera sustancial están convergidos. Siguiendo su propio proyecto, en noviembre de 2015 FASB emitió un borrador para discusión pública para enmendar la definición de un negocio según los US GAAP. IASB señala que si bien la redacción propuesta por FASB es diferente de la propuesta por IASB, en ambos casos las enmiendas propuestas tienen la intención de lograr resultados similares.

Contabilidad para intereses previamente tenidos en una operación conjunta

IASB identificó por separado que hay diversidad en la práctica en la contabilidad para los intereses previamente tenidos en los activos y pasivos de una operación conjunta cuando la entidad adquiere una participación adicional y obtiene control o control conjunto; o cuando la entidad retiene el control. IASB está proponiendo enmendar el IFRS 3 y el IFRS 11 para aclarar la contabilidad para tales transacciones.

¿Cuáles son las enmiendas propuestas?

Definición de un negocio

IASB propone aclarar que para que sea considerado un negocio, el conjunto adquirido de actividades y activos, tiene que incluir como mínimo, un **input** [entrada; insumo] y un **proceso sustantivo** que juntos tengan la capacidad para contribuir a la creación de **outputs** [salida; resultado]. Para realizar esta valoración, la entidad tiene que realizar los pasos siguientes:

Paso 1: Determine si el valor razonable de los activos brutos adquiridos está concentrado en un solo activo identificable o en un grupo de activos identificables similares.

Las enmiendas requerirán que la entidad primero tendrá que valorar a la fecha de la transacción si, sustancialmente todo el **valor razonable de los activos brutos adquiridos** está concentrado en un **solo activo identificable** o grupo de activos identificables similares. Si este es el caso, entonces el conjunto de actividades y activos no será considerado un negocio y no se necesita análisis adicional.

Las enmiendas definen un **solo activo identificable** como cualquier activo o grupo de activos que sería reconocido y medido como un solo activo identificable en una combinación de negocios. Además, cualquier activo que no pueda ser usado por separado de otro activo sin incurrir en costos importantes debe ser considerado como un solo activo.

Observación

Las enmiendas propuestas señalan que el valor razonable de los activos brutos adquiridos incluye el valor razonable de cualquier input, contrato, proceso, fuerza de trabajo, que sea adquirido, así como cualquier otro activo intangible que no sea identificable (y, como resultado, haría parte del valor de la plusvalía reconocida en una combinación de negocios). También señala que la entidad puede determinar el valor razonable de los activos brutos adquiridos mediante añadir el valor razonable de los pasivos asumidos al valor razonable de la consideración pagada.

En consecuencia, las entidades pueden necesitar realizar algún tipo de ejercicio del valor razonable para determinar si se satisface el criterio de 'concentración.'

Paso 2: Determine si el conjunto adquirido de actividades y activos incluye un input y un proceso sustantivo que juntos contribuyan a la capacidad para crear outputs

Si el conjunto adquirido de actividades y activos en el primer paso no está impedido que sea considerado un negocio, la entidad necesita entonces determinar si ese adquirido incluye un input y un proceso sustantivo que juntos contribuyan a la capacidad para crear outputs. Al hacer esa valoración, aplican las siguientes definiciones clave:

Input: Cualquier recurso económico que crea, o tiene la capacidad de contribuir a la creación de outputs cuando uno o más procesos es aplicado a él.

Proceso: Cualquier sistema, estándar, protocolo, convención o regla que cuando es aplicada a un input o inputs, crea o tiene la capacidad de contribuir a la creación de outputs.

Output: El resultado de los inputs y procesos aplicados a esos inputs que proporciona bienes o servicios para clientes, ingresos por inversión (tales como dividendos o intereses) u otros ingresos ordinarios.

Evaluación de si un proceso adquirido es sustantivo

La valoración (a ser realizada a la fecha de adquisición) de si un proceso adquirido es sustantivo variará dependiendo de si el conjunto de actividades y activos (el "conjunto") tiene outputs.

Si el conjunto tiene outputs, las enmiendas establecen que el conjunto es un negocio si ya sea:

- (i) El conjunto incluye un proceso que cuando es aplicado a un input adquirido contribuye a la capacidad para continuar produciendo outputs (incluso sin la adquisición de una fuerza de trabajo organizada) y ese proceso es considerado único o escaso, o no puede ser reemplazado sin costo, esfuerzo o demora importante; o
- (ii) El conjunto incluye una fuerza de trabajo con habilidades, conocimiento, o experticia necesarios para desempeñar el proceso adquirido que cuando es aplicado a un input adquirido es crítico para la capacidad para continuar produciendo outputs.

Observación

La Junta considera que hay solo circunstancias limitadas en las cuales un conjunto de actividades podría ser un negocio sin una fuerza de trabajo organizada. Esas circunstancias son cuando: (i) el conjunto tiene outputs; y (ii) el proceso adquirido es único o escaso, o difícil de reemplazar. La Junta considera que tales procesos usualmente son valiosos e indicativos de que el proceso es sustantivo.

Si el conjunto no tiene outputs, las enmiendas requieren que dos condiciones se tienen que satisfacer para que el conjunto sea considerado un negocio (i) el conjunto incluye una fuerza de trabajo organizada con las habilidades, conocimiento y experiencia necesarios para desempeñar un proceso sustantivo adquirido; y (iii) el proceso sustantivo adquirido tiene que ser crítico para la capacidad para desarrollar o convertir en outputs otro input adquirido. Un proceso no es crítico si es auxiliar o menor en el contexto de todos los procesos requeridos para crear output.

Observación

La Junta considera que una fuerza de trabajo organizada es un input para un negocio pero no un negocio por su propio derecho. De otro modo, la capacidad intelectual de una fuerza de trabajo organizada (que es la capacidad de una fuerza de trabajo organizada para desempeñar un proceso incluso si el proceso no está documentado) es un proceso.

La Junta considera que la carencia de outputs requiere evidencia más convincente de que el conjunto de actividades es un negocio. De acuerdo con ello, es más crítico considerar el tipo de inputs adquiridos. Las enmiendas proporcionan ejemplos de inputs que una fuerza de trabajo organizada podría desarrollar o convertir en outputs: (i) propiedad intelectual que podría ser usada para desarrollar un bien o servicio; (ii) otros recursos económicos que podrían ser desarrollados para crear outputs; o (iii) derechos a acceso a los materiales o derechos necesarios que permiten la creación de futuros outputs.

Otras enmiendas propuestas para aclarar la definición de un negocio son:

- (i) Remover la presunción de que la presencia de plusvalía es indicativa de que el conjunto de actividades es un negocio. En lugar de ello, las enmiendas proponen que la presencia de más que una cantidad insignificante de plusvalía puede ser un indicador de que un proceso adquirido es sustantivo y que el conjunto de actividades y activos es un negocio.
- (ii) Remover la declaración de que un conjunto de actividades y activos es un negocio si los participantes en el mercado pueden reemplazar los elementos que faltan y continuar produciendo outputs.
- (iii) Aclarar que un contrato adquirido no es un proceso sustantivo (a menos que el contrato le proporcione a la entidad acceso a una fuerza de trabajo organizada).

Contabilidad para intereses previamente tenidos en una operación conjunta

Las enmiendas proponen lo siguiente:

- (i) Enmendar al IFRS 3 para aclarar que a partir de la obtención de control de una operación conjunta que satisface la definición de un negocio, la entidad debe re-medir cualquier interés previamente tenido en la operación conjunta (como sería el caso para cualquier adquisición secuencial según el IFRS 3); y
- (ii) Enmendar el IFRS 11 para aclarar que la entidad que es un operador conjunto no debe re-medir ningún interés previamente tenido en la operación conjunta cuando adquiere una participación adicional en la operación conjunta al tiempo que ya sea retiene o gana control conjunto.

Observación

IASB considera que obtener el control de un negocio que es una operación conjunta es una combinación de negocios que se logra por etapas. Esto porque la transacción es considerada un evento económico importante que cambia la naturaleza de cualquier interés en la operación conjunta.

De otro modo, IASB considera que adquirir o retener el control conjunto no resulta en un cambio en las fronteras del grupo o en el método de contabilidad para los intereses previamente tenidos en la operación conjunta.

Fecha efectiva, requerimientos de transición y período para comentarios

El borrador para discusión pública no especifica una fecha efectiva para las enmiendas propuestas. IASB determinará la fecha efectiva como parte de la consideración de los comentarios que reciba sobre este borrador para discusión pública.

El borrador para discusión pública propone que las enmiendas al IFRS 3 sean aplicadas para las combinaciones de negocios 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 de la fecha efectiva. Las enmiendas al IFRS 11 son para ser aplicadas a las transacciones para las cuales la entidad obtenga control conjunto en o después del primer período anual de presentación de reporte que comience en o después de la fecha efectiva. En ambos casos, se permite la aplicación temprana.

Los comentarios sobre el ED son recibidos hasta el 31 de octubre de 2016.

Contactos clave

Líder global IFRS

Veronica Poole

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centros de excelencia IFRS

Americas

Canada	Karen Higgins	ifrs@deloitte.ca
LATCO	Claudio Giaimo	ifrs-LATCO@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@tohatsu.co.jp
Singapore	Shariq Barmaky	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
Netherlands	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
Russia	Michael Raikhman	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 una o más de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía ("DTTL"), su red de firmas miembro, y sus entidades relacionadas. DTTL y cada una de sus firmas miembros son entidades legalmente separadas e independientes. DTTL (también referida como "Deloitte Global") no presta servicios a clientes. Por favor vea www.deloitte.com/about para una descripción más detallada de DTTL y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, consultoría, asesoría financiera, administración del riesgo, impuestos y relacionados a clientes públicos y privados que se expanden en múltiples industrias. Deloitte sirve a cuatro de cinco compañías de Fortune Global 500® mediante una red conectada globalmente de firmas miembro en más de 150 países ofreciendo capacidades de clase mundial, conocimientos, y servicio de alta calidad para abordar los desafíos de negocio más complejos delos cliente. Para conocer más acerca de cómo los aproximadamente 225,000 profesionales de Deloitte generan un impacto que trasciende, por favor conéctese con nosotros en Facebook, LinkedIn, o Twitter.

Esta comunicación solo contiene información general, y ninguna de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, sus firmas miembros, o sus entidades relacionadas (colectivamente, la "Red Deloitte") está, por medio de esta comunicación, 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 con un asesor profesional calificado. Nadie de la Red Deloitte será responsable por cualquier pérdida tenida por cualquier persona que confie en esta comunicación.

© 2016 Para información, contacte a Deloitte Touche Tohmatsu Limited.
El original en inglés fue diseñado y producido por The Creative Studio at Deloitte, London. J7526

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IFRS in Focus – July 2016 – IASB proposes amendments to clarify the Definition of a Business and the Accounting for Previously Held Interests** – 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