

# Información sobre la NIIF 3

## Un vistazo al método de adquisición

Las fusiones y adquisiciones (combinaciones de negocios) pueden tener un impacto fundamental en las operaciones, recursos y estrategias del adquirente. Para la mayoría de entidades estas transacciones son poco frecuentes y cada una es única. La NIIF 3 "Combinaciones de negocios" contiene los requisitos para estas transacciones, que son un reto en la práctica. La propia norma lleva más de diez años en vigor y ha sido objeto de una revisión posterior a su aplicación por parte de la Comisión Europea y ha sido objeto de una revisión posterior a su aplicación por parte del IASB. Es una de las normas más citadas actualmente.

Nuestra serie "Información de la NIIF 3" resume las áreas clave de la Norma, destacando los aspectos más difíciles de interpretar y revisando las características más relevantes que podrían afectar a su negocio.

Este artículo ofrece una visión general de alto nivel de la NIIF 3 y explica los pasos clave para contabilizar las combinaciones de negocios de acuerdo con esta norma. También destaca algunas cuestiones de aplicación práctica relacionadas con:

- las condiciones del acuerdo y el efecto que pueden tener en la contabilidad para las combinaciones de negocios y
- cómo evitar consecuencias contables no deseadas cuando se unen dos empresas.



# El método de adquisición

La NIIF 3 establece los requisitos de contabilidad e información (conocidos como "el método de adquisición") para la adquirente en una combinación de negocios. A continuación se resumen los pasos clave para aplicar el método de adquisición:

|               |   |  |
|---------------|---|--|
| <b>Paso 1</b> | <b>Identificación de una combinación de empresas</b>  | <p>La mayoría de las adquisiciones tradicionales, como la compra de una participación mayoritaria en una entidad operativa no relacionada, son combinaciones de negocios dentro del alcance de la NIIF 3. Sin embargo, muchas transacciones u otros eventos que implican la compra de otra entidad o grupos de activos requieren un análisis más profundo para determinar si:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• lo adquirido constituye un negocio</li><li>• se ha obtenido el control según la definición de la NIIF 10</li><li>• la combinación está dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 3.</li></ul> |
| <b>Paso 2</b> | <b>Identificar al Adquirente</b>  | <p>La parte identificada como adquirente contable suele ser el propietario legal (la adquirente contable suele ser la entidad que transfiere la contraprestación, es decir, el efectivo u otros activos). Sin embargo, la NIIF 3 requiere un enfoque in-situ para identificar a la parte que obtuvo el control (es decir, la adquirente). Este enfoque va más allá de la forma legal de la forma jurídica de la transacción y considera los derechos de las entidades que se combinan y de sus antiguos propietarios.</p>  |
| <b>Paso 3</b> | <b>Determinación de la fecha de adquisición</b>   | <p>La fecha de adquisición es la fecha en que la adquirente obtiene el control de la adquirida, normalmente la fecha especificada de cierre o finalización de la combinación de negocios.</p> <p>Este es normalmente el paso más complejo y que requiere más tiempo, ya que requiere que el adquirente:</p>  |
| <b>Paso 4</b> | <b>Reconocer y medir los activos identificables los activos adquiridos y los pasivos asumidos</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>• reconocer los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en la fecha de adquisición, incluyendo algunos activos intangibles que pueden no haber sido reconocidos previamente en los estados financieros de la adquirida</li><li>• valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a su valor razonable, con algunas excepciones</li><li>• determinar la aplicabilidad de algunas disposiciones específicas de reconocimiento y medición</li><li>• clasificar o designar los activos adquiridos y los pasivos asumidos.</li></ul>              |

|        |   |   |
|--------|---|---|
| Paso 5 | <b>Reconocer y medir cualquier participación no controladora de control (NCI)</b>                                       | <p>La adquirente tiene la opción de valorar la NCI de tipo propiedad actual a su valor razonable o a la participación proporcional en los activos netos identificables reconocidos de la adquirida. Al hacer la elección, deben considerarse varios factores. Las decisiones tomadas en el momento de la combinación de negocios no pueden ser revisadas. La valoración de la ICN afecta al importe del fondo de comercio que puede reconocerse y también puede repercutir en los resultados comunicados después de la combinación.</p>   |
| Paso 6 | <b>Determinación de la contraprestación transferido</b>   | <p>La contraprestación transferida puede incluir efectivo y otros activos transferidos, pasivos incurridos e intereses de capital emitidos por la adquirente. Alguna consideración puede aplazarse o depender de eventos futuros. Además, la contraprestación transferida a cambio del negocio adquirido puede ser diferente del precio de compra contractual si la transacción global incluye elementos que no forman parte del intercambio de combinación de negocios. Por ejemplo, lo siguiente debe contabilizarse por separado de la combinación de negocios:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- los costos relacionados con la adquisición, incluyendo:</li> <li>- el reembolso de los incurridos por la adquirida o los antiguos propietarios</li> <li>- los pagados directamente a terceros</li> <li>- la liquidación efectiva de una relación preexistente entre la adquirente y la adquirida</li> </ul> |
| Paso 7 | <b>Reconocimiento y medición del medir el fondo de comercio o una ganancia por una compra en condiciones ventajosas</b> | <p>El fondo de comercio o la ganancia de una compra en condiciones ventajosas se mide como un importe residual.</p>   |

## Efecto de las condiciones del acuerdo en la contabilización de las combinaciones de negocios

Los términos y estructuras de los acuerdos de compraventa varían mucho y determinarán cómo debe contabilizarse una combinación de negocios. Es importante que la dirección sea consciente de las consecuencias que tiene para la información financiera la inclusión de determinados términos y condiciones en los acuerdos de compraventa.

El siguiente cuadro resume algunas condiciones habituales de los acuerdos y sus efectos en la información

| Condiciones o estructura del acuerdo  | Efectos de la información financiera  |
|---|---|
| <p><b>Estructura del precio de compra</b></p> <p>El precio de compra puede incluir contraprestaciones contingentes, tales como variaciones al precio final en función de del rendimiento futuro del negocio adquirido.</p> <p>También podría incluir acuerdos de acuerdos de pago contingente con empleados-accionistas vendedores que siguen siendo empleados de la empresa adquirida (por ejemplo, acuerdos de recompensa).</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>el reconocimiento de la contraprestación contingente en la fecha de adquisición a su valor razonable tiene un efecto inmediato en el estado de situación financiera (es decir, afecta directamente en el fondo de comercio y en los importes del pasivo o del patrimonio neto dependiendo de la naturaleza de la contraprestación contingente que se transferir)</li> <li>Los cambios posteriores en el valor razonable de cualquier contingente afectarán normalmente a los beneficios del grupo después de la de la combinación. Mientras que la contraprestación contingente inicialmente reconocida como patrimonio neto no afectará a los resultados del grupo tras la adquisición</li> </ul> |
| <p>Las partes pueden acordar la transferencia de algunos de los activos del adquirente.</p>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>de la sustancia y pueden tener que ser tratadas (total o parcialmente) como de los servicios futuros y se contabilizan utilizando las orientaciones servicios futuros y contabilizarse utilizando las orientaciones de la NIIF 2 "Pagos basados en acciones" o NIC 19 "Prestaciones a los empleados en lugar de como un pago por el negocio adquirido</li> <li>acuerdos en los que los pagos se pierden automáticamente si los accionistas vendedores pierden su empleo, de los accionistas vendedores, deben contabilizarse como remuneración por servicios posteriores a la adquisición.</li> </ul>  |
| <p><b>Disposiciones para el pago de los costes de adquisición</b></p> <p>Las partes pueden acordar que los costos de la transacción sean pagados por el vendedor, que pueden ser o no reembolsados por el adquirente.</p>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>los activos transferidos deben volver a medirse a su valor razonable en la fecha de adquisición y forman parte de la contraprestación transferida</li> <li>cualquier ganancia o pérdida por revalorización se reconoce inmediatamente en el resultado del ejercicio.</li> </ul>  |
| <p><b>Relación preexistente entre la adquirente y la adquirida</b></p> <p>Las partes pueden tener un</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>acuerdo contractual (por ejemplo, relación con proveedor y cliente o relación entre licenciantes y licenciatario)</li> <li>relación no contractual (por ejemplo, litigio)</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>el reembolso de los costes de adquisición debe reconocerse como un gasto inmediato</li> <li>si los costes pagados por el vendedor no son reembolsados directamente por la adquirente, una parte del precio contractual debe tratarse como un reembolso en especie y excluirse de la contraprestación transferida.</li> </ul>   |
|   | <ul style="list-style-type: none"> <li>si la combinación de negocios tiene el efecto de liquidar una relación preexistente, dicha liquidación debe ser contabilizarse como una operación separada de la combinación de negocios combinación de negocios</li> <li>el importe que se considera relacionado con la liquidación de la relación preexistente se excluye de la contraprestación transferida por el negocio adquirido</li> <li>cualquier ganancia o pérdida derivada de la liquidación de dicho acuerdo debe reconocerse inmediatamente en el resultado pérdida.</li> </ul>  |

## Condiciones o estructura del acuerdo

## Efectos de la información financiera

Sustitución o continuación de una adquirida basado en acciones de acciones de la empresa adquirida

La adquirente puede sustituir los pagos basados en acciones de la adquirida de pago o, alternativamente, continuar los premios de pagos basados en acciones de la adquirida sin cambios.

Adjudicaciones de sustitución:

- es necesario evaluar la parte de la contraprestación transferida que representa el valor de los premios de sustitución atribuible al servicio anterior a la combinación
- el importe relativo a los servicios posteriores a la fusión debe ser reconocido como gasto de compensación a lo largo del período restante de período de devengo restante.

Los planes de adjudicación existentes no se sustituyen:

- el valor razonable de los premios devengados se reconoce como parte de NCI con el consiguiente efecto en el fondo de comercio
- El IIN se incrementa con el valor de los premios no consolidados atribuibles al servicio anterior a la combinación
- el importe correspondiente al servicio posterior a la combinación se reconoce como gasto de compensación a lo largo del período de devengo sobre la base de la valoración basada en el mercado de ese premio en la fecha de adquisición. .
- un contrato que, en esencia, representa la compra, en la fecha de adquisición, de las acciones restantes de la adquirida se contabiliza como parte de la combinación de negocios, como un acuerdo de contraprestación diferida o contingente. Como las acciones restantes en poder de NCI se consideran adquiridas en la fecha de adquisición, se considera que la adquirente se considera que ya ha adquirido el 100% de las acciones de la adquirida acciones y, por tanto, no debe reconocerse ninguna NCI
- los contratos que son, en esencia, acuerdos de compra de acciones de la NCI en una fecha futura después de que la entidad adquirente obtenga control de la filial (también denominados opciones de venta sobre NCI) deben contabilizarse como una transacción separada. En no debe considerarse parte de la combinación de negocios.

Contratos de adquirir acciones de accionistas no vendedores accionistas no vendedores en una fecha posterior

Estos contratos pueden ser negociados en el momento de la mismo tiempo que la combinación de negocios.

“Es importante que la dirección sea consciente de las consecuencias de la información financiera de establecer ciertos términos y condiciones en los acuerdos de compraventa”.

# Informar sobre las combinaciones de negocios y evitar sorpresas

Informar sobre una combinación de negocios es un ejercicio importante. Por lo general, es necesario dedicar una cantidad considerable de tiempo y esfuerzo para recopilar, ensamblar y evaluar toda la información que debe figurar en los estados financieros con arreglo a la NIIF 3.

A continuación se presentan algunas consideraciones de planificación y sugerencias sobre cómo pueden aplicarse.

| Cuestiones a tener en cuenta              | Consejos de aplicación  |  |
|---|---|--|
| <b>Durante la negociación negociación</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>• comprender los efectos contables de los términos establecidos en el acuerdo de compraventa</li><li>• identificar las transacciones relacionadas u otros elementos que puedan requerir una contabilidad separada</li><li>• identificar las transacciones/acuerdos u otros acuerdos que se hayan negociado al mismo tiempo para evaluar si deben formar parte de la combinación de negocios.</li></ul>  | <ul style="list-style-type: none"><li>• involucrar al personal de finanzas/contabilidad en las primeras etapas de la negociación para ayudar a evaluar los efectos contables de las condiciones.</li></ul>   |
| <b>Aplicando el método de adquisición</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>• identificar los activos intangibles: estos activos son más difíciles de identificar, ya que a menudo no se reconocen en los estados financieros de la adquirida de la empresa adquirida.</li><li>• identificar los pasivos contingentes: la adquirente debe reconocer en la fecha de adquisición un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios si se trata de una obligación presente y su valor razonable puede medirse de forma fiable.</li><li>• proceso de valoración: los valores razonables de ciertos elementos pueden no estar fácilmente disponibles y pueden requerir estimaciones complejas.</li><li>• determinación de la contraprestación transferida: necesidad de considerar los efectos de las transacciones que no forman parte de la combinación de negocios según la NIIF 3</li><li>• hacer una elección de política contable en determinados ámbitos, por ejemplo<ul style="list-style-type: none"><li>- medición de las NCI</li><li>- clasificación y designación de los activos adquiridos y pasivos asumidos.</li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• considerar varias fuentes de información que pueden proporcionar información valiosa para detectar activos intangibles:<ul style="list-style-type: none"><li>- las operaciones de la adquirida</li><li>- resultados de la diligencia debida</li><li>- el sitio web de la adquirida y otras comunicaciones relacionadas con los inversores.</li></ul></li><li>• considerar varias fuentes de información que pueden proporcionar información valiosa para detectar pasivos contingentes:<ul style="list-style-type: none"><li>- la correspondencia legal</li><li>- resultados de la diligencia debida</li><li>- la documentación y la comunicación con los proveedores.</li></ul></li><li>• aplicar un proceso sólido en el desarrollo de las estimaciones del valor razonable estimaciones del valor razonable<ul style="list-style-type: none"><li>- puede ser necesaria la ayuda de expertos en valoración si la entidad adquirente no dispone de los conocimientos y experiencia pertinentes en materia de valoración.</li></ul></li><li>• considerar las razones comerciales de cada elemento material de la transacción, quién la inició y el momento en que se realizó.</li><li>• evaluar las implicaciones de las opciones disponibles, incluyendo el efecto inmediato en la fecha de adquisición; la relativa facilidad de aplicar una opción concreta, los requisitos contables posteriores; y el correspondiente impacto en los beneficios posteriores a la combinación.</li></ul> |

## Cuestiones a tener en cuenta

## Consejos de aplicación

### Determinar la necesidad de expertos expertos

- algunas entidades realizan frecuentemente operaciones de transacciones de combinación de negocios, pero para otras se trata de acontecimientos puntuales. La entidad puede entonces no tener los recursos adecuados para aplicar los requisitos de la NIIF 3.

### Realización puntual de la contabilidad de la combinación de negocios combinación de empresas

- la contabilidad de una combinación de negocios, incluyendo toda la información requerida, debe completarse dentro del período de medición (que no debe superar los 12 meses después de la fecha de adquisición). Dependiendo de la complejidad de la combinación de negocios, este plazo puede ser difícil

- evaluar las competencias y la experiencia pertinente del equipo de finanzas para determinar si se necesitan consultores externos para ayudar en el proceso de proceso de asignación del precio de compra que se establece en la NIIF 3
- esta decisión debe tomarse en una fase temprana del proceso para garantizar la calidad de la información financiera y evitar retrasos innecesarios.

- planificar con antelación
- identificar todos los requisitos pertinentes, reunir información requerida y evaluar los recursos necesarios
- contratar a los consultores externos que sean necesarios y acordar el alcance del trabajo, las fechas de entrega y los entregables
- aplicar un plan de proyecto y supervisar el progreso de las actividades con regularidad
- Contrate a su auditor con antelación.



## Cómo podemos ayudar

Esperamos que la información de este artículo le resulte útil para conocer la NIIF 3. Si desea discutir cualquiera de los puntos planteados, hable con su contacto habitual de Grant Thornton o visite [www.grantthornton.global/locations](http://www.grantthornton.global/locations) para encontrar su firma miembro local.



**Roderick Marquis**  
Audit Partner  
Grant Thornton Venezuela  
E roderick.marquis@ve.gt.com



**Jorge Gómez**  
Audit Partner  
Grant Thornton Venezuela  
E jorge.gomez@ve.gt.com



**Carlos Diaz**  
Tax Partner  
Grant Thornton Venezuela  
E carlos.diaz@ve.gt.com



[www.grantthornton.com.ve/](http://www.grantthornton.com.ve/)

© 2021 Grant Thornton International Ltd. Todos los derechos reservados.

"Grant Thornton" se refiere a la marca bajo la cual las firmas miembro de Grant Thornton prestan servicios de auditoría, impuestos y consultoría a sus clientes, y/o se refiere a una o más firmas miembro, según lo requiera el contexto. Grant Thornton International Ltd (GTIL) y las firmas miembro no forman una sociedad internacional. GTIL y cada firma miembro, es una entidad legal independiente. Los servicios son prestados por las firmas miembro. GTIL no presta servicios a clientes. GTIL y sus firmas miembro no se representan ni obligan entre sí y no son responsables de los actos u omisiones de las demás.