

**NORMA ECUATORIANA DE
CONTABILIDAD**

NEC No. 21

COMBINACION DE NEGOCIOS

CONTENIDO

NORMA ECUATORIANA DE CONTABILIDAD NEC No. 21

COMBINACION DE NEGOCIOS

	<u>Párrafos</u>
<u>Objetivo</u>	
<u>Alcance</u>	1-7
<u>Definiciones</u>	8
<u>Naturaleza de una Combinación de Negocios</u>	9-16
<u>Adquisiciones</u>	10-11
<u>Adquisiciones Inversas</u>	12
<u>Unión de Intereses</u>	13-16
<u>ADQUISICIONES</u>	17-76
<u>Contabilización de Adquisiciones</u>	17-18
<u>Fecha de Adquisición</u>	19-20
<u>Costo de Adquisición</u>	21-25
<u>Reconocimiento de Activos y Pasivos Identificables</u>	26-31
<u>Asignación del Costo de Adquisición</u>	32-35
<u>Tratamiento Punto de Referencia</u>	32-33
<u>Tratamiento Alternativo Permitido</u>	34-35
<u>Compras Sucesivas de Acciones</u>	36-38
<u>Determinación de los Valores Justos de Activos y Pasivos</u>	39-40
<u>Adquiridos e Identificables</u>	
<u>Crédito Mercantil Originado en la Adquisición</u>	41-58
<u>Reconocimiento y medición</u>	41-43
<u>Amortización</u>	44-54
<u>Recuperación del saldo en libros - Pérdidas por deterioro</u>	55-58
<u>Crédito Mercantil Negativo Originado en la Adquisición</u>	59-64
<u>Reconocimiento y medición</u>	59-63
<u>Presentación</u>	64
<u>Ajustes al valor de Adquisición por Contingencias sobre</u>	
<u>Eventos Futuros</u>	65-67
<u>Cambios Posteriores en el Costo de Adquisición</u>	68-70
<u>Identificación Posterior o Cambios en el Valor de los Activos y</u>	
<u> Pasivos Identificables</u>	71-76
<u>Unión de Intereses</u>	77-83
<u>Contabilización de la Unión de Intereses</u>	77-83

Todas las Combinaciones de Negocios

Impuesto sobre la Renta

84-85

Revelación

86-98

Fecha Efectiva

99

NORMA ECUATORIANA DE CONTABILIDAD NEC No. 21

COMBINACION DE NEGOCIOS

Esta Norma, ha sido desarrollada con referencia a las Normas Internacionales de Contabilidad NIC 22, revisión de 1998. La Norma, se muestra en tipo cursivo y debe ser leída en el contexto del material de antecedentes y guías de implantación de esta Norma. No se intenta que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad se apliquen a partidas inmateriales.

Objetivo

El objetivo de esta Norma es señalar el tratamiento contable para las combinaciones de negocios. La Norma cubre tanto la adquisición de una empresa por otra, como también la rara situación de una unión de intereses cuando un adquirente no puede ser identificado. Contabilizar una adquisición implica la determinación del costo de la adquisición, asignación del costo sobre los activos y pasivos identificables de la empresa que está siendo adquirida y contabilizar el crédito mercantil o crédito mercantil negativo resultante, tanto en la adquisición como subsecuentemente. Otros temas contables incluyen la determinación del monto de interés minoritario, contabilidad de adquisiciones que ocurren durante un período de tiempo, cambios subsecuentes en el costo de adquisición o en la identificación de activos, pasivos y las revelaciones requeridas.

Alcance

1. *Esta Norma debe aplicarse al contabilizar las combinaciones de negocios.*
2. Una combinación de negocios puede estructurarse de varias maneras por razones de tipo legal, de impuestos u otras. Puede involucrar la compra por parte de una empresa del patrimonio de otra empresa o la compra de los activos netos del negocio de una empresa. Puede ser efectuada por la emisión de acciones o por la transferencia de efectivo, de equivalentes de efectivo o de otros activos. La transacción puede ser entre los accionistas de las empresas que se combinan o entre una empresa y los accionistas de la otra empresa. Una combinación de negocios puede involucrar el establecimiento de una nueva empresa para tener el control sobre las empresas que se combinan, el traspaso a otra empresa de los activos netos de una o más de las empresas que se combinan o la disolución de una o más de las empresas combinadas.

Cuando la sustancia de la transacción es consistente con la definición de una combinación de negocios en esta Norma, los requisitos de contabilidad y de revelación contenidos en esta Norma son apropiados sin importar la estructura particular adoptada para la combinación.

3. Una combinación de negocios puede dar como resultado una relación matriz-subsidiaria en la que el adquirente es la matriz y el adquirido una subsidiaria del adquirente. En tales circunstancias, el adquirente aplica esta Norma en sus estados financieros consolidados. Incluye su interés en el adquirido en sus estados financieros individuales como una inversión en una subsidiaria.

4. Una combinación de negocios puede implicar la compra de los activos netos, incluyendo cualquier crédito mercantil de otra empresa, en lugar de la compra de las acciones en la otra empresa. Una combinación de negocios así no da como resultado una relación matriz-subsidiaria. En tales circunstancias, el adquirente aplica esta Norma en sus estados financieros individuales y consecuentemente en sus estados financieros consolidados.

5. Una combinación de negocios puede dar origen a una fusión legal. Una fusión legal es generalmente la fusión entre dos compañías en la cual se puede dar que:

- (a) los activos y pasivos de una compañía son transferidos a la otra compañía y la primera compañía es disuelta; o que,
- (b) los activos y pasivos de ambas compañías son transferidos a una nueva compañía y las dos compañías originales son disueltas.

Muchas fusiones legales se originan como parte de la reestructuración o reorganización de un grupo y no son tratadas en esta Norma porque son transacciones entre empresas bajo control común. Sin embargo, cualquiera combinación de negocios que resultara en que las dos compañías se vuelvan miembros del mismo grupo, se maneja como una adquisición o como una unión de intereses en estados financieros consolidados de acuerdo con los requisitos de esta Norma.

6. Esta Norma no trata de los estados financieros individuales de una matriz más que en las circunstancias, descritas en el párrafo 4. Los estados financieros individuales se preparan usando diferentes prácticas de información requeridos para cubrir con una variedad de necesidades.

7. Esta Norma no trata de:

- (a) las transacciones entre empresas bajo control común; y
- (b) los intereses en negocios conjuntos (joint venture), ni de los estados financieros de los negocios conjuntos.

Definiciones

8. *Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados especificados:*

Una combinación de negocios, es la operación de reunir empresas separadas en una sola entidad económica como resultado de la unión de intereses o de que una empresa obtenga el control sobre los activos netos y operaciones de otra empresa.

Una adquisición, es una combinación de negocios en la que una de las empresas, el adquirente obtiene control sobre los activos netos y operaciones de otra empresa el adquirido, a cambio del traspaso de activos, de incurrir en un pasivo o de emisión de capital.

Una unión de intereses, es una combinación de negocios en la que los accionistas de las empresas que se combinan, combinan el control sobre el total, o casi el total, de sus activos netos y operaciones para lograr una partición mutua continua de los riesgos y beneficios relativos a la entidad combinada, de modo que ninguna de las dos partes puede ser identificada como el adquirente.

Control, es el poder de gobernar las políticas financieras y de operación de una empresa para obtener beneficios de sus actividades.

Una matriz, es una empresa que tiene una o más subsidiarias.

Una subsidiaria, es una empresa que es controlada por otra empresa (conocida como matriz).

Interés minoritario, es aquella parte de los resultados netos de las operaciones y de los activos netos de una subsidiaria atribuibles a intereses que no son poseídos por la matriz directa o indirectamente a través de subsidiarias.

Valor justo, es la cantidad por la que un activo podría ser intercambiado o un pasivo liquidado, entre un comprador informado y dispuesto y un vendedor informado y dispuesto, en una transacción de libre competencia.

Fecha de adquisición, es la fecha en que el control de los activos netos y de las operaciones del adquirido, es efectivamente transferido al adquirente.

Naturaleza de una Combinación de Negocios

9. En la contabilidad de una combinación de negocios, una adquisición es en sustancia diferente de una unión de intereses y la sustancia de la transacción necesita ser reflejada en los estados financieros. Consecuentemente se establece un método contable diferente para cada una.

Adquisiciones

10. Virtualmente en todas las combinaciones de negocios una de las empresas que se combina obtiene control sobre la otra empresa en la combinación, permitiendo por tanto identificar a un adquirente. Se presume que el control se obtiene cuando una de las empresas en la combinación adquiere más de una mitad de los derechos de voto de la otra empresa en la combinación a menos que, en circunstancias excepcionales, pueda demostrarse claramente que dicha posesión no constituye control. Aún cuando una de las empresas que se combina no adquiera más de la mitad de los derechos de voto de la otra empresa que se combina, puede aún ser posible identificar un adquirente cuando, como resultado de la combinación de negocios, una de las empresas que se combina adquiere:

- (a) poder sobre más de la mitad de los derechos de voto de la otra empresa por virtud de un acuerdo con otros inversionistas;
- (b) poder para gobernar las políticas financieras y de operación de la otra empresa bajo un estatuto o un convenio;
- (c) poder para nombrar o remover a la mayoría de los miembros del Directorio u organismo equivalente de gobierno de la otra empresa; o

(d) poder para emitir la mayoría de votos en el Directorio u organismo equivalente de gobierno de la otra empresa.

11. Aunque a veces puede ser difícil identificar un adquirente, generalmente hay señales de que existe uno. Por ejemplo:

(a) el valor justo de una de las empresas es significativamente mayor que el de la otra empresa que se combina. En tales casos la empresa mayor es la adquirente;

(b) la combinación de negocios es efectuada por medio de un intercambio de acciones por efectivo. En dichos casos, la empresa que entrega efectivo es la adquirente; o,

(c) la combinación de negocios da como resultado que la dirección de una empresa pueda dominar la selección del equipo de dirección de la empresa combinada resultante. En tales casos la empresa dominante es la adquirente.

Adquisiciones Inversas

12. Ocasionalmente una empresa obtiene la propiedad de las acciones de otra empresa, pero como parte de la transacción de intercambio emite suficientes acciones, de modo que el control de la empresa combinada pasa a los propietarios de la empresa cuyas acciones han sido adquiridas. Esta situación se describe como una adquisición inversa. Aunque legalmente la empresa que emite las acciones puede ser considerada como la matriz o la empresa permanente, la empresa cuyos accionistas ahora controlan la empresa combinada es la adquirente que goza del derecho de voto u otros poderes identificados en el párrafo 10. Se considera que la empresa que emite las acciones ha sido adquirida por la otra empresa; esta última es considerada como la adquirente y aplica el método de compra a los activos y pasivos de la empresa que emite las acciones.

Unión de Intereses

13. En circunstancias excepcionales, puede no ser posible identificar a un adquirente. En vez de que surja una parte dominante, los accionistas de las empresas que se combinan se unen en un convenio sustancialmente equitativo para compartir el control sobre el total, o efectivamente, el total de sus activos netos y operaciones. Además, las direcciones de las empresas que se combinan participan en la dirección de la entidad

combinada. Como resultado, los accionistas de las empresas que se combinan comparten en forma mutua los riesgos y beneficios de la entidad combinada. Esta combinación de negocios se contabiliza como una unión de intereses.

14. Compartir mutuamente los riesgos y beneficios generalmente no es posible sin un intercambio sustancialmente equitativo de acciones entre las empresas que se combinan. Dicho intercambio asegura que los intereses relativos de propiedad de las empresas que se combinan, y consecuentemente, sus riesgos y beneficios relativos en la empresa combinada, se mantengan y que los poderes de decisión de las partes se conserven. Sin embargo, para que el intercambio sustancialmente equitativo de acciones sea efectivo no puede haber una reducción significativa en los derechos que atañen a las acciones de una de las empresas que se combinan, pues de otra manera la influencia de esa parte se debilita.

15. Para lograr compartir en forma mutua los riesgos y beneficios de la entidad combinada:

- (a) la mayoría sustancial o el total de las acciones de las empresas que se combinan se intercambian o agrupan;
- (b) el valor justo de una de las empresas no es significativamente diferente del de la otra empresa; y,
- (c) los accionistas de cada empresa mantienen sustancialmente los mismos derechos y el mismo interés en la entidad combinada, relativos entre sí, igual después que antes de la combinación.

16. El compartir mutuamente los riesgos y beneficios de la entidad combinada disminuye y aumenta la probabilidad de que pueda ser identificado un adquirente, cuando:

- (a) la igualdad relativa en valores justos de las empresas que se combinan se reduce y el porcentaje intercambiado de acciones disminuye;
- (b) convenios financieros proporcionan una ventaja relativa a un grupo de accionistas sobre los demás accionistas. Tales convenios pueden tener efecto ya sea antes o después de la combinación de negocios; y,

- (d) la participación de una de las partes en el patrimonio de la entidad combinada depende de cómo el negocio estaba controlado previamente y como subsecuentemente opera luego de la combinación de negocios.

ADQUISICIONES

Contabilización de Adquisiciones

17. Una combinación de negocios que es una adquisición, debe contabilizarse utilizándose el método de compra, según se expone en las normas contenidas en los párrafos 19 al 76.

18. El uso del método de compra da como resultado que una adquisición de una empresa se contabilice en forma similar a la compra de otros activos. Esto es apropiado ya que una adquisición implica una transacción en la que se traspasan activos, se incurre en pasivos o se emite capital a cambio del control de los activos netos y operaciones de otra empresa. El método de compra usa el costo como la base para registrar la adquisición y se apoya en la transacción de intercambio subyacente a la adquisición para la determinación del costo.

Fecha de Adquisición

19. A partir de la fecha de adquisición, un adquirente debe:

- (a) *incorporar en el estado de resultados, los resultados de operaciones del adquirido; y,*
- (b) *reconocer en los estados financieros los activos y pasivos del adquirido y cualquier crédito mercantil o crédito mercantil negativo originado en la adquisición.*

20. La fecha de adquisición es la fecha en la que se traspasa efectivamente al adquirente el control de los activos netos y de las operaciones del adquirido y la fecha cuando comienza la aplicación del método de compra. Los resultados de operaciones

de un negocio adquirido se incluyen en los estados financieros del adquirente a partir de la fecha de adquisición, que es la fecha en que es traspasado efectivamente el control del adquirido al adquirente. En sustancia la fecha de adquisición es la fecha a partir de la cual el adquirente tiene el poder de gobernar las políticas financieras y de operación de una empresa para obtener beneficios de sus actividades. No se considera que se ha traspasado el control al adquirente sino hasta que hayan sido satisfechas todas las condiciones necesarias para proteger los intereses de las partes involucradas. Sin embargo, no se necesita que una transacción haya sido cerrada o finalizada legalmente antes de que el control pase efectivamente al adquirente. Para determinar si el control ha sido traspasado efectivamente, necesita considerarse la sustancia de la adquisición.

Costo de Adquisición

21. Una adquisición debe contabilizarse a su costo, siendo éste la cantidad de efectivo o equivalentes de efectivo pagados o el valor justo a la fecha del intercambio, considerando el valor entregado por el adquirente a cambio del control sobre los activos netos de la otra empresa, más cualesquier otros costos directamente atribuibles a la adquisición.

22. Cuando una adquisición implica más de una transacción de intercambio el costo de la adquisición es el costo agregado de las transacciones individuales. Cuando una adquisición se logra por etapas es importante la distinción entre la fecha de adquisición y la fecha de la transacción de intercambio. Si bien la contabilización de la adquisición comienza a partir de la fecha de adquisición, se utiliza información de costo y de valor justo según la fecha de cada transacción de intercambio.

23. Los activos monetarios entregados y los pasivos incurridos se cuantifican a sus valores justos a la fecha de la transacción de intercambio. Cuando se difiere la liquidación del valor de compra, el costo de la adquisición es el valor presente de dicho valor, tomando en cuenta cualquier sobre-precio o descuento en el que sea probable incurrir a la liquidación, y no el valor nominal de la obligación pagadera.

24. Al determinar el costo de la adquisición, los valores negociables emitidos por el adquirente son cuantificados a su valor justo que es su precio de mercado en la fecha de la transacción de intercambio provisto, que las fluctuaciones indebidas o la estrechez del mercado no conviertan al precio de mercado en un indicador no confiable. Cuando el precio de mercado en una fecha particular no es un indicador

confiable, necesitan ser considerados los movimientos de precios por un período razonable antes y después del anuncio de los términos de la adquisición. Cuando el mercado no es confiable o no existe cotización, el valor justo de los valores emitidos por el adquirente es estimado tomando como referencia a su interés proporcional en el valor justo de la empresa del adquirente o tomando como referencia el interés proporcional en el valor justo de la empresa adquirida, cualquiera que sea el más claramente evidente. El valor de compra que se paga en efectivo a los accionistas del adquirido como una alternativa de los valores puede también proporcionar evidencia del valor justo total dado. Necesitan considerarse todos los aspectos de la adquisición, incluyendo factores significativos que influyan las negociaciones y pueden usarse valuaciones independientes como una ayuda para determinar el valor justo de los valores emitidos.

25. Además del valor de compra, el adquirente puede incurrir en costos directos relativos a la adquisición. Estos incluyen los costos de registro y emisión de acciones, y honorarios profesionales pagados a los contadores, asesores legales, valuadores y otros consultores para efectos de la compra. Los costos administrativos generales, incluyendo los costos de mantener un departamento de adquisiciones, y otros costos que no pueden ser atribuidos directamente a la adquisición particular que se contabiliza, no se incluyen en el costo de la adquisición pero son reconocidos como un gasto cuando se incurren.

Reconocimiento de Activos y Pasivos Identificables

26. Los activos y pasivos adquiridos identificables deben ser reconocidos separadamente en la fecha de adquisición, cuando:

- (a) es probable que cualesquier beneficios económicos futuros asociados fluyan a o del adquirente; y,*
- (b) se encuentra disponible para el adquirente una cuantificación confiable de su costo o valor justo.*

27. Los activos y pasivos adquiridos que cumplen con los criterios de reconocimiento del párrafo 26 se describen en esta Norma como activos y pasivos identificables. Al grado en que se compren activos y pasivos que no satisfagan estos criterios de reconocimiento hay un impacto resultante sobre la cantidad de crédito mercantil o crédito mercantil negativo que se origina en la adquisición, porque el crédito mercantil

o crédito mercantil negativo se determina como el costo residual de adquisición después de reconocer los activos y pasivos identificables.

28. Los activos y pasivos identificables sobre los cuales obtiene control el adquirente pueden incluir activos y pasivos que no fueron previamente reconocidos en los estados financieros del adquirido. Esto puede ser porque no calificaron para reconocimiento previamente a la adquisición. Este es el caso, por ejemplo, cuando un beneficio por impuestos originado por pérdidas fiscales del adquirido califica para reconocimiento como un activo identificable como un resultado de que el adquirente gane suficiente ingreso gravable.

29. Sujeto al párrafo 31 los pasivos no deben ser reconocidos a la fecha de la compra si éstos resultan de las intenciones o acciones del adquirente. Así mismo, no deben reconocerse pasivos por futuras pérdidas u otros gastos que se espera incurrir como resultado de la compra, ya sea que se relacionen al comprador o a la empresa adquirida.

30. Los pasivos a los que se refiere el párrafo 29, no son pasivos de la empresa adquirida a la fecha de la compra. Por lo tanto, no es relevante asignarlos al costo de adquisición. Sin embargo, esta Norma contiene una excepción específica a este principio general. Esta excepción aplica si el adquirente ha desarrollado planes que se relacionan con el negocio de la empresa adquirida y una obligación surge como consecuencia directa de la compra. Debido a que estos planes son una parte integrante del plan de compra total del adquirente, esta Norma requiere que una empresa reconozca una provisión por los costos resultantes (ver párrafo 31). Para propósitos de esta Norma, los activos y pasivos identificables adquiridos incluyen las provisiones reconocidas bajo el párrafo 31. El párrafo 31, establece condiciones estrictas diseñadas para asegurar que los planes fueron una parte integrante de la compra, y que en el corto plazo, tres meses a partir de la fecha de la compra, el adquirente ha desarrollado planes de tal forma que requieren que la empresa reconozca una provisión de reestructuración según la norma relacionada con Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes. Esta norma también requiere que una empresa reverse dichas provisiones si el plan no se implanta en la forma esperada o en el tiempo originalmente esperado (ver párrafo 75), y revelar la información sobre dichas provisiones (ver párrafo 92).

31. El adquirente debe reconocer, en la fecha de compra, una provisión, la cual no fue un pasivo de la empresa adquirida en esa fecha, si y solamente si, el adquirente ha:

- a) *Desarrollado en, o antes de la fecha de compra las principales cifras del plan, que involucran la terminación o reducción de las actividades de la empresa adquirida y que se refiere a:*
- (i) compensar a empleados de la empresa adquirida por terminación de labores;*
 - (ii) cierre de fábricas, sucursales o agencias de la empresa adquirida;*
 - (iii) eliminar líneas de productos de la empresa adquirida; o*
 - (iv) dar por terminado contratos de la empresa adquirida que se han convertido en onerosos, porque el adquirente ha comunicado a la otra parte, en o antes de la fecha de compra, que el contrato se dará por terminado;*
- b) *generado una expectativa válida, mediante el anuncio de las principales cifras del plan, en o antes de la fecha de compra, a aquellos afectados por el plan; y*
- c) *desarrollado dentro de los tres meses de la fecha de la compra las principales cifras en un plan formal detallado, identificando por lo menos:*
- (i) el negocio o parte del negocio involucrado;*
 - (ii) las ubicaciones principales afectadas;*
 - (iii) la ubicación, función y número aproximado de empleados, a los cuales se les compensará por la terminación laboral;*
 - (iv) los gastos que se llevarán a cabo; y*
 - (v) cuando será implantado el plan.*

Cualquier provisión reconocida bajo este párrafo debe cubrir solamente el costo de los ítems listados en (a) (i) a (iv) antes mencionados.

Asignación del Costo de Adquisición

Tratamiento referencial

32. Los activos y pasivos identificables reconocidos de acuerdo al párrafo 26 deben ser cuantificados según el agregado de:

- (a) el valor justo de los activos y pasivos identificables adquiridos en la fecha de la transacción de intercambio hasta el monto por el cual el adquirente ha obtenido el interés en la transacción de intercambio; y,*

(b) la participación minoritaria de los valores en libros previos a la adquisición de los activos y pasivos identificables de la subsidiaria.

Cualquier crédito mercantil o crédito mercantil negativo debe contabilizarse de acuerdo con esta Norma.

33. El costo de una adquisición se asigna a los activos y pasivos identificables de acuerdo al párrafo 26 con referencia a sus valores justos en la fecha de la transacción de intercambio. Sin embargo, el costo de la adquisición solo se refiere al porcentaje de los activos y pasivos identificables comprados por el adquirente. Consecuentemente, cuando un adquirente compra menos del total de las acciones de la otra empresa, el interés minoritario resultante es establecido según la proporción de la minoría de los valores en libros previos a la adquisición de los activos netos identificables de la subsidiaria. Esto es porque la proporción de la minoría no ha sido parte de la transacción de intercambio para efectuar la adquisición.

Tratamiento Alternativo Permitido

34. Los activos y pasivos reconocidos de acuerdo al párrafo 26 deben ser cuantificados a sus valores justos en la fecha de adquisición. Cualquier crédito mercantil o crédito mercantil negativo debe contabilizarse de acuerdo con esta Norma. Cualquier interés minoritario debe declararse según la proporción de la minoría de los valores justos de los activos y pasivos identificables de acuerdo con lo indicado en el párrafo 26.

35. Bajo este enfoque los activos netos identificables sobre los que el adquirente ha obtenido control son establecidos a sus valores justos, sin importar si el adquirente ha adquirido todo o sólo parte del capital de la otra empresa o ha adquirido los activos directamente. Consecuentemente, cualquier interés minoritario es establecido según la proporción de la minoría de los valores justos de los activos netos identificables de la subsidiaria.

Compras Sucesivas de Acciones

36. Una adquisición puede implicar más de una transacción de intercambio, como por ejemplo cuando se logra en varias etapas por medio de compras sucesivas en la bolsa. Cuando esto ocurre, cada transacción significativa se trata separadamente para el

propósito de determinar los valores justos de los activos y pasivos identificables adquiridos y para determinar la cantidad de cualquier crédito mercantil o crédito mercantil negativo sobre esa transacción. Esto da como resultado una comparación paso a paso del costo de las inversiones individuales con el interés porcentual del adquirente en los valores justos de los activos y pasivos identificables adquiridos en cada etapa significativa.

37. Cuando una adquisición se logra por medio de compras sucesivas, los valores justos de los activos y pasivos identificables pueden variar en la fecha de cada transacción de intercambio. Si todos los activos y pasivos identificables relacionados con una adquisición son reexpresados a valores justos en el momento de las compras sucesivas, cualquier ajuste relacionado con el interés del adquirente previamente poseído es una revaluación y se contabiliza como tal.

38. Antes de calificar como una adquisición, una transacción puede calificar como una inversión en una asociada y ser contabilizada usando el método de participación. Si es así, la determinación de los valores de los activos y pasivos identificables adquiridos y el reconocimiento del crédito mercantil o crédito mercantil negativo, ocurre teóricamente a partir de la fecha cuando se aplica el método de participación. Cuando la inversión no calificó previamente como una asociada, los valores justos de los activos y pasivos identificables se determinan según la fecha de cada etapa significativa y el crédito mercantil o crédito mercantil negativo se reconoce desde la fecha de adquisición.

Determinación de los Valores Justos de Activos y Pasivos Adquiridos

39. Los lineamientos generales para llegar a los valores justos de activos y pasivos identificables adquiridos son como sigue:

- (a) valores negociables, a sus valores actuales de mercado;
- (b) valores no negociables, a valores estimados que toman en consideración características como índices de ganancias/precios, rendimientos de dividendos y tasas esperadas de crecimiento de valores comparables de empresas con similares características;
- (c) cuentas por cobrar, a los valores presentes de las cantidades por recibir, determinados según tasas de interés actuales apropiadas, menos provisiones para

falta de cobro y costos de cobranza, si es necesario. Sin embargo, no se requiere descuento para cuentas por cobrar a corto plazo cuando la diferencia entre la cantidad nominal de la cuenta por cobrar y la cantidad descontada no es sustancial;

- (d) inventarios:
 - (i) productos terminados y mercancía, a precios de venta menos la suma de (a) los costos por disposición y (b) una cantidad razonable por utilidad por el esfuerzo de venta del adquirente basada en la utilidad para productos terminados o mercancías similares;
 - (ii) trabajo en proceso, a precios de venta de productos terminados menos la suma de (a) costos para completar, (b) costos por disposición y (c) una cantidad razonable por utilidad por el esfuerzo de terminación y venta basada en la utilidad para productos terminados similares; y
 - (iii) materias primas, a costos actuales de reposición;
- (e) terreno y edificios, a su valor de mercado:
- (f) planta y equipo, a su valor de mercado determinado por valuación. Cuando no hay evidencia de valor de mercado por la naturaleza especializada de la planta y equipo o porque estas partidas rara vez se venden, excepto como parte de un negocio en marcha, se valúan a su costo de reposición depreciado.
- (g) activos intangibles, a su valor justo, determinado:
 - (i) en referencia a un mercado activo (véase NEC 25, Activos Intangibles), y
 - (ii) si no existe un mercado activo, sobre la base que refleje el monto que la empresa hubiera pagado por el activo en una transacción de libre competencia entre las partes conocidas (“de buena fe”), basados en la mejor información disponible (véase NEC 25, Activos Intangibles).
- (h) activos u obligaciones por beneficios netos de empleados y planes de pensiones a su valor presente de la obligación del beneficio definido menos el valor justo de cualquier activo del plan. Sin embargo, un activo sólo es reconocido al grado que sea probable que estará disponible para la empresa;

- (i) activos y pasivos de impuestos, por el monto del beneficio fiscal generado por pérdidas fiscales o los impuestos pagaderos con respecto de la utilidad o pérdida neta, determinada desde la perspectiva de la entidad o grupo combinado resultante de la adquisición. El activo o pasivo por impuestos se determina después de hacer la provisión por el efecto de impuestos por reexpresar los activos y pasivos identificables a sus valores justos y no es descontado. Los activos de impuestos incluyen cualquier activo diferido por impuestos del adquirente que no fue reconocido con anterioridad a la combinación de negocios, pero el cual, como consecuencia de la combinación de negocios satisface ahora el criterio de reconocerlos (véase NEC 26, Participación de Trabajadores e Impuestos sobre la Renta);
- (j) cuentas y documentos por pagar, deudas a largo plazo, pasivos acumulados y otros reclamos por pagar a valores presentes de cantidades a ser desembolsadas al liquidar el pasivo, determinadas a tasas de interés actuales apropiadas. Sin embargo, no se requiere descuento para pasivos a corto plazo cuando la diferencia entre la cantidad nominal del pasivo y la cantidad descontada no es sustancial; y,
- (k) contratos onerosos y otros pasivos identificables del adquirido, a los valores presentes de cantidades a ser desembolsadas al liquidar la obligación, determinadas a tasas de interés actuales apropiadas.
- (l) Provisiones por actividades de terminación o reducción del adquirido según el párrafo 31, por un monto determinado por la norma relacionada con Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes (véase NEC 26).

Algunos de los lineamientos anteriores suponen que los valores justos se determinarán con el uso de descuento. Cuando los lineamientos no se refieren al uso de descuento, puede o no usarse el descuento para determinar los valores justos de los activos y pasivos identificables.

40. Si, el valor justo de un activo intangible no puede ser medido en función de un mercado activo, el monto reconocido para ese activo intangible a la fecha de adquisición, debe limitarse al monto que no cree o incremente el crédito mercantil negativo originado en dicha adquisición.

Crédito Mercantil Originado en la Adquisición

Reconocimiento y medición

41. Cualquier exceso del costo de adquisición sobre el interés del comprador en el valor justo de los activos y pasivos identificables adquiridos en la fecha de la transacción de intercambio, debe describirse como crédito mercantil y reconocerse como un activo.

42. El crédito mercantil en la compra representa un pago efectuado por el comprador en previsión de beneficios económicos futuros. Los beneficios económicos futuros pueden resultar de la sinergia entre los activos identificables adquiridos o entre los activos, los cuales, individualmente no califican para reconocimiento en los estados financieros, pero para los cuales, el comprador está listo a efectuar un pago en la compra.

43. El crédito mercantil debe registrarse al costo menos cualquier amortización acumulada o pérdida acumulada por deterioro.

Amortización

44. El crédito mercantil debe amortizarse sobre una base sistemática en función de su vida útil. El período de amortización debe reflejar el mejor estimado del período durante el cual se espera que los beneficios económicos futuros fluyan hacia la empresa. Existe una presunción refutable que la vida útil del crédito mercantil no excederá veinte años desde su reconocimiento inicial.

45. El método de amortización utilizado debe reflejar el esquema en el cual se espera que se consuman los beneficios económicos futuros originados en el crédito mercantil. El método de línea recta debe ser adoptado, a menos que exista evidencia persuasiva que otro método es el apropiado en las circunstancias

46. La amortización de cada período debe ser reconocida como un gasto.

47. Con el paso del tiempo, el crédito mercantil disminuye, reflejando el hecho de que su servicio potencial ha decrecido. En algunos casos, puede parecer que el valor del crédito mercantil no decrece en el tiempo. Esto ocurre porque el potencial de los

beneficios económicos futuros que fueron comprados inicialmente, ha sido reemplazado progresivamente por el potencial de beneficios económicos futuros de mejoras posteriores del crédito mercantil. En otras palabras, el crédito mercantil que fue comprado, ha sido reemplazado por el crédito mercantil generado internamente. La norma Activos Intangibles (véase NEC 25), prohíbe el reconocimiento como activo el crédito el crédito mercantil generado internamente. Por lo tanto, lo apropiado es amortizar sobre una base sistemática el crédito mercantil, en función del mejor estimado de su vida útil.

48. Es necesario considerar muchos factores al estimar la vida útil del crédito mercantil, incluyendo:

- (a) la naturaleza y vida previsible del negocio adquirido;
- (b) la estabilidad y vida previsible de la industria a la cual se refiere el crédito mercantil;
- (c) información pública sobre las características del crédito mercantil en negocios o industrias similares; y ciclos de vida típicos de negocios similares;
- (d) los efectos de obsolescencia del producto, cambios en la demanda y otros factores económicos sobre el negocio adquirido;
- (e) las expectativas del tiempo de servicio de los individuos o grupos de empleados clave, y si el negocio adquirido puede ser administrado eficientemente por otro equipo gerencial;
- (f) el nivel del gasto de mantenimiento o el nivel de fondos requeridos para obtener los beneficios económicos futuros esperados del negocio adquirido; la habilidad de la compañía e intento para alcanzar tal nivel;
- (g) las acciones que se esperan de los competidores o potenciales competidores; y,
- (h) el período de control sobre el negocio adquirido, y las provisiones legales, regulatorias o contractuales, que afectan su vida útil.

49. Debido a que el crédito mercantil representa, entre otros, los beneficios económicos futuros debidos a la sinergia o a activos que no pueden ser reconocidos por separado, es difícil estimar su vida útil. Los estimados de su vida útil se vuelven menos confiables a medida que aumenta la vida útil. Esta Norma supone que normalmente el crédito mercantil no tiene una vida útil que excede veinte años desde su reconocimiento inicial.

50. En raros casos, puede existir evidencia sustancial que la vida útil del crédito mercantil será un período específico mayor a veinte años. Aunque no es fácil encontrar ejemplos de estos casos, pueden ocurrir cuando el crédito mercantil está tan claramente relacionado con un activo identificable o un grupo de activos identificables, que puede esperarse razonablemente que beneficie al comprador sobre la vida útil del activo identificable o del grupo de activos. En estos casos, la presunción de que la vida útil del crédito mercantil no excederá veinte años es refutable, y la empresa:

- (a) amortiza el crédito mercantil en función del mejor estimado de su vida útil;
- (b) estima por lo menos anualmente, el monto recuperable del crédito mercantil, para identificar cualquier pérdida por deterioro (ver párrafo 56); y
- (c) revela las razones por las cuales la presunción es refutable y el (los) factor (es) que jugaron un rol importante al determinar la vida útil del crédito mercantil (ver párrafo 88 (b)).

51. La vida útil del crédito mercantil es siempre finita. La incertidumbre justifica estimar prudentemente la vida útil del crédito mercantil, pero no justifica estimar una vida útil que sea irrealmente corta.

52. En raras ocasiones, si ocurren, existe evidencia sustancial que soporta un método de amortización del crédito mercantil diferente del de línea recta, especialmente si bajo ese método resulta un monto menor de amortización acumulada que el que resulta del de línea recta. El método de amortización se aplica consistentemente de un período a otro, a menos que ocurra un cambio en el esquema de los beneficios económicos futuros del crédito mercantil.

53. Al contabilizar una compra, pueden haber circunstancias en las cuales el crédito mercantil en la compra no refleja los beneficios económicos futuros que se espera fluyan al comprador. Por ejemplo, desde la decisión de la negociación de compra, los flujos de caja futuros esperados de los activos netos identificables adquiridos pueden haber declinado. En este caso, una empresa comprueba el deterioro del crédito mercantil según la Norma Deterioro del Valor de los Activos (véase NEC 27), y por lo tanto, contabiliza cualquier pérdida por deterioro.

54. El período de amortización y el método de amortización debe ser revisado por lo menos al final de cada año (cierre contable). Si la vida esperada del crédito mercantil es significativamente diferente de las estimaciones previas, el período de amortización debe también ser modificado. Si el esquema esperado de los beneficios económicos del crédito mercantil ha cambiado de manera importante, el método debe cambiar para reflejar dicho cambio de esquema. Estos cambios deben contabilizarse como cambios en estimaciones contables, según la NEC 5, Utilidad o pérdida neta del período, Errores Fundamentales y Cambios en Políticas Contables, ajustando el cambio de amortización en el período actual y en los períodos siguientes.

Recuperación del Saldo en Libros – Pérdidas por Deterioro

55. Para determinar si un crédito mercantil se ha deteriorado, una empresa aplica la Norma relacionada con Deterioro del Valor de los Activos (véase NEC 27). Dicha norma explica cómo una empresa revisa el saldo en libros de sus activos, cómo determina el monto recuperable de un activo y cuándo reconoce o reversa una pérdida por deterioro.

56. Además de efectuar un seguimiento de los requerimientos incluidos en la Norma relacionada con Deterioro del Valor de los Activos (véase NEC 27), una empresa debe, por lo menos al final de cada año (cierre contable), estimar el monto recuperable del crédito mercantil, de acuerdo con la norma antes mencionada para los casos en los cuales la amortización excede veinte años desde su reconocimiento inicial, aún cuando no hay indicios de que se ha deteriorado.

57. Algunas veces es difícil identificar si el crédito mercantil se ha deteriorado, particularmente si tiene una vida útil larga. Como consecuencia de ello, esta Norma requiere como mínimo, un cálculo anual del monto recuperable del crédito mercantil, si su vida útil excede veinte años desde su reconocimiento inicial.

58. Los requerimientos para comprobar anualmente el deterioro el crédito mercantil aplican cuando el estimado actual del total de la vida útil del crédito mercantil excede veinte años desde su reconocimiento inicial. Por lo tanto, si la vida útil del crédito mercantil se estimó que será menor a veinte años desde su reconocimiento inicial, pero la vida útil estimada aumenta posteriormente para exceder de veinte años desde su reconocimiento inicial, una empresa efectúa la prueba de deterioro requerida según el párrafo 56, y provee la revelación requerida bajo el párrafo 88 (b).

Crédito Mercantil negativo originado en la Adquisición

Reconocimiento y Medición

59. Cualquier exceso, a la fecha de la transacción de intercambio, del interés del comprador en los valores justos de los activos y pasivos identificables adquiridos sobre el costo de la compra, debe reconocerse como crédito mercantil negativo.

60. La existencia del crédito mercantil negativo puede indicar que los activos identificables han sido sobrevalorados y los pasivos identificables han sido omitidos o subvaluados. Es importante asegurarse que este no sea el caso, antes de reconocer el crédito mercantil negativo.

61. Hasta el grado en el cual el crédito mercantil negativo se relaciona con las expectativas de pérdidas y gastos futuros que son identificados en el plan del comprador para efectuar la compra y que pueden medirse confiablemente, pero que no representan pasivos identificables a la fecha de compra (ver párrafo 26), esa porción del crédito mercantil negativo debe ser reconocida como utilidad en el estado de resultados, cuando las pérdidas y gastos futuros sean reconocidos. Si éstas pérdidas y gastos identificables futuros no se reconocen en el período esperado, el crédito mercantil negativo debe ser tratado según se indica en el párrafo 62 (a) y (b).

62. Hasta el grado en el cual el crédito mercantil negativo no se relaciona con pérdidas y gastos futuros identificables, los cuales pueden medirse confiablemente en la fecha de la compra, el crédito mercantil negativo debe reconocerse como utilidad en el estado de resultados, como se indica a continuación:

- (a) el monto del crédito mercantil negativo que no exceda a los valores justos de los activos no monetarios identificables adquiridos, debe ser reconocido como utilidad sistemáticamente sobre el remanente de la vida útil promedio de los activos identificables adquiridos, sean depreciables o amortizables; y,*
- (b) el monto del crédito mercantil negativo en exceso de los valores justos de los activos no monetarios identificables adquiridos debe reconocerse como utilidad inmediatamente.*

63. Hasta el grado en el cual el crédito mercantil negativo no se relaciona con las expectativas de pérdidas o gasto futuros que han sido identificados en el plan del

comprador para efectuar la compra y que pueden medirse confiablemente, el crédito mercantil negativo es una ganancia, la cual es reconocida como utilidad cuando los beneficios económicos futuros incluidos en los activos identificables adquiridos (depreciables/amortizables) han sido consumidos. En el caso de los activos monetarios, la ganancia debe reconocerse como utilidad inmediatamente.

Presentación

64. El crédito mercantil negativo debe presentarse como una deducción del activo de la empresa que reporta, en la misma clasificación del balance general como crédito mercantil.

Ajustes al Valor de Adquisición por Contingencias sobre Eventos Futuros

65. Cuando el acuerdo de compra prevé un ajuste al valor de adquisición por contingencias sobre uno o más eventos futuros, el monto del ajuste debe ser incluido en el costo de adquisición a la fecha de la compra, si el ajuste es probable y el monto puede ser medido confiablemente.

66. Los acuerdos de compra pueden permitir ajustes al valor de compra a la luz de uno o más eventos futuros. Los ajustes pueden estar sujetos a que se alcance o mantenga un nivel específico de ingresos en períodos futuros, o que se mantenga el valor de mercado de los valores negociables emitidos.

67. Cuando la compra se contabiliza por primera vez, usualmente es posible estimar el monto de cualquier ajuste al valor de la compra, aunque exista alguna incertidumbre, sin deteriorar la confiabilidad de la información. Si los eventos futuros no ocurren, o si el estimado necesita ser revisado, el costo de la adquisición se ajusta, con un efecto consiguiente en el crédito mercantil o en el crédito mercantil negativo, según aplique.

Cambios Posteriores en el Costo de Adquisición

68. El costo de adquisición debe ser ajustado cuando una contingencia que afecta el monto del valor de compra se resuelve con posterioridad a la fecha de la compra, de tal forma que el pago del monto es probable y dicho monto puede estimarse confiablemente.

69. Un ajuste a los términos del valor de una compra puede preverse, si después de la compra, los resultados de las operaciones de la empresa adquirida exceden o caen ligeramente del nivel acordado. Cuando posteriormente, el ajuste se convierte en probable y puede estimarse razonablemente el monto, el comprador trata el valor adicional como un ajuste al costo de la compra, con el efecto consiguiente en el crédito mercantil, o crédito mercantil negativo, según aplique.

70. En algunas circunstancias, el comprador puede ser requerido efectuar pagos posteriores al vendedor, en compensación a una reducción del valor de compra convenido. Este es el caso en el que el comprador ha garantizado el precio de mercado de los valores negociables o deuda emitidos, utilizado para el pago de la compra, y tiene que efectuar una emisión posterior de valores negociables o deuda con el propósito de reponer el costo de compra originalmente convenido. En tales casos, no hay un incremento en el costo de adquisición, y consecuentemente, tampoco un ajuste en el crédito mercantil o crédito mercantil negativo. En su lugar, el incremento en los valores negociables o deuda emitidos, representa una disminución en el premio o un incremento en el descuento sobre la emisión inicial.

Identificación Posterior o Cambios en el Valor de los Activos y Pasivos Identificables

71. Los activos y pasivos identificables, los cuales se adquieren, pero no satisfacen los criterios del párrafo 26 para reconocerlos individualmente, cuando se contabiliza por primera vez la compra, deben ser reconocidos posteriormente cuando y a medida que satisfacen ese criterio. El saldo en libros de los activos y pasivos identificables adquiridos debe ser ajustado cuando, con posterioridad a la adquisición, se dispone de evidencia adicional que contribuya en la estimación de los montos asignados a esos activos y pasivos identificables cuando la adquisición fue inicialmente contabilizada. El monto asignado del crédito mercantil o crédito mercantil negativo debe ajustarse, además cuando sea necesario, hasta el punto que:

- (a) el ajuste no incremente el saldo en libros del crédito mercantil antes mencionado, por encima de su monto recuperable, según se define en la norma relacionada con Deterioro del Valor de los Activos (véase NEC 27); y*
- (b) tal ajuste se efectúa al final del primer período contable anual, determinado después de la adquisición (excepto por el reconocimiento de un pasivo*

identificable según el párrafo 31, para el cual aplica el período de tiempo señalado en el párrafo 31 (c);

en caso contrario, los ajustes a los activos y pasivos identificables deben reconocerse como un ingreso o gasto.

72. Los activos y pasivos identificables de una empresa adquirida, pueden no haberse reconocido a la fecha de la compra, porque no cumplían con los criterios de reconocimiento como activos y pasivos identificables, o el comprador no tenía conocimiento de su existencia. De manera similar, los valores justos asignados en la fecha de adquisición, a los activos y pasivos identificables adquiridos, pueden requerir ser ajustados, a medida que se disponga de evidencia adicional que contribuya a la estimación del valor de los activos y pasivos identificables a la fecha de adquisición. Cuando se reconocen los activos y pasivos identificables o se ajusta el saldo en libros después del final del primer período contable anual (excluyendo períodos intermedios), que inicia después de la compra, se reconoce el ingreso o gasto en lugar de un ajuste al crédito mercantil o al crédito mercantil negativo. Este límite en el tiempo, aunque arbitrario en su extensión, previene que el crédito mercantil y el crédito mercantil negativo sean re-evaluados y ajustados indefinidamente.

73. Bajo el párrafo 71, el saldo en libros del crédito mercantil o crédito mercantil negativo se ajusta, si por ejemplo, existe una pérdida por deterioro antes del final del primer período contable anual, que inicia después de la adquisición, para los activos identificables adquiridos y la pérdida por deterioro no se relaciona con eventos específicos o cambios en las circunstancias que ocurren después de la fecha de compra.

74. Cuando, con posterioridad a la fecha de adquisición, pero antes del final del primer período contable anual, que inicia después de la compra, el comprador conoce de la existencia de un pasivo, el cual ha existido en la fecha de compra o una pérdida por deterioro que no se relaciona con eventos específicos o cambios en las circunstancias que ocurren después de la fecha de adquisición, el crédito mercantil no se incrementa por encima de su monto recuperable, según la norma relacionada con Deterioro del Valor de los Activos (véase NEC 27).

75. Si las provisiones por terminación o reducción de actividades de la empresa adquirida se reconocen según el párrafo 31, estas provisiones deben ser reversadas, si y sólo si:

- (a) *ya no es probable el flujo de efectivo de los beneficios económicos futuros; o*
- (b) *no se ha implantado el plan formal detallado:*
 - (i) *en la forma establecida en el plan formal detallado; o*
 - (ii) *dentro del tiempo establecido en el plan formal detallado.*

Tal reversión debe reflejarse como un ajuste al crédito mercantil o crédito mercantil negativo (e intereses minoritarios, si es apropiado), de tal forma que no se reconoce utilidad o gasto con respecto a esto. El monto ajustado del crédito mercantil debe amortizarse prospectivamente sobre su remanente de vida útil. El monto ajustado del crédito mercantil negativo debe ser tratado según se indica en el párrafo 62 (a) y (b).

76. Normalmente no se requiere ajuste adicional con respecto a las provisiones reconocidas según el párrafo 31, en tanto se requiera un plan formal detallado para identificar los gastos en los que se incurrirá. Si no se ha incurrido en los gastos en el período esperado, o no se espera que ocurran, debe ajustarse la provisión para terminación o reducción de actividades de la empresa adquirida, con el consiguiente ajuste al saldo del crédito mercantil o crédito mercantil negativo (e intereses minoritarios, si es apropiado). Si posteriormente, se requiere reconocer la existencia de alguna obligación según la norma relacionada con Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes (véase NEC 26), la empresa debe reconocer el gasto correspondiente.

Unión de Intereses

Contabilización de la Unión de Intereses

77. *Una unión de intereses, debe contabilizarse por el método de unión de intereses según se indica en los párrafos 78, 79 y 82.*

78. *Al aplicar el método de unión de intereses, las partidas del estado financiero de las empresas que se combinan para el período en el que ocurre la combinación y para cualesquiera períodos comparativos revelados, deben incluirse en los estados financieros de las empresas que se combinan como si hubieran sido combinadas desde el inicio del período más reciente que se ha presentado. Los estados financieros de*

una empresa no deben incorporar una unión de intereses en cual la empresa es una de las partes, si la fecha de la unión de intereses es posterior a la fecha del balance general más reciente incluido en los estados financieros.

79. Cualquier diferencia entre el monto registrado como capital en acciones emitido, más cualquier compensación adicional en efectivo u otros activos, y el monto registrado para el capital en acciones adquirido, debe ajustarse contra el patrimonio

80. La sustancia de la unión de intereses consiste en que no ha ocurrido una compra y que existe continuidad de los riesgos y beneficios compartidos mutuamente, los cuales existían con anterioridad a la combinación de negocios. El uso del método de unión de intereses reconoce este hecho al contabilizar la empresa combinada como si los negocios separados continuaran como antes, aunque ahora poseídos y administrados conjuntamente. Por lo tanto, únicamente se hacen cambios mínimos al juntar los estados financieros individuales.

81. Ya que la unión de intereses resulta en una sola entidad combinada, esa entidad adopta un conjunto uniforme único de políticas contables. Por lo tanto, la entidad combinada reconoce los activos, pasivos y el patrimonio de las empresas combinadas a sus valores en libros ajustados que existían, únicamente como un resultado de conformar las políticas contables de las empresas que se combinan y de aplicar dichas políticas a todos los períodos presentados. No hay reconocimiento del crédito mercantil o crédito mercantil negativo. De manera similar, los efectos de todas las transacciones entre las empresas combinadas, sea que ocurran antes o después de la unión de intereses, se eliminan al preparar los estados financieros de la entidad combinada.

82. Los desembolsos incurridos en relación con una unión de intereses, deben ser reconocidos como gastos en el período en el que se incurren.

83. Los desembolsos incurridos en relación con una unión de intereses incluyen los honorarios por registro, costos de proporcionar información a los accionistas, honorarios y comisiones a intermediarios, sueldos y otros gastos relacionados con los servicios de los empleados involucrados en lograr la combinación de negocios. También incluyen cualesquiera costos o pérdidas incurridas al combinar los negocios previamente separados.

Todas las Combinaciones de Negocios

Impuestos sobre la Renta

84. El tratamiento contable de una combinación de negocios puede diferir de aquel que se aplica de acuerdo a las leyes fiscales respectivas. Cualesquier activos y pasivos diferidos resultantes deben ser reconocidos según la norma relacionada con Impuestos a la Renta.

85. El beneficio potencial de las pérdidas fiscales amortizables a ejercicios futuros, u otros activos diferidos de impuestos de una empresa adquirida, los cuales no fueron reconocidos como un activo identificable por el comprador en la fecha de compra, pueden ser realizados posteriormente. Cuando esto ocurre, el comprador reconoce el beneficio como ingreso, según la norma relacionada con Impuesto a la renta. Adicionalmente, el comprador:

- (a) ajusta el saldo bruto en libros del crédito mercantil y de su correspondiente amortización acumulada, a los montos a los cuales habría sido registrado si el activo diferido por impuestos hubiera sido reconocido como un activo identificable en la fecha de la combinación de negocios; y
- (b) reconoce como un gasto la reducción del saldo neto en libros del crédito mercantil.

Sin embargo, este procedimiento no genera un crédito mercantil negativo, así como tampoco, incrementa el saldo en libros del crédito mercantil negativo.

Revelación

86. *En todas las combinaciones de negocios, deben efectuarse las siguientes revelaciones en los estados financieros del período en el cual se ha llevado a cabo la combinación:*

- (a) *los nombres y descripciones de las empresas que se combinan;*
- (b) *el método de contabilización de la combinación;*
- (c) *la fecha efectiva de la combinación, para propósitos contables; y*
- (d) *cualesquiera operaciones resultantes de la combinación de negocios, de las cuales, la empresa ha decidido disponer.*

87. *Para una combinación de negocios que es una compra, deben efectuarse las siguientes revelaciones adicionales en los estados financieros del período en el cual se ha llevado a cabo la compra:*

- (a) el porcentaje de acciones con derecho a voto adquiridas; y*
- (b) el costo de la compra y una descripción del valor de compra pagado o la contingencia de pago (por pagar).*

88. *Con respecto al crédito mercantil, los estados financieros deben revelar:*

- (a) los períodos de amortización adoptados;*
- (b) si el crédito mercantil se amortiza en más de veinte años, las razones por las cuales la presunción de que la vida útil del crédito mercantil no excederá veinte años desde su reconocimiento inicial fue refutada. Al establecer estas razones, la empresa debe describir el(los) factor(es) que jugaron un rol importante al determinar la vida útil del crédito mercantil;*
- (c) si el crédito mercantil no se amortiza en línea recta, la base utilizada y la razón por la cual dicha base es más adecuada que la de línea recta;*
- (d) la (las) cuenta(s) del estado de resultados en la(s) que se incluye(n) la amortización del crédito mercantil; y*
- (e) una conciliación del saldo en libros del crédito mercantil al inicio y al final del período, que muestre:*
 - (i) el monto bruto y la amortización acumulada (agregada la reserva de pérdidas por deterioro del activo), al inicio del período;*
 - (ii) cualquier crédito mercantil adicional reconocido durante el período;*
 - (iii) cualesquier ajuste resultante de cambios posteriores en el valor de los activos y pasivos identificables;*
 - (iv) cualquier crédito mercantil no reconocido durante el período sobre la disposición del negocio o parte del negocio al relacionado con el crédito mercantil;*
 - (v) la amortización reconocida durante el período;*
 - (vi) las pérdidas por deterioro reconocidas durante el período, de acuerdo con la norma relacionada con Deterioro del Valor de los Activos (véase NEC 27) (si las hubiere);*

- (vii) las pérdidas por deterioro que han sido revertidas durante el período, de acuerdo con la norma relacionada con Deterioro del Valor de los Activos(véase NEC 27) (si las hubiere);*
- (viii) otros cambios en el saldo en libros durante el período (si los hubiere); y*
- (ix) el monto bruto y la amortización acumulada (agregada la reserva de pérdidas por deterioro), al final del período.*

No se requiere información comparativa.

89. Cuando una empresa describe el (los) factor (es) que desempeñan un rol importante al determinar la vida útil del crédito mercantil que es amortizado en más de veinte años, la empresa considera la lista de factores descritos en el párrafo 48.

90. Una empresa revela información acerca del crédito mercantil deteriorado, según la norma relacionada con Deterioro del Valor de los Activos, en adición a la información requerida según el párrafo 88 (e) (vi) y (vii).

91. *Con respecto al crédito mercantil negativo, los estados financieros deben revelar:*

- (a) hasta el grado en el que el crédito mercantil negativo sea tratado como lo señala el párrafo 61, una descripción, el monto y la oportunidad en la que se esperan las pérdidas y los gastos futuros;*
- (b) el (los) período (s) sobre el (los) cual (es) el crédito mercantil negativo sea reconocido como utilidad;*
- (c) la(s) cuenta(s) del estado de resultados en las cuales el crédito mercantil negativo es reconocido como utilidad; y*
- (d) una conciliación del saldo en libros del crédito mercantil negativo al inicio y al final del período, que muestre:*
 - (i) el monto bruto del crédito mercantil negativo y el monto de amortización acumulada del crédito mercantil negativo que ya ha sido reconocido como utilidad, al inicio del período;*
 - (ii) cualquier crédito mercantil negativo adicional reconocido durante el período;*
 - (iii) cualesquier ajuste resultante de la identificación posterior o cambios en el valor de los activos y pasivos identificables;*
 - (iv) cualquier crédito mercantil negativo no reconocido durante el período, sobre la disposición del negocio o parte del negocio, con la cual está relacionada;*

- (v) *el crédito mercantil negativo reconocido como utilidad durante el período, mostrando por separado la porción del crédito mercantil negativo, reconocido según el párrafo 61 (si lo hubiere);*
- (vi) *otros cambios en el saldo en libros durante el período (si los hubiere); y*
- (vii) *el monto bruto del crédito mercantil negativo y el monto de la amortización acumulada del crédito mercantil negativo que ya ha sido reconocido como utilidad, al final del período.*

No se requiere información comparativa.

92. *Los requerimientos de revelación de la norma relacionada con Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes (véase NEC 26), aplican a las provisiones reconocidas según el párrafo 31 en relación con la terminación o reducción de actividades de una empresa adquirida. Estas provisiones deben tratarse como una clase de provisiones diferente para los propósitos de revelación requeridos por dicha norma. Adicionalmente, el acumulado del saldo en libros de dichas provisiones debe ser revelado para cada combinación individual de negocios.*

93. *Si en una compra, el valor justo de los activos y pasivos identificables o el valor de la compra puede ser solamente determinada de manera provisional, al final del período en el cual tuvo lugar la compra, esto debe ser así señalado y explicarse las razones para ello. Cuando se efectúan ajustes posteriores al valor justo antes mencionado, dichos ajustes deben revelarse y explicarse en los estados financieros del período involucrado.*

94. *Para el caso de una combinación de negocios que es una unión de intereses, deben efectuarse las siguientes revelaciones adicionales en los estados financieros del período en el cual tuvo lugar la unión de intereses:*

- (a) *descripción y número de las acciones emitidas, junto con el porcentaje de las acciones con derecho a voto de cada empresa, intercambiadas para dar lugar a la unión de intereses;*
- (b) *los montos de activos y pasivos que cada empresa ha contribuido; y*
- (c) *los ingresos por ventas, otros ingresos operacionales, partidas extraordinarias y la utilidad o pérdida neta de cada empresa antes de la fecha de la combinación, que se han incluido en la utilidad o pérdida neta que se muestra en los estados financieros combinados de la empresa.*

95. Las revelaciones generales que se requieren en los estados financieros consolidados, son aquellas contenidas en la NEC 19, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Subsidiarias.

96. *Para las combinaciones de negocios efectuadas después de la fecha del balance general, debe revelarse la información requerida por los párrafos 86 al 94. Si no es práctico revelar esta información, este hecho debe ser revelado.*

97. Las combinaciones de negocios que se han efectuado después de la fecha del balance general y antes de la fecha en la cual se autoriza la emisión de los estados financieros de una de las empresas que se combinan, se revelan en los mismos si son de tal importancia que el no hacerlo, afectaría la capacidad de los usuarios de los estados financieros para efectuar evaluaciones y decisiones apropiadas. (véase NEC 4, Contingencias y sucesos que ocurren después de la fecha del Balance).

98. En ciertas circunstancias, el efecto de la combinación puede ser el permitir que los estados financieros de la empresa combinada sean preparados bajo el supuesto de negocio en marcha. Esto, podría no haber sido posible para una o ambas de las empresas que se combinan. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando una empresa con dificultades de liquidez se combina con una empresa que tiene acceso a efectivo, el cual puede ser usado en la empresa que necesita el efectivo. En este caso, es importante revelar en los estados financieros la información de la empresa con dificultades de liquidez.

Fecha de Vigencia

99. Esta Norma Ecuatoriana de Contabilidad entra en vigor para estados financieros que correspondan a periodos que se inicien él, o después del 1o. de enero de 2001. Se estimula su aplicación previa.