

NICSP 40—COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

Reconocimiento

Los requerimientos de contabilización de adquisiciones de esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se han desarrollado a partir de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 3, *Combinaciones de Negocios*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIIF 3, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las NIIF, las NIC, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS,” “IAS” “IASB,” “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” y “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben utilizarse sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

NICSP 40—COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2017.

La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, fue emitida en enero de 2017.

NICSP 40—COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance.....	2–4
Definiciones	5
Identificación de una combinación del sector público	6
Clasificación de una combinación del sector público.....	7–14
Indicadores que pueden proporcionar evidencia de que una combinación es una fusión	12–14
Contabilización de fusiones.....	15
El método de contabilización de unión de intereses modificado	16–57
Identificación de la entidad resultante	17–18
Determinación de la fecha de fusión.....	19–20
Reconocimiento y medición de los pasivos identificables asumidos y cualquier participación no controladora	21–35
Reconocimiento y medición de los componentes de los activos netos/patrimonio que surgen como resultado de una fusión.....	36–39
Periodo de medición	40–44
Costos relacionados con la fusión.....	45
Medición posterior y contabilización	46–49
Presentación de estados financieros.....	50–52
Información a revelar.....	53–57
Contabilidad de adquisiciones	58
El método de las adquisiciones.....	59–125
Identificación de la adquirente.....	60–61
Determinación de la fecha de la adquisición	62–63
Reconocimiento y medición de los activos identificables, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en la operación adquirida.....	64–84

Reconocimiento y medición de la plusvalía o una ganancia por una compra en términos muy ventajosos	85–98
Una adquisición realizada por etapas.....	99–100
Guías adicionales para la aplicación del método de la adquisición ..	101–102
Periodo de medición	103–108
Determinación de lo que es parte de la transacción de adquisición ..	109–111
Medición posterior y contabilización.....	112–118
Información a revelar.....	119–125
Fecha de vigencia y transición	126–134
Fecha de vigencia	126
Transición	127–134
Apéndice A: Guía de Aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las Conclusiones	
Guía de Implementación	
Ejemplos Ilustrativos	

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es mejorar la relevancia, la representación fiel y la comparabilidad de la información que una entidad que informa proporciona en sus estados financieros sobre una combinación del sector público y sus efectos. Para lograrlo, esta Norma establece principios y requerimientos sobre la forma en que:
 - (a) una entidad que informa clasifica una combinación del sector público como una fusión o una adquisición;
 - (b) una entidad resultante reconocerá y medirá en sus estados financieros los activos recibidos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en una fusión;
 - (c) una entidad resultante reconocerá y medirá los componentes de los activos netos/patrimonio y otros ajustes reconocidos en una fusión;
 - (d) una entidad adquirente reconocerá y medirá en sus estados financieros los activos adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en la operación adquirida;
 - (e) una adquirente reconocerá y medirá la plusvalía adquirida o la ganancia o pérdida que surge en una adquisición; y
 - (f) una entidad que informa determinará qué información revelará para permitir que los usuarios de los estados financieros evalúen la naturaleza y los efectos financieros de la combinación del sector público.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de las combinaciones del sector público.**
3. **Esta Norma se aplicará a una transacción u otro suceso que cumpla la definición de una combinación del sector público. Esta Norma no es aplicable a:**
 - (a) **La contabilización de la formación de un acuerdo conjunto en los estados financieros del acuerdo conjunto mismo.**
 - (b) **La adquisición o cobro de un activo o un grupo de activos (y los pasivos relacionados) que no constituyen una operación. En estos casos, una entidad identificará y reconocerá los activos identificables individuales que se adquirieron o recibieron (incluyendo los que cumplan con la definición y los criterios de reconocimiento de los activos intangibles incluidos en la NICSP 31 *Activos Intangibles*) y los pasivos asumidos. Esta transacción o suceso no dará lugar a una plusvalía.**

- (c) La asunción de un pasivo o de un grupo de pasivos que no constituya una operación. En estos casos, una entidad identificará y reconocerá los pasivos individuales asumidos.
- 4. Los requerimientos de esta Norma no se aplicarán a la adquisición por una entidad de inversión, tal como se define en la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados*, de una inversión en una entidad controlada que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro).

Definiciones

- 5. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Una combinación del sector público es la unión de operaciones separadas en una única entidad del sector público.

Definiciones generales relacionadas con todas las combinaciones del sector público

A efectos de esta Norma participaciones en el patrimonio se utiliza en sentido amplio para referirse a las participaciones en la propiedad de entidades que pertenecen a los inversores y propietarios, participaciones de partícipes o miembros de entidades mutualistas.

Un activo es identificable si:

- (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un acuerdo vinculante, activo o pasivo identificable con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga intención de ejercer estas opciones; o
- (b) surge de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales), con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Una entidad mutualista, distinta de las que son propiedad del inversor, que proporciona directamente a sus propietarios, miembros o partícipes, dividendos, costos más bajos u otros beneficios económicos. Por ejemplo, una compañía de seguros de carácter mutualista, cooperativa de crédito y una entidad cooperativa son todas ellas entidades de carácter mutualista.

Una operación es un conjunto integrado de actividades y activos o pasivos relacionados susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de lograr los objetivos de una entidad, proporcionando bienes o servicios.

A efectos de esta Norma, propietarios se usa en un sentido amplio para incluir cualquier parte con participaciones en la propiedad cuantificables en una operación. Esto incluye, pero no se limita a los poseedores de participaciones en el patrimonio de las entidades que pertenecen a los inversores-propietarios, partícipes o miembros de entidades mutualistas.

Una combinación del sector público bajo control común es aquella en la que las entidades u operaciones implicadas están controladas en última instancia por la misma entidad antes y después de la combinación del sector público.

Definiciones relacionadas con fusiones

Una fusión da lugar a una entidad resultante y es:

- (a) una combinación del sector público en la cual ninguna parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones; o
- (b) una combinación del sector público es la que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y en la que existe evidencia de que la combinación tiene la esencia económica de una fusión.

(El párrafo GA1 proporciona guías adicionales.)

La fecha de fusión es aquella en la que la entidad resultante obtiene el control de las operaciones que se combinan.

Una operación que se combina es aquella que se combina con una o más operaciones distintas para formar la entidad resultante en una fusión.

Una entidad resultante es aquella que surge como resultado de dos o más operaciones que se combinan en una fusión (el párrafo GA1 proporciona guías adicionales).

Definiciones relacionadas con adquisiciones

Una operación adquirida es aquella en la que la adquirente obtiene el control en una adquisición.

Una adquirente es la entidad que obtiene el control de una o más operaciones en una adquisición.

Una adquisición es una combinación del sector público en la que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y en la que existe evidencia de que la combinación no es una fusión.

La fecha de adquisición es aquella en la que la adquirente obtiene el control de la operación adquirida.

Contraprestación contingente es generalmente una obligación de la adquirente de transferir activos adicionales o participaciones en el

patrimonio a los anteriores propietarios de una operación adquirida como parte de un intercambio para obtener el control de ésta si ocurren determinados sucesos futuros o se cumplen ciertas condiciones. Sin embargo, la contraprestación contingente también puede dar a la adquirente el derecho a recuperar contraprestaciones previamente transferidas si se cumplen determinadas condiciones.

Plusvalía es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una adquisición que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente.

Identificación de una combinación del sector público

6. Una entidad determinará si una transacción u otro suceso es una combinación del sector público mediante la aplicación de la definición de esta Norma, que requiere que los activos y los pasivos constituyan una operación. Si los activos y pasivos no constituyen una operación, la entidad contabilizará la transacción u otro suceso de acuerdo con otras NICSP. Los párrafos GA2 a GA9 proporcionan guías sobre la identificación de una combinación del sector público.

Clasificación de las combinaciones del sector público

7. Si ninguna parte de una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación, ésta se clasificará como una fusión. Los párrafos GA10 a GA18 proporcionan guías sobre la determinación de si una parte de una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de esa combinación.
8. Si una parte de la combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación, una entidad considerará la esencia económica de la combinación al clasificarlas como una fusión o una adquisición. Una combinación en la que una parte obtiene el control de una o más operaciones se clasificará como una adquisición, a menos que tenga esencia económica de una fusión.
9. Al determinar la clasificación de la combinación del sector público, una entidad considerará si el tratamiento contable resultante de la combinación proporciona información que cumple los objetivos de la información financiera y que satisface las características cualitativas (CC). Para evaluar la esencia económica de la combinación, una entidad considerará los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones de los párrafos 12 y 13. Estos indicadores,

individualmente o en combinación, generalmente proporcionarán evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una fusión. Una combinación no necesita satisfacer los dos indicadores para ser clasificada como una fusión. Los párrafos GA19 a GA39 proporcionan guías adicionales.

10. Un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y con el proceso de toma de decisiones de los párrafos 12 y 13 habitualmente producirá un resultado concluyente y proporcionará evidencia suficiente sobre la esencia económica de la combinación del sector público para determinar si la combinación es una fusión. En estas circunstancias, la clasificación resultante y el tratamiento contable asociado asegurarán que los usuarios tengan acceso a la información que cumpla con los objetivos de la información financiera y que satisfaga las CC.
11. En circunstancias excepcionales, después de aplicar los indicadores de los párrafos 12 y 13, los resultados pueden ser no concluyentes o pueden no proporcionar evidencia suficiente sobre la esencia económica de la combinación del sector público. En estas circunstancias, una entidad también considerará qué clasificación proporcionaría información que mejor cumpla los objetivos de la información financiera y que mejor satisfaga las CC, teniendo en consideración el párrafo 14. Los párrafos GA40 y GA41 proporcionan guías adicionales.

Indicadores que pueden proporcionar evidencia de que la combinación es una fusión

Indicadores relacionados con la contraprestación

12. Los siguientes indicadores pueden proporcionar evidencia de que la combinación es una fusión:
 - (a) La contraprestación se paga por razones distintas a la compensación a los que tienen derecho a los activos netos de una operación transferida por renunciar a ese derecho (los párrafos GA27 y GA28 proporcionan guías adicionales);
 - (b) La contraprestación no se paga a los que tienen derecho a los activos netos de una operación transferida (los párrafos GA29 y GA30 proporcionan guías adicionales); o
 - (c) la contraprestación no se paga porque no hay nadie (individuo o entidad) con un derecho a los activos netos de una entidad transferida (el párrafo GA31 proporciona guías adicionales).

Indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones

13. Los siguientes indicadores pueden proporcionar evidencia de que la combinación es una fusión:

- (a) una combinación del sector público se impone por un tercero sin que ninguna parte de la combinación esté implicada en el proceso de toma de decisiones (los párrafos GA32 a GA35 proporcionan guías adicionales);
- (b) una combinación del sector público está sujeta a la aprobación de los ciudadanos de cada parte a través de refrendos (el párrafo GA36 proporciona guías adicionales); o
- (c) se produce una combinación del sector público bajo control común (los párrafos GA37 a GA39 proporcionan guías adicionales).

Temas adicionales a tener en cuenta en los que los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones no proporcionan evidencia suficiente para determinar si la combinación es una fusión

14. El análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones puede, en circunstancias excepcionales, producir resultados no concluyentes o no proporcionar evidencia suficiente para determinar si la combinación es una fusión, sobre la base de la esencia económica de la combinación del sector público y los indicadores de los párrafos 12 y 13. En estas circunstancias, una entidad considera qué clasificación y tratamiento contable resultante proporcionaría la información que mejor cumple los objetivos de la información financiera. Los párrafos GA42 y GA46 proporcionan guías adicionales. Una entidad también considerará qué clasificación y tratamiento contable resultante proporcionaría la información que mejor satisfaga las CC de relevancia, representación fidedigna, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad. Los párrafos GA47 a GA50 proporcionan guías adicionales.

Contabilización de las fusiones

15. **Una entidad resultante contabilizará cada fusión aplicando el método de contabilización de la unión de intereses.**

El método de contabilización de la unión de intereses modificada

16. La aplicación del método de contabilización de la unión de intereses modificada requiere:
 - (a) identificación de la entidad resultante;
 - (b) determinación de la fecha de la fusión;
 - (c) reconocimiento y medición de los activos recibidos, los pasivos asumidos identificables y cualquier participación no controladora en las operaciones que se combinan en congruencia con los requerimientos de las NICSP; y

- (d) reconocimiento y medición de los componentes de los activos netos/patrimonio y otros ajustes de una fusión.

Identificación de la entidad resultante

- 17. **Para cada fusión, se identificará una entidad resultante.**
- 18. El párrafo 5 de esta Norma define una entidad resultante como "la entidad que es el resultado de dos o más operaciones que se combinan en una fusión." La entidad resultante se identificará, a partir de entonces, como la entidad que obtiene el control de las operaciones que se combinan como resultado de la fusión.

Determinación de la fecha de la fusión

- 19. **La entidad resultante identificará la fecha de la fusión, que es aquella en la que se obtiene el control de las operaciones que se combinan.**
- 20. La fecha en la que la entidad resultante obtiene el control de las operaciones que se combinan puede ser la fecha en la que la entidad resultante recibe los activos y asume los pasivos de las operaciones que se combinan. Es posible que la entidad resultante no recibirá el derecho legal a los activos o asumirá la responsabilidad legal sobre los pasivos de las operaciones que se combinan. En estas circunstancias, la entidad resultante obtendrá, a menudo, el control de los activos y pasivos de las operaciones que se combinan en la fecha en que la responsabilidad sobre los activos y pasivos se delega formalmente en la entidad resultante. Sin embargo, la entidad resultante puede obtener el control en una fecha diferente. Por ejemplo, la legislación o un acuerdo escrito puede establecer que la entidad resultante obtenga el control de los activos y pasivos de las operaciones que se combinan en una fecha especificada. Una entidad resultante considerará todos los hechos y circunstancias pertinentes al identificar la fecha de la fusión.

Reconocimiento y medición de los activos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en las operaciones que se combinan

Principio de reconocimiento

- 21. **En la fecha de la fusión, la entidad resultante reconocerá los activos, pasivos y participaciones no controladoras identificables que se reconocen en los estados financieros de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión. El reconocimiento de los activos y de los pasivos identificables recibidos estará sujeto a las condiciones especificadas en los párrafos 22 y 23.**

Condiciones de reconocimiento

22. **Los efectos de todas las transacciones entre las operaciones que se combinan se eliminan al preparar los estados financieros de la entidad resultante (los párrafos GA51 y GA52 proporcionan guías de aplicación).**
23. Para cumplir las condiciones de reconocimiento como parte de la aplicación del método de la unión de intereses modificado, los activos y los pasivos identificables deben satisfacer, a la fecha de la fusión, las definiciones de activos y pasivos del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* en la fecha de la fusión. Por ejemplo, a la fecha de la fusión no son pasivos los costos en que la entidad resultante espera incurrir en el futuro pero no está obligada a tener, para efectuar su plan de abandonar una actividad de una operación que se combina o para terminar el empleo de trabajadores, o para reubicarlos, de la operación que se combina. Por ello, la entidad resultante no reconocerá esos costos como parte de la aplicación del método de la unión de intereses modificado. En su lugar, la entidad resultante reconocerá esos costos en sus estados financieros posteriores a la combinación de acuerdo con otras NICSP.

Clasificación o designación de activos y pasivos en una fusión

24. **En la fecha de la fusión, la entidad resultante clasificará o designará los activos y pasivos recibidos en una fusión usando las clasificaciones o designaciones anteriormente aplicadas por las operaciones que se combinan. Una entidad resultante no adoptará clasificaciones o designaciones diferentes en el reconocimiento inicial, incluso si esto se permite por otras NICSP.**
25. En algunas situaciones, las NICSP proporcionan una contabilización diferente dependiendo de la forma en que una entidad clasifica o designa un activo o pasivo concreto. Ejemplos de clasificaciones o designaciones que la entidad resultante hará sobre la base de las clasificaciones o designaciones anteriormente aplicadas por las operaciones que se combinan incluyen, pero no se limitan, a:
 - (a) la clasificación de activos y pasivos financieros concretos como medidos a valor razonable o al costo amortizado, de acuerdo con la NICSP 29 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*;
 - (b) la designación de un instrumento derivado como un instrumento de cobertura de acuerdo con la NICSP 29; y
 - (c) la evaluación de si un derivado implícito debe separarse del contrato anfitrión de acuerdo con la NICSP 29 (que es una cuestión de “clasificación”, según el uso dado por esta Norma a ese término).

Principio de medición

26. **La entidad resultante medirá los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan por sus importes en libros en los estados**

financieros de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión, sujeta a los requerimientos del párrafo 27 (los párrafos GA53 y GA54 proporcionan guías de aplicación).

27. **En la fecha de la fusión, la entidad resultante ajustará los importes en libros de los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan cuando se requiera para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante.**
28. El método de la unión de intereses modificado da lugar a una entidad resultante combinada. Esa entidad adoptará un conjunto único de políticas contables uniforme , congruente con los requerimientos de las NICSP, y ajustará los importes en libros de los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan, cuando se requiera, para cumplir con las políticas contables.
29. La entidad resultante medirá las participaciones no controladoras en una operación que se combina por sus importes en libros en los estados financieros de dicha operación en la fecha de la fusión, ajustadas por la parte proporcional de las participaciones no controladoras de los ajustes realizados de acuerdo con el párrafo 27.
30. Los párrafos 33 a 35 especifican los tipos de activos y pasivos identificables que incluyen partidas para las que esta Norma proporciona excepciones limitadas del principio de medición.

Excepciones a los principios de reconocimiento o medición

31. Esta Norma proporciona excepciones limitadas a sus principios de reconocimiento y medición. Los párrafos 32 a 35 especifican tanto las partidas concretas para las que se establecen excepciones como la naturaleza de éstas. La entidad resultante contabilizará esas partidas aplicando los requerimientos de los párrafos 32 a 35, lo que hará que algunas partidas sean:
 - (a) Reconocidas ya sea aplicando condiciones de reconocimiento adicionales a las de los párrafos 22 y 23 o aplicando los requerimiento de otras NICSP, lo que dará resultados diferentes a los obtenidos mediante la aplicación de las condiciones y del principio de reconocimiento.
 - (b) Medidas por un importe distinto a los importes en libros de la fecha de fusión.

Excepción al principio de reconocimiento

Licencias y derechos similares anteriormente concedidos por una operación que se combina a otra operación que se combina

32. Una licencia o derecho similar, anteriormente concedido por una operación que se combina a otra operación que se combina y reconocida como un activo

intangible por la operación que se combina receptora se reconocerá por la entidad resultante como un activo intangible. La licencia o derecho similar no será eliminada de acuerdo con el párrafo 22 (los párrafos GA55 y GA56 proporcionan guías de aplicación relacionadas).

Excepciones a los Principios de reconocimiento y medición

Impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la fusión)

33. Las fusiones que implican a entidades del sector público pueden dar lugar a que una autoridad fiscal condone los importes debidos de impuestos como parte de los términos de la fusión. La entidad resultante no reconocerá ninguna partida tributaria que se condone como resultado de los términos de la fusión (los párrafos GA57 y GA58 proporcionan guías de aplicación relacionadas).
34. La entidad resultante reconocerá y medirá las partidas tributarias restantes incluidas en una fusión o que surjan de ésta de acuerdo con la norma internacional o nacional de contabilidad correspondientes que trate de los impuestos a las ganancias. La entidad resultante reconocerá y medirá el ingreso remanente de la tributación incluido en la fusión o que surja de ésta de acuerdo con el la NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*.

Beneficios a los empleados

35. La entidad resultante reconocerá y medirá un pasivo (o un activo, si lo hubiera) relacionado con acuerdos de beneficios a los empleados de la operación que se combina de acuerdo con la NICSP 39 *Beneficios a los Empleados*.

Reconocimiento y medición de los componentes de los activos netos/patrimonio que surgen como resultado de una fusión

36. **Una fusión no da lugar a plusvalía (los párrafos GA59 y GA60 proporcionan guías de aplicación relacionadas).**
37. **La entidad resultante reconocerá dentro de los activos netos/patrimonio importes iguales y opuestos a los de las partidas siguientes:**
 - (a) **los importes en libros de los activos de las operaciones que se combinan;**
 - (b) **los importes en libros de los pasivos de las operaciones que se combinan; y**
 - (c) **los importes en libros de las participaciones no controladoras de las operaciones que se combinan.**
38. **La entidad resultante reconocerá dentro de los activos netos/patrimonio los ajustes correspondientes con respecto a:**

- (a) **la eliminación de transacciones entre las entidades que se combinan de acuerdo con el párrafo 22;**
 - (b) **los ajustes realizados en los importes en libros de los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan cuando se requiera para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante, de acuerdo con el párrafo 27; y**
 - (c) **los ajustes realizados con respecto a las excepciones a los principios de reconocimiento o medición, de acuerdo con los párrafos 32 a 35.**
39. **La entidad resultante puede presentar los importes reconocidos dentro de los activos netos/patrimonio de acuerdo con los párrafos 37 y 38 como:**
- (a) **un saldo de apertura único; o**
 - (b) **como componentes separados de los activos netos/patrimonio.**

Periodo de medición

40. **Si la contabilización inicial de una fusión está incompleta al final del periodo contable en el que la fusión ocurre, la entidad resultante informará en sus estados financieros de los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. Durante el periodo de medición, la entidad resultante ajustará retroactivamente los importes provisionales reconocidos a la fecha de la fusión para reflejar la nueva información obtenida sobre hechos y circunstancias que existan en la fecha de la fusión y que, si hubieran sido conocidas, habrían afectado a la medición de los importes reconocidos en esa fecha. Durante el periodo de medición la entidad resultante también reconocerá activos o pasivos adicionales si obtiene nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la fusión y que, si hubieran sido conocidos, habrían dado lugar al reconocimiento de esos activos y pasivos en esa fecha. El periodo de medición terminará tan pronto como la entidad resultante reciba la información que estuviera buscando sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la fusión o concluya que no se puede obtener más información. Sin embargo, el periodo de medición no excederá de un año a partir de la fecha de la fusión.**
41. **El periodo de medición es aquél posterior a la fecha de la fusión durante el cual la entidad resultante puede ajustar los importes provisionales reconocidos en una fusión. El periodo de medición proporciona a la entidad resultante un plazo razonable para obtener la información necesaria para identificar y medir, los activos, pasivos y participaciones no controladoras identificables en las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión, de acuerdo con los requerimientos de esta Norma. La información necesaria para identificar y medir los activos, pasivos y participaciones no controladores identificables generalmente estarán disponibles en la fecha de la fusión. Sin embargo, este**

puede no ser el caso si las operaciones que se combinan han preparado anteriormente sus estados financieros usando políticas contables diferentes.

42. La entidad resultante reconocerá un incremento (disminución) en el importe provisional reconocido para un activo (pasivo) identificable, ajustando los componentes de los activos netos/patrimonio reconocidos de acuerdo con los párrafos 37 y 38. Sin embargo, la nueva información obtenida durante el periodo de medición puede dar lugar, algunas veces, a un ajuste del importe provisional de más de un activo o pasivo. Por ejemplo, la entidad resultante puede haber asumido un pasivo para pagar daños relacionados con un accidente en una de las instalaciones de la operación que se combina, total o parcialmente cubierta por la póliza de seguros de responsabilidad de ésta. Si la entidad resultante obtiene nueva información durante el periodo de medición sobre el importe en libros de ese pasivo, el ajuste de la ganancia o pérdida que proceda de un cambio en el importe provisional reconocido para el pasivo sería compensado (en todo o en parte) por el ajuste que corresponda de la ganancia o pérdida que proceda de un cambio en el importe provisional reconocido por el derecho por cobrar de la aseguradora por la reclamación.
43. Durante el periodo de medición, la entidad resultante reconocerá ajustes del importe provisional como si la contabilización de la fusión hubiera sido completada en la fecha de la adquisición. Así, la entidad resultante revisará en la medida en que sea necesario, la información comparativa presentada en los estados financieros de periodos anteriores, lo que incluye la realización de cambios en la depreciación o amortización reconocidos para completar la contabilización inicial.
44. Tras el periodo de medición, la entidad resultante sólo revisará la contabilidad de una fusión para corregir un error de acuerdo con la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Costos relacionados con la fusión

45. Los costos relacionados con la fusión son aquellos en los que incurren la entidad resultante o las operaciones que se combinan para llevar a cabo la fusión. Los costos incluyen asesoramiento, jurídicos, contables, de valoración y otros honorarios profesionales o de consultoría; costos de administración generales; y cualesquiera costos de registro y emisión de títulos de deuda y de patrimonio. La entidad resultante y las operaciones que se combinan contabilizarán los costos relacionados con la fusión como gastos en los periodos en que se hayan incurrido y los servicios se hayan recibido, con una excepción. Los costos de emisión de deuda o títulos de patrimonio se reconocerán de acuerdo con la NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación* y la NICSP 29.

Medición y contabilización posterior

46. En general, una entidad resultante medirá y contabilizará posteriormente los activos y pasivos recibidos y los instrumentos de patrimonio emitidos en una

fusión de acuerdo con otras NICSP aplicables a esas partidas, dependiendo de su naturaleza. Sin embargo, esta Norma proporciona guías sobre la medición y contabilización posterior de los siguientes activos recibidos, pasivos asumidos o incurridos en una fusión:

- (a) licencias y derechos similares anteriormente concedidas por una operación que se combina a otra operación que se combina;
- (b) transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una operación que se combina sobre la base de los criterios que cambien como resultado de una fusión; e
- (c) impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la fusión).

Licencias y derechos similares anteriormente concedidas por una operación que se combina a otra operación que se combinan

47. Una licencia o derecho similar, anteriormente concedida por una operación que se combina a otra operación que se combina y reconocida como un activo intangible se amortizará a lo largo del periodo restante del acuerdo vinculante en el que se concedió el derecho, si el derecho se concedió por un periodo finito. Si el derecho se concedió por un periodo indefinido, la entidad resultante comprobará el derecho por deterioro de valor al menos anualmente, y siempre que haya una indicación de que el derecho pueda estar deteriorado. Una entidad resultante que posteriormente venda esta licencia o derecho similar a un tercero, incluirá el importe en libros del activo intangible al determinar la ganancia o pérdida de la venta.

Transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una operación que se combina sobre la base de los criterios que cambian como resultado de una fusión

48. Una transferencia, préstamo en condiciones favorables y beneficios similares anteriormente recibidos por una operación que se combina sobre la base de los criterios que cambien como resultado de una fusión, se evaluarán nuevamente de forma prospectiva de acuerdo con otras NICSP (los párrafos GA61 a GA63 proporcionan guías de aplicación relacionadas).

Impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la fusión)

49. Las fusiones que implican a entidades del sector público pueden dar lugar a que una autoridad fiscal condone los importes de impuestos después de la fusión. La entidad resultante contabilizará los impuestos condonados de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional correspondiente que trate el impuesto a las ganancias.

Presentación de estados financieros

50. **Excepto en los casos en los que después de una combinación una entidad resultante no sea una entidad nueva, el primer conjunto de estados financieros de la entidad resultante después de la fusión comprenderá:**
 - (a) **un estado de situación financiera de apertura a la fecha de la fusión;**
 - (b) **un estado de situación financiera a la fecha de presentación;**
 - (c) **un estado de rendimiento financiero para el periodo desde la fecha de fusión a la fecha de presentación;**
 - (d) **un estado de cambios en los activos netos/patrimonio para el periodo desde la fecha de fusión a la fecha de presentación;**
 - (e) **un estado de flujos de efectivo para el periodo desde la fecha de fusión a la fecha de presentación;**
 - (f) **si la entidad pone a disposición pública su presupuesto aprobado, una comparación del presupuesto y los importes reales para el periodo desde la fecha de la fusión, a la fecha de presentación ya sea como un estado financiero adicional separado o como una columna del presupuesto en los estados financieros; y**
 - (g) **notas, en las que se incluya un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.**
51. **Si una entidad resultante no es una entidad nueva después de una combinación del sector público, revelará:**
 - (a) **los importes reconocidos de cada clase principal de activos y pasivos, y componentes de los activos netos/patrimonio de las operaciones que se combinan incluidas en la entidad resultante;**
 - (b) **los ajustes realizados en los componentes de los activos netos/patrimonio cuando se requiera para cumplir con las políticas contables de las operaciones que se combinan con los de la entidad resultante; y**
 - (c) **los ajustes realizados para eliminar transacciones entre las operaciones que se combinan.**
52. Sujeta a los requerimientos de los párrafos 54 y 56, se permite, pero no se requiere, que la entidad resultante presente estados financieros para periodos anteriores a la fecha de la fusión (los párrafos GA64 y GA65 proporcionan guías de aplicación relacionadas). Si una entidad resultante opta por presentar los estados financieros de periodos anteriores a la fecha de la fusión, revelará la información requerida en el párrafo 54(g).

Información a revelar

53. **La entidad resultante revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y efectos financieros de una fusión.**
54. Para cumplir el objetivo del párrafo 53, la entidad resultante revelará la siguiente información para cada fusión que ocurra durante el periodo contable:
 - (a) El nombre y una descripción de cada operación que se combina.
 - (b) La fecha de la fusión.
 - (c) Las principales razones para la fusión incluyendo, cuando proceda, la base legal de la fusión.
 - (d) Los importes reconocidos a partir de la fecha de la fusión para cada clase principal de activos y pasivos transferidos.
 - (e) Los ajustes realizados en los importes en libros de los activos y pasivos registrados por cada operación que se combina en la fecha de la fusión:
 - (i) la eliminación del efecto de las transacciones entre las operaciones que se combinan de acuerdo con el párrafo 22; y
 - (ii) el cumplimiento con las políticas contables de la entidad resultante de acuerdo con el párrafo 27.
 - (f) Un análisis de los activos netos/patrimonio, incluyendo los componentes que se presentan por separado, y los ajustes significativos, tales como resultados (ahorro o desahorro) de revaluación reconocidos de acuerdo con los párrafos 37 y 38.
 - (g) Si una entidad resultante opta por presentar estados financieros para periodos anteriores a la fecha de la fusión de acuerdo con el párrafo 52, la entidad resultante revelará la siguiente información para cada operación que se combina:
 - (i) un estado de situación financiera al final del periodo (o periodos) anterior;
 - (ii) un estado de rendimiento financiero del periodo (o periodos) anterior;
 - (iii) un estado de cambios en los activos netos/patrimonio del periodo (o periodos) anterior;
 - (iv) un estado de flujos de efectivo del periodo (o periodos) anterior; y
 - (v) notas, en las que se incluya un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.

La entidad resultante no reexpresará esta información, pero revelará la información sobre la misma base usada en los estados financieros de las operaciones que se combinan. La entidad resultante revelará la base en la que se presenta esta información.

- (h) Si, en el momento en que los estados financieros de la entidad resultante se autorizan para su emisión, la última fecha de presentación de las operaciones que se combinan no es la inmediata anterior a la fecha de la fusión, la entidad resultante revelará la siguiente información:
 - (i) Los importes de los ingresos y gastos, y el resultado (ahorro o desahorro) de cada operación que se combina desde la fecha de presentación de las operaciones que se combinan hasta la fecha de la fusión. Los importes de ingresos se analizarán de forma apropiada a las operaciones de la entidad, de acuerdo con el párrafo 108 de la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*. Los importes de gasto se analizarán usando una clasificación basada en la naturaleza de los gastos o de su función dentro de la entidad, la que proporcione información que sea representación fidedigna y más relevante, de acuerdo con el párrafo 109 de la NICSP 1.
 - (ii) Los importes presentados por cada operación que se combina inmediatamente antes de la fecha de la fusión para cada clase de activos y pasivos.
 - (iii) Los importes presentados por cada operación que se combina inmediatamente antes de la fecha de la fusión en los activos netos/patrimonio.

No se requiere que la entidad resultante revele esta información si ha optado por presentar estados financieros para periodos anteriores a la fecha de la fusión como se especifica en el subpárrafo (g) anterior.

- 55. **La entidad resultante revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los efectos financieros de los ajustes reconocidos en el periodo corriente sobre el que se informa que estén relacionados con las fusiones que tuvieron lugar en el mismo o en periodos anteriores.**
- 56. Para cumplir el objetivo del párrafo 55, la entidad resultante revelará la siguiente información:
 - (a) Si la contabilización inicial de una fusión está incompleta (véase el párrafo 40) para activos o pasivos concretos y los importes reconocidos en los estados financieros de la fusión, por ello, han sido determinados solo provisionalmente:

- (i) las razones por las que la contabilización inicial de la fusión está incompleta;
 - (ii) los activos o pasivos para los que la contabilización inicial está incompleta; y
 - (iii) la naturaleza y el importe de todos los ajustes del periodo de medición reconocidos durante el periodo contable de acuerdo con el párrafo 43.
 - (b) Si los importes de las deudas tributarias condonadas como resultado de los términos de la fusión (véanse los párrafos 33 y 34):
 - (i) el importe de las deudas tributarias que fueron condonadas; y
 - (ii) si la entidad resultante es la autoridad fiscal, los detalles del ajuste realizado en las cuentas a cobrar tributarias.
57. Si la información a revelar específicamente requerida por esta y otras NICSP no cumple los objetivos establecidos en los párrafos 53 a 55, la entidad resultante revelará cualquier información adicional que sea necesaria para cumplir esos objetivos.

Contabilización de las adquisiciones

58. **Una adquirente contabilizará cada adquisición mediante la aplicación del método contable de la adquisición.**

El método contable de la adquisición

59. La aplicación del método contable de la adquisición requiere:
- (a) la identificación de la adquirente;
 - (b) determinación de la fecha de la adquisición;
 - (c) el reconocimiento y medición de los activos adquiridos, los pasivos asumidos identificables y cualquier participación no controladora en operación adquirida; y
 - (d) el reconocimiento y medición de la plusvalía, una ganancia o pérdida de una adquisición.

Identificación de la adquirente

60. **Para cada adquisición, la parte de la combinación que obtiene el control de una o más operaciones se identificará como adquirente.**
61. La parte de la combinación que obtiene el control de una o más operaciones se identifica al determinar la clasificación de la combinación del sector público de acuerdo con los párrafos 7, 8 y GA10 a GA18.

Determinación de la fecha de la adquisición

62. **La adquirente resultante identificará la fecha de la adquisición, que es aquélla en la que se obtiene el control de las operaciones adquiridas.**
63. La fecha en la cual la adquirente obtiene el control de la operación adquirida es generalmente aquélla en la que la adquirente transfiere legalmente la contraprestación o adquiere los activos y asume los pasivos de la operación adquirida—la fecha de cierre. Sin embargo, la adquirente puede obtener el control en una fecha anterior o posterior a la fecha de cierre. Por ejemplo, la fecha de adquisición precede a la fecha de cierre si un acuerdo escrito prevé que la adquirente obtenga el control de la operación adquirida en una fecha anterior a la fecha de cierre. Una adquirente considerará todos los hechos y circunstancias pertinentes al identificar la fecha de adquisición.

Reconocimiento y medición de los activos adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en operación adquirida

Principio de reconocimiento

64. **A la fecha de adquisición, la adquirente reconocerá, por separado de cualquier plusvalía reconocida, los activos adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en la operación adquirida. El reconocimiento de los activos recibidos y de los pasivos asumidos identificables estará sujeto a las condiciones especificadas en los párrafos 65 y 66.**

Condiciones de reconocimiento

65. Para cumplir los requisitos de reconocimiento como parte de la aplicación del método de la adquisición, los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables deben cumplir las definiciones de activos y pasivos en el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* en la fecha de adquisición, y poderse medir de forma que observe las características cualitativas y tenga en cuenta las restricciones de la información en los informes financieros con propósito general. Por ejemplo, a la fecha de la adquisición no son pasivos los costos en que la adquirente espera incurrir en el futuro pero no está obligada a tener, para efectuar su plan de abandonar una actividad de una operación adquirida o para terminar el empleo de trabajadores, o para reubicarlos, de la operación adquirida. Por ello, la adquirente no reconocerá esos costos como parte de la aplicación del método de la adquisición. En su lugar, la adquirente reconocerá esos costos en sus estados financieros posteriores a la combinación de acuerdo con otras NICSP.
66. Además, para cumplir las condiciones para el reconocimiento como parte de la aplicación del método de la adquisición, los activos adquiridos y los pasivos asumidos identificables deben ser parte de lo que la adquirente y la operación

adquirida (o sus anteriores propietarios) intercambiaron en la transacción de la adquisición y no el resultado de transacciones separadas. La adquirente aplicará las guías de los párrafos 109 a 111 para determinar qué activos adquiridos o pasivos asumidos son parte del intercambio por la operación adquirida y cuáles, si los hubiera, son el resultado de transacciones separadas a ser contabilizadas de acuerdo con su naturaleza y las NICSP aplicables.

67. La aplicación por parte de la adquirente del principio y de las condiciones de reconocimiento puede dar lugar a la contabilización de algunos activos y pasivos que la operación adquirida no haya reconocido previamente como tales en sus estados financieros. Por ejemplo, la adquirente reconocerá los activos intangibles identificables adquiridos, tales como un nombre comercial, una patente o una relación con un cliente, que la operación adquirida no reconoció como activos en sus estados financieros porque los desarrolló internamente y cargó los costos relacionados como gastos.
68. Los párrafos GA72 a GA84 proporcionan guías sobre el reconocimiento de arrendamientos operativos y activos intangibles. Los párrafos 76 a 82 especifican los tipos de activos y pasivos identificables que incluyen partidas para las que esta Norma proporciona excepciones limitadas del principio y condiciones del reconocimiento.

Clasificación o designación de activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una adquisición

69. **A la fecha de la adquisición, la adquirente clasificará o designará los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos según sea necesario para la aplicación posterior de otras NICSP. La adquirente efectuará esas clasificaciones o designaciones sobre la base de los términos del acuerdo vinculante (incluyendo términos contractuales), de las condiciones económicas, de sus políticas contables o de operación y de otras condiciones pertinentes tal como existan en la fecha de la adquisición.**
70. En algunas situaciones, las NICSP proporcionan una contabilización diferente dependiendo de la forma en que una entidad clasifica o designa un activo o pasivo concreto. Ejemplos de clasificaciones o designaciones que la adquirente hará sobre la base de las correspondientes condiciones tal como existían en la fecha de la adquisición incluyen, pero no se limitan, a:
 - (a) la clasificación de activos y pasivos financieros concretos medidos a valor razonable o al costo amortizado, de acuerdo con la NICSP 29;
 - (b) la designación de un instrumento derivado como un instrumento de cobertura de acuerdo con la NICSP 29; y
 - (c) la evaluación de si un derivado implícito debe separarse del contrato anfitrión de acuerdo con la NICSP 29 (que es una cuestión de “clasificación”, según el uso dado por esta Norma a ese término).

71. Esta Norma proporciona dos excepciones al principio incluido en el párrafo 69:

- (a) la clasificación de un acuerdo de arrendamiento como un arrendamiento operativo o como un arrendamiento financiero de acuerdo con la NICSP 13 *Arrendamientos*; y
- (b) la clasificación de un contrato como contrato de seguro de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional aplicable que tratan los contratos de seguro.

La adquirente clasificará esos acuerdos vinculantes sobre la base de las condiciones y de otros factores al comienzo del acuerdo vinculante (o, si las condiciones del acuerdo vinculante han sido modificadas de una manera que cambiaría su clasificación, a la fecha de esa modificación, que puede ser la de adquisición).

Principio de medición

72. **La adquirente medirá los activos adquiridos y los pasivos asumidos identificables a sus valores razonables a la fecha de su adquisición.**

73. Para cada adquisición, la adquirente medirá a la fecha de adquisición los componentes de las participaciones no controladoras en la operación adquirida que son participaciones en la propiedad actuales y que otorgan a sus tenedores el derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad en el caso de liquidación:

- (a) valor razonable; o
- (b) la participación proporcional de los instrumentos de propiedad actuales en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la operación adquirida.

Todos los demás componentes de las participaciones no controladoras se medirán al valor razonable en sus fechas de adquisición, a menos que se requiera otra base de medición por las NICSP.

74. Los párrafos 78 a 84 especifican los tipos de activos y pasivos identificables que incluyen partidas para las que esta Norma proporciona excepciones limitadas del principio de medición.

Excepciones a los principios de reconocimiento o medición

75. Esta Norma proporciona excepciones limitadas a sus principios de reconocimiento y medición. Los párrafos 76 a 84 especifican tanto las partidas concretas para las que se establecen excepciones como la naturaleza de éstas. La adquirente contabilizará esas partidas aplicando los requerimientos de los párrafos 76 a 84, lo que hará que algunas partidas sean:

- (a) Reconocidas ya sea aplicando condiciones de reconocimiento adicionales a las de los párrafos 65 y 66 o aplicando los requerimiento

de otras NICSP, lo que dará resultados diferentes a los obtenidos mediante la aplicación de las condiciones y del principio de reconocimiento.

- (b) Medidas por importes distintos de sus valores razonables a la fecha de adquisición.

Excepción al principio de reconocimiento

Pasivos contingentes

76. La NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* define un pasivo contingente como:

- (a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada solo porque sucedan, o no sucedan, uno o más sucesos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o
- (b) una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
 - (i) no es probable que sea requerida una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio, estableciendo una obligación; o
 - (ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

77. El requerimiento de la NICSP 19 no se aplicará para determinar qué pasivos contingentes se han de reconocer en la fecha de la adquisición. En su lugar la adquirente reconocerá en la fecha de la adquisición un pasivo contingente asumido en una adquisición en el momento en que se transfiere la contraprestación si es una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda medirse con fiabilidad¹. Por ello, en contra de la NICSP 19, la adquirente reconocerá un pasivo contingente asumido en una adquisición en el momento en que se transfiere la contraprestación en la fecha de la adquisición, incluso cuando no sea probable que para cancelar la obligación vaya a requerirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio. El párrafo 115 proporciona guías sobre la contabilización posterior de pasivos contingentes.

Excepciones a los principios de reconocimiento y medición

¹ La información será fiable si está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1 analiza el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

Impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la fusión)

78. Las adquisiciones por una entidad del sector público pueden dar lugar a que una autoridad fiscal condone los importes debidos de impuestos como parte de los términos de la adquisición. La adquirente no reconocerá ninguna partida tributaria que se condone como resultado de los términos de la adquisición (los párrafos GA85 y GA87 proporcionan guías de aplicación relacionadas).
79. La adquirente reconocerá y medirá las partidas tributarias restantes incluidas en una adquisición o que surjan de ésta de acuerdo con la normativa internacional o nacional de contabilidad correspondiente que trate de los impuestos a las ganancias. La entidad adquirente reconocerá y medirá el ingreso restante de la tributación incluido en la adquisición o que surja de ésta de acuerdo con el la NICSP 23.

Beneficios a los empleados

80. La adquirente reconocerá y medirá un pasivo (o un activo, si lo hubiera) relacionado con acuerdos de beneficios a los empleados de la operación adquirida de acuerdo con la NICSP 39.

Activos de indemnización

81. En una adquisición, el vendedor puede indemnizar contractualmente a la adquirente por el resultado de una contingencia o de una incertidumbre relacionada con el total o con parte de un determinado activo o pasivo. Por ejemplo, el vendedor puede indemnizar a la adquirente por pérdidas superiores a un determinado importe de un pasivo que surja de una contingencia en particular; en otras palabras, el vendedor garantizará que el pasivo de la adquirente no excederá un determinado importe. Como resultado, la adquirente obtendrá un activo de indemnización. La adquirente reconocerá un activo de indemnización al mismo tiempo que reconozca la partida de indemnización y lo medirá sobre la misma base que ésta, sujeto a la necesidad de establecer una corrección de valor por importes incobrables. Por ello, si la indemnización está relacionada con un activo o pasivo que se reconoce a la fecha de la adquisición y se mide por su valor razonable a esa fecha, la adquirente reconocerá el activo de indemnización a la fecha de la adquisición, medido a su valor razonable de su fecha de adquisición. En un activo de indemnización medido a valor razonable, los efectos de la incertidumbre respecto a los flujos de efectivo futuros debidos a consideraciones de cobrabilidad están incluidos en la medida del valor razonable y no es necesaria una corrección de valor por separado (el párrafo GA88 proporciona guías de aplicación relacionadas).
82. En algunas circunstancias, la indemnización puede estar relacionada con un activo o con un pasivo que es una excepción a los principios de reconocimiento o medición. Por ejemplo, una indemnización puede estar relacionada con un pasivo contingente que no se reconoce a la fecha de la adquisición porque su valor razonable a esa fecha no puede medirse con fiabilidad. De forma

alternativa, una indemnización puede estar relacionada con un activo o un pasivo (por ejemplo, uno que proceda de un beneficio a empleados) que se mida sobre una base distinta al valor razonable en la fecha de la adquisición. En estas circunstancias, el activo de indemnización deberá reconocerse y medirse utilizando supuestos coherentes con los que se utilicen para medir la partida indemnizada, sujeto a la evaluación por la administración de la cobrabilidad del activo de indemnización y de cualquier limitación contractual sobre el importe indemnizado. El párrafo 116 proporciona guías sobre la contabilización posterior de un activo de indemnización.

Excepción al principio de medición

Derechos readquiridos

83. La adquirente medirá el valor de un derecho readquirido reconocido como un activo intangible basándose en el término restante del acuerdo vinculante, independientemente de si los participantes del mercado considerarían renovaciones de los acuerdos vinculantes potenciales al medir su valor razonable. Los párrafos GA79 y GA80 proporcionan guías de aplicación adicionales.

Transacciones con pagos basados en acciones

84. La adquirente medirá un pasivo o un instrumento de patrimonio relacionado con transacciones con pagos basados en acciones de la operación adquirida o la sustitución de las transacciones con pagos basados en acciones de la operación adquirida por transacciones con pagos basados en acciones de la adquirente de acuerdo con la norma internacional o nacional de contabilidad correspondiente que trata los pagos basados en acciones.

Reconocimiento y medición de la plusvalía o una ganancia por una compra en términos muy ventajosos

85. **La adquirente reconocerá una plusvalía en la fecha de la adquisición medida como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes, sujeta a los requerimientos del párrafo 86:**

(a) La suma de:

- (i) **la contraprestación transferida medida de acuerdo con esta Norma que, generalmente, requiere que sea el valor razonable en la fecha de la adquisición (véase el párrafo 95);**
- (ii) **el importe de cualquier participación no controladora en la operación adquirida medida de acuerdo con esta Norma; y**
- (iii) **en una adquisición llevada a cabo por etapas (véanse los párrafos 99 y 100), el valor razonable en la fecha de**

adquisición de la participación anteriormente tenida por la adquirente en el patrimonio de la operación adquirida.

- (b) **El neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos adquiridos y de los pasivos asumidos identificables, medidos de acuerdo con esta Norma.**

86. **La adquirente reconocerá la plusvalía solo en la medida en que la adquisición dé lugar a:**

- (a) **la generación de entradas de efectivo (tales como la adquisición de una operación generadora de efectivo); y/o**
- (b) **una reducción en las salidas de efectivo de la adquirente.**

Una adquirente reconocerá cualquier exceso posterior de (a) sobre (b) del párrafo 85 anterior como una pérdida en el resultado (ahorro o desahorro). El párrafo GA93 proporciona guías de aplicación adicionales.

87. En una adquisición en la que la adquirente y la operación adquirida (o sus propietarios anteriores) intercambian solo participaciones en el patrimonio, el valor razonable a la fecha de adquisición de los instrumentos de patrimonio de la operación adquirida se pueda medir con mayor fiabilidad que el valor razonable a la fecha de adquisición de las participaciones en el patrimonio de la adquirente. Si es así, la adquirente determinará el importe de la plusvalía utilizando el valor razonable en la fecha de adquisición de los instrumentos de patrimonio de la operación adquirida en lugar del valor razonable en la fecha de adquisición de las participaciones en el patrimonio transferidas. Para determinar el importe de la plusvalía en una adquisición en la que no se transfiere una contraprestación, la adquirente utilizará el valor razonable de su participación en la adquirida en la fecha de adquisición en lugar del valor razonable en la fecha de adquisición de la contraprestación transferida (párrafo 85(a)(i)). El párrafo GA94 proporciona guías de aplicación adicionales.

Compras en términos muy ventajosos

88. En ocasiones, en una combinación del sector público clasificada como una adquisición, una adquirente realizará una compra en términos muy ventajosos, que es una adquisición en la que el importe del párrafo 85(b) supera la suma de los importes especificados en el párrafo 85(a). Si ese exceso se mantiene después de aplicar los requerimientos del párrafo 90, la adquirente reconocerá la ganancia resultante en el resultado (ahorro o desahorro) en la fecha de adquisición. La ganancia se atribuirá a la adquirente.

89. Una compra en condiciones muy ventajosas puede suceder, por ejemplo, en una adquisición que es una venta forzada en la que el vendedor actúa bajo coacción económica. Sin embargo, las excepciones sobre el reconocimiento o la medición de partidas concretas tratadas en los párrafos 76 a 84 pueden también

resultar en el reconocimiento de una ganancia (o cambiar el importe de una ganancia reconocida) por una compra en condiciones muy ventajosas.

90. Antes de reconocer una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas, la adquirente evaluará nuevamente si ha identificado correctamente todos los activos adquiridos y todos los pasivos asumidos y reconocerá cualesquiera activos adicionales que sean identificados en esta revisión. La adquirente revisará entonces los procedimientos utilizados para medir los importes que esta Norma requiere que se reconozcan en la fecha de adquisición para todas las partidas siguientes:
 - (a) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos;
 - (b) la participación no controladora en la operación adquirida, si la hubiera;
 - (c) para una adquisición realizada por etapas, la participación en el patrimonio de la operación adquirida previamente mantenida por la adquirente; y
 - (d) la contraprestación transferida.

El objetivo de la revisión es asegurar que las mediciones reflejan adecuadamente la consideración de toda la información disponible en la fecha de la adquisición.

91. En el sector público, en ocasiones, una entidad obtiene el control de una operación en una transacción sin contraprestación en la que transfiere la contraprestación que no es aproximadamente igual al valor razonable de la operación adquirida. Estas circunstancias incluyen, pero no se limitan a:
 - (a) incautaciones compensadas de operaciones o entidades; y
 - (b) la transferencia de una operación a la adquirente por un donante por una contraprestación simbólica.
92. Si la esencia económica de una combinación del sector público es la de una adquisición, estas adquisiciones sin contraprestación se tratan como compras en condiciones muy ventajosas y se contabilizan de acuerdo con los párrafos 88 a 90.

Una adquisición sin contraprestación sin la transferencia de contraprestación

93. En el sector público, en ocasiones, una entidad obtiene el control de una operación en una transacción sin contraprestación en la que no transfiere contraprestación. Estas circunstancias incluyen, pero no se limitan a:
 - (a) Las incautaciones no compensadas de operaciones o entidades (también conocidas como nacionalizaciones forzosas).
 - (b) La transferencia de una operación a una entidad por un donante sin contraprestación. Estas transferencias pueden tomar la forma de un legado.

y

- (c) La transferencia a la entidad de una operación que tiene pasivos netos. La entidad puede aceptar la transferencia de los pasivos netos para impedir el cese de la operación. Estas transacciones son, en ocasiones, conocidas como "rescates".

94. Si la esencia económica de la combinación del sector público es la de una adquisición, la adquirente que obtiene el control de una operación adquirida en una transacción sin contraprestación en la que no transfiere contraprestación no reconoce plusvalía. La adquirente reconoce una ganancia o pérdida en el resultado (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 86.

Contraprestación transferida

95. La contraprestación transferida en una adquisición deberá medirse a su valor razonable, que deberá calcularse como la suma de los valores razonables en la fecha de adquisición de los activos transferidos por la adquirente, de los pasivos incurridos por ella con los anteriores propietarios de la operación adquirida y de las participaciones en el patrimonio emitidas por la adquirente. (Sin embargo, toda porción de incentivos con pagos basados en acciones de la adquirente, intercambiada por incentivos mantenidos por los empleados de la operación adquirida, que esté incluida en la contraprestación transferida en la adquisición deberá medirse de acuerdo con el párrafo 84 y no por el valor razonable). Son ejemplos de formas potenciales de contraprestación el efectivo, otros activos, una operación o una entidad controlada de la adquirente, contraprestaciones contingentes, instrumentos de patrimonio ordinarios o preferentes, opciones, certificados de opción para suscribir títulos (warrants) y participaciones de miembros de entidades mutualistas.
96. La contraprestación transferida puede incluir activos o pasivos de la adquirente que tengan un importe en libros que difiera de sus valores razonables en la fecha de adquisición (por ejemplo activos no monetarios o una operación de la adquirente). Si así fuera, la adquirente medirá nuevamente los activos transferidos o pasivos a sus valores razonables en la fecha de la adquisición y reconocerá las ganancias o pérdidas resultantes, si las hubiera, en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, algunas veces los activos o pasivos transferidos permanecen en la entidad combinada tras la adquisición (por ejemplo, porque los activos o pasivos se transfirieron a la operación adquirida y no a sus anteriores propietarios), y la adquirente, por ello, retiene el control sobre ellos. En esa situación, la adquirente medirá esos activos y pasivos por sus importes en libros inmediatamente antes de la fecha de adquisición y no reconocerá una ganancia o pérdida en el resultado (ahorro o desahorro) sobre activos o pasivos que controla tanto antes como después de la adquisición.

Contraprestación contingente

97. La contraprestación que la adquirente transfiere a cambio de la operación adquirida incluye cualquier activo o pasivo que proceda de un acuerdo de contraprestación contingente (véase el párrafo 95). La adquirente reconocerá a la fecha de adquisición el valor razonable de la contraprestación contingente como parte de la contraprestación transferida a cambio de la operación adquirida.
98. La adquirente clasificará una obligación de pagar una contraprestación contingente que cumple la definición de un instrumento financiero como pasivo financiero o como un componente de los activos netos/patrimonio basándose en las definiciones de instrumentos de patrimonio y de pasivo financiero incluidas en el párrafo 9 de la NICSP 28. La adquirente clasificará como un activo un derecho a la devolución de contraprestaciones previamente transferidas si se cumplen determinadas condiciones. El párrafo 117 proporciona guías sobre la contabilización posterior de la contraprestación contingente.

Una adquisición realizada por etapas

99. Algunas veces, una adquirente obtiene el control de una operación adquirida en la que tenía una participación en el patrimonio inmediatamente antes de la fecha de la adquisición. Por ejemplo, a 31 de diciembre de 20X1, la Entidad A posee un 35 por cien de participación no controladora en la Entidad B. En esa fecha, la Entidad A compra una participación adicional del 40 por cien en la Entidad B, lo que le da el control sobre esta entidad. Esta Norma denomina esta transacción como una adquisición realizada por etapas, que también se denomina algunas veces como adquisición por pasos.
100. En una adquisición realizada por etapas, la adquirente medirá nuevamente su participación previa en el patrimonio de la operación adquirida por su valor razonable a la fecha de adquisición y reconocerá la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en el resultado (ahorro o desahorro) o en los activos netos/patrimonio según proceda. En periodos anteriores sobre los que se informa, la adquirente pudo haber reconocido en los activos netos/patrimonio los cambios en el valor de su participación en el patrimonio de la operación adquirida. Si así fuera, el importe que fue reconocido en los activos netos/patrimonio deberá reconocerse sobre la misma base que se requeriría si la adquirente hubiera dispuesto directamente de la anterior participación mantenida en el patrimonio.

Guías adicionales para la aplicación del método de la adquisición si una adquisición se realiza a través de cambios en los derechos de voto, solo mediante contrato, y circunstancias similares en las que no se transfiere contraprestación

Una adquisición realizada a través de cambios en los derechos de voto, solo mediante contrato, y circunstancias similares que no conllevan la transferencia de contraprestación

101. Algunas veces, una adquirente obtiene el control de una operación adquirida sin la transferencia de una contraprestación. El método contable de la adquisición para una adquisición se aplica a las combinaciones del sector público. Estas circunstancias incluyen:
 - (a) La operación adquirida recompra un número suficiente de sus propias acciones de modo que una inversora existente (la adquirente) obtiene el control.
 - (b) La caducidad de derechos de veto minoritarios que anteriormente impedían a la adquirente controlar una operación adquirida en la que la primera tenía la mayoría de los derechos de voto.
 - (c) La adquirente y la operación adquirida acuerdan combinar sus operaciones solo mediante un contrato. La adquirente no transfiere ninguna contraprestación a cambio del control de una operación adquirida y no mantiene participaciones en el patrimonio en la operación adquirida, ni en la fecha de adquisición ni con anterioridad.
102. En una adquisición realizada solo mediante un contrato, la adquirente atribuirá a los propietarios de la operación adquirida el importe de los activos netos de ésta última reconocido de acuerdo con esta Norma. En otras palabras, las participaciones en el patrimonio cuantificables en la operación adquirida tenidas por otras partes distintas de la adquirente son una participación no controladora en los estados financieros de la adquirente posteriores a la adquisición, incluso si el resultado es que todas las participaciones en el patrimonio cuantificables de la operación adquirida se atribuyen a participaciones no controladoras.

Periodo de medición

103. **Si la contabilización inicial de una adquisición está incompleta al final del periodo sobre el que se informa en el que la adquisición ocurre, la adquirente informará en sus estados financieros sobre los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. Durante el periodo de medición, la adquirente ajustará retroactivamente los importes provisionales reconocidos en la fecha de la adquisición para reflejar la nueva información obtenida sobre hechos y circunstancias que existan a la fecha de la adquisición y que, si hubieran sido conocidos, habrían afectado a la medición de los importes reconocidos en esa fecha.**

Durante el periodo de medición la adquirente también reconocerá activos o pasivos adicionales si obtiene nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición y que, si hubieran sido conocidos, habrían dado lugar al reconocimiento de esos activos y pasivos a esa fecha. El periodo de medición terminará tan pronto como la adquirente reciba la información que estuviera buscando sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición o concluya que no se puede obtener más información. Sin embargo, el periodo de medición no excederá de un año a partir de la fecha de adquisición.

104. El periodo de medición es aquél posterior a la fecha de adquisición durante el cual la adquirente puede ajustar los importes provisionales reconocidos en una adquisición. El periodo de medición proporciona a la adquirente un plazo razonable para obtener la información necesaria para identificar y medir, a la fecha de la adquisición las siguientes partidas y con los requerimientos de esta Norma:
 - (a) los activos adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en la operación adquirida;
 - (b) la contraprestación transferida a la operación adquirida (o el otro importe utilizado para medir la plusvalía);
 - (c) en una adquisición realizada en etapas, la participación en el patrimonio de la operación adquirida anteriormente tenida por la adquirente; y
 - (d) la plusvalía resultante, pérdida, o la ganancia por una compra realizada en condiciones muy ventajosas.
105. La adquirente considerará todos los factores pertinentes para determinar si la información obtenida tras la fecha de la adquisición debería dar lugar a un ajuste en los importes provisionales reconocidos o si esa información procede de sucesos ocurridos después de la fecha de la adquisición. Los factores pertinentes incluyen la fecha en que se obtuvo la información adicional y si la adquirente puede identificar una razón para un cambio en los importes provisionales. La información que se obtiene poco después de la fecha de la adquisición tiene mayor probabilidad de reflejar circunstancias existentes en la fecha de la adquisición que la obtenida varios meses después. Por ejemplo, la venta de un activo a un tercero poco después de la fecha de la adquisición por un importe que difiere significativamente de su valor razonable provisional medido para esa fecha es probable que indique un error en el importe provisional, a menos que pueda identificarse un suceso entre un momento y el otro que haya cambiado su valor razonable.
106. La adquirente reconocerá un incremento (disminución) en el importe provisional reconocido para un activo identificable (pasivo) por medio de una disminución (incremento) en la plusvalía. Sin embargo, la nueva información obtenida durante el periodo de medición puede dar lugar, algunas veces, a un

ajuste del importe provisional de más de un activo o pasivo. Por ejemplo, la adquirente puede haber asumido un pasivo para pagar daños relacionados con un accidente en una de las instalaciones de la operación adquirida, total o parcialmente cubierta por la póliza de seguros de responsabilidad de ésta. Si la adquirente obtiene nueva información durante el periodo de medición sobre el valor razonable en la fecha de adquisición de ese pasivo, el ajuste de la plusvalía que proceda de un cambio en el importe provisional reconocido para el pasivo sería compensado (en todo o en parte) por el ajuste que corresponda de la plusvalía que proceda de un cambio en el importe provisional reconocido por el derecho por cobrar de la aseguradora por la reclamación.

107. Durante el periodo de medición, la adquirente reconocerá ajustes del importe provisional como si la contabilización de la adquisición hubiera sido completada en la fecha de la adquisición. Así, la adquirente revisará en la medida en que sea necesario, la información comparativa presentada en los estados financieros de periodos anteriores, lo que incluye la realización de cambios en la depreciación, amortización u otros con efectos sobre el resultado reconocidos para completar la contabilización inicial.
108. Tras el periodo de medición, la adquirente sólo revisará la contabilidad de una adquisición para corregir un error de acuerdo con la NICSP 3.

Determinación de lo que es parte de la transacción de adquisición

109. **La adquirente y la operación adquirida pueden tener una relación preexistente u otro acuerdo anterior a las negociaciones para el comienzo de la adquisición, o pueden llevar a cabo un acuerdo durante las negociaciones que esté separado de la adquisición. En cualquiera de las dos situaciones, la adquirente identificará cualquier importe que no forme parte de lo que la adquirente y la operación adquirida (o sus anteriores propietarios) intercambian en la adquisición, es decir importes que no son parte del intercambio por la operación adquirida. La adquirente sólo reconocerá como parte de la aplicación del método de la adquisición la contraprestación transferida por la operación adquirida y los activos adquiridos y pasivos asumidos en el intercambio por la operación adquirida. Las transacciones separadas deberán contabilizarse de acuerdo con las NICSP que correspondan.**
110. Es probable que una transacción realizada por la adquirente o en nombre de ella o principalmente en beneficio de ésta o de la entidad combinada, y no fundamentalmente en beneficio de la operación adquirida (o sus anteriores propietarios) antes de la adquisición, sea una transacción separada. Los siguientes son ejemplos de transacciones separadas a las que no se les debe aplicar el método de la adquisición:
 - (a) una transacción que, de hecho, cancela relaciones preexistentes entre la adquirente y la operación adquirida;

- (b) una transacción que remunera a los empleados o a los anteriores propietarios de la operación adquirida por servicios futuros; y
- (c) una transacción que reembolsa a la operación adquirida o a sus anteriores propietarios por el pago de los costos de la adquirente relacionados con la adquisición.

Los párrafos GA99 a GA106 proporcionan guías de aplicación adicionales.

Costos relacionados con la adquisición

111. Son costos relacionados con la adquisición aquellos en que incurre la adquirente para llevar a cabo una adquisición. Estos costos incluyen los honorarios de búsqueda; asesoramiento, jurídicos, contable, de valoración y otros honorarios profesionales o de consultoría; costos generales de administración, incluyendo los de mantener un departamento interno de adquisiciones; y costos de registro y emisión de títulos de deuda y de patrimonio. La adquirente contabilizará los costos relacionados con la adquisición como gastos en los periodos en que los costos se hayan incurrido y los servicios se hayan recibido, con una excepción. Los costos de emisión de deuda o títulos de patrimonio se reconocerán de acuerdo con la NICSP 28 y la NICSP 29.

Medición y contabilización posterior

112. **En general, una adquirente medirá y contabilizará posteriormente los activos adquiridos, los pasivos asumidos o incurridos y los instrumentos de patrimonio emitidos en una adquisición de acuerdo con otras NICSP aplicables a esas partidas, dependiendo de su naturaleza. Sin embargo, esta Norma proporciona guías sobre la medición y contabilización de los siguientes activos adquiridos, pasivos asumidos o incurridos e instrumentos de patrimonio emitidos en una adquisición:**
- (a) **derechos readquiridos;**
 - (b) **pasivos contingentes reconocidos en la fecha de la adquisición;**
 - (c) **activos de indemnización**
 - (d) **contraprestación contingente; e**
 - (e) **impuestos a las ganancias (si están incluidos en los términos de la adquisición).**

Los párrafos GA107 y GA108 proporcionan guías de aplicación adicionales.

Derechos readquiridos

113. Una licencia o derecho similar, anteriormente concedida por una operación que se combina a otra operación que se combina y reconocida como un activo intangible se amortizará a lo largo del periodo restante del acuerdo vinculante

en el que se concedió el derecho, si el derecho se concedió por un periodo finito. Si el derecho se concedió por un periodo indefinido, la entidad resultante comprobará el derecho por deterioro de valor al menos anualmente, y siempre que haya una indicación de que el derecho pueda estar deteriorado. Una adquirente que posteriormente venda a un tercero un derecho readquirido, incluirá el importe en libros del activo intangible al determinar la ganancia o pérdida de la venta.

Transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una adquirente u operación adquirida sobre la base de los criterios que podrían cambiar como resultado de una adquisición

114. Una transferencia, préstamo en condiciones favorables y beneficios similares anteriormente recibidos por una adquirente o una operación adquirida sobre la base de los criterios que cambien como resultado de una adquisición, se evaluarán nuevamente de forma prospectiva de acuerdo con otras NICSP (los párrafos GA109 a GA111 proporcionan guías de aplicación relacionadas).

Pasivos contingentes

115. Tras el reconocimiento inicial y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, la adquirente medirá un pasivo contingente reconocido en una adquisición al mayor de:
 - (a) el importe que se reconocería de acuerdo con la NICSP 19; y
 - (b) el importe reconocido inicialmente menos, cuando sea aplicable, la amortización acumulada reconocida de acuerdo con la NICSP 9 *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*.

Este requerimiento no se aplicará a contratos contabilizados de acuerdo con la NICSP 29.

Activos de indemnización

116. Al final de cada periodo posterior sobre el que se informe, la adquirente medirá un activo de indemnización que fue reconocido en la fecha de adquisición sobre la misma base que el pasivo o activo indemnizado, sujeto a cualesquiera limitaciones contractuales sobre su importe y, para un activo de indemnización que no se mida posteriormente por su valor razonable, a la evaluación de la dirección sobre su cobrabilidad. La adquirente dará de baja en cuentas el activo de indemnización únicamente cuando lo cobre, lo venda o pierda de cualquier otra forma el derecho sobre él.

Contraprestación contingente

117. Algunos cambios en el valor razonable de una contraprestación contingente que la adquirente reconozca después de la fecha de la adquisición pueden ser el resultado de información adicional que la adquirente obtenga después de esa

fecha sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición. Estos cambios son ajustes del periodo de medición de acuerdo con los párrafos 103 a 107. Sin embargo, los cambios que procedan de sucesos ocurridos tras la fecha de la adquisición, tales como cumplir un objetivo de ganancias, alcanzar un precio por acción determinado o alcanzar un hito en un proyecto de investigación y desarrollo, no son ajustes del periodo de medición. La adquirente contabilizará los cambios en el valor razonable de una contraprestación contingente que no sean ajustes del periodo de medición de la forma siguiente:

- (a) Las contraprestaciones contingentes clasificadas como un componente de los activos netos/patrimonio no deberán medirse nuevamente y su liquidación posterior deberá contabilizarse dentro de los activos netos/patrimonio.
- (b) Otras contraprestaciones contingentes que:
 - (i) Se encuentren dentro del alcance de la NICSP 29, deberán medirse por su valor razonable en la fecha de presentación y los cambios en el valor razonable se reconocerán en el resultado del periodo (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29.
 - (ii) No se encuentren dentro del alcance de la NICSP 29, deberán medirse por su valor razonable, en la fecha de presentación y los cambios en el valor razonable se reconocerán en el resultado del periodo (ahorro o desahorro).

Impuestos a las ganancias (si no están incluidos en los términos de la fusión)

- 118. Las adquisiciones que implican entidades del sector público pueden dar lugar a que una autoridad fiscal condone los importes de impuestos después de la adquisición. La adquirente contabilizará los impuestos condonados de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional correspondiente que trate el impuesto a las ganancias.

Información a revelar

- 119. **La adquirente revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y efectos financieros de una adquisición que haya efectuado, ya sea:**
 - (a) **durante el periodo corriente sobre el que se informa; o**
 - (b) **después del final del periodo contable pero antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión.**
- 120. Para cumplir el objetivo del párrafo 119, la adquirente revelará la siguiente información para cada adquisición que ocurra durante el periodo contable:
 - (a) El nombre y una descripción de cada operación adquirida.

- (b) La fecha de la adquisición.
- (c) El porcentaje de participaciones en el patrimonio o equivalente adquirido.
- (d) Las principales razones para la adquisición y una descripción de la forma en que la adquirente obtiene el control de la operación adquirida incluyendo, cuando proceda, la base legal para la adquisición.
- (e) Una descripción cualitativa de los factores que constituyen la plusvalía reconocida, tales como sinergias esperadas de combinar las operaciones de la operación adquirida y la adquirente, activos intangibles que no cumplen las condiciones para su reconocimiento por separado u otros factores.
- (f) El valor razonable en la fecha de adquisición del total de la contraprestación transferida y el valor razonable en la fecha de adquisición de cada clase principal de contraprestación, tales como:
 - (i) efectivo;
 - (ii) otros activos tangibles o intangibles, incluyendo una operación o una entidad controlada de la adquirente;
 - (iii) pasivos incurridos, por ejemplo, un pasivo por contraprestación contingente; y
 - (iv) participaciones en el patrimonio de la adquirente, incluyendo el número de instrumentos o participaciones emitidas o a emitir y el método de medición del valor razonable de esos instrumentos o participaciones.
- (g) Para los acuerdos por contraprestaciones contingentes y los activos de indemnización:
 - (i) el importe reconocido en la fecha de la adquisición;
 - (ii) una descripción de los acuerdos y la base para determinar el importe del pago; y
 - (iii) una estimación del rango de resultados (sin descontar) o, si éste no puede estimarse, la revelación de esa circunstancia y de las razones por las que no puede estimarse. Si el importe máximo del pago es ilimitado, la adquirente revelará ese hecho.
- (h) Para las cuentas por cobrar adquiridas:
 - (i) el valor razonable de las cuentas por cobrar;
 - (ii) los importes brutos por cobrar de acuerdo con un acuerdo vinculante; y

- (iii) la mejor estimación en la fecha de la adquisición de los flujos de efectivos según un acuerdo vinculante que no se espera cobrar.

La información a revelar deberá proporcionarse por clase principal de cuenta por cobrar, tales como, préstamos, arrendamientos financieros directos y cualquier otra clase de cuentas por cobrar.

- (i) Los importes reconocidos a partir de la fecha de la adquisición para cada clase principal de activos adquiridos y pasivos asumidos.
- (j) Para cada pasivo contingente reconocido de acuerdo con el párrafo 77, la información requerida en el párrafo 98 de la NICSP 19. Cuando un pasivo contingente no se reconozca porque su valor razonable no puede medirse con fiabilidad, la adquirente revelará:
 - (i) la información requerida por el párrafo 100 de la NICSP 19; y
 - (ii) las razones por las que el pasivo no puede medirse con fiabilidad.
- (k) El importe total de la plusvalía que se espera que sea deducible para propósitos fiscales.
- (l) Para las transacciones que se reconozcan de forma separada de la adquisición de activos y de la asunción de pasivos en la adquisición de acuerdo con el párrafo 109:
 - (i) una descripción de cada transacción;
 - (ii) la forma en que la adquirente contabilizó cada transacción;
 - (iii) el importe reconocido para cada transacción y la partida de los estados financieros en que se reconoce cada importe; y
 - (iv) cuando la transacción sea la liquidación efectiva de una relación preexistente, el método utilizado para determinar el importe de dicha liquidación.
- (m) La información sobre transacciones reconocidas requeridas por (l) incluirá el importe de los costos relacionados con la adquisición y, de forma separada, el importe de esos costos reconocidos como un gasto y la partida o partidas del estado del rendimiento financiero en el que se reconocen esos gastos. También deberá revelarse el importe de cualquier costo de emisión no reconocido como un gasto y la forma en que fueron reconocidos.
- (n) En una adquisición en la que se reconoce una pérdida en el resultado (ahorro o desahorro) (véase el párrafo 86):
 - (i) el importe de cualquier pérdida reconocida de acuerdo con el párrafo 86 y la partida del estado del rendimiento financiero en el que se la ha reconocido; y

- (ii) una descripción de las razones por las que la transacción ocasionó una pérdida.
- (o) En una compra en condiciones muy ventajosas (véanse los párrafos 88 a 90):
 - (i) el importe de cualquier ganancia reconocida de acuerdo con el párrafo 88 y la partida del estado del rendimiento financiero en el que se la ha reconocido; y
 - (ii) una descripción de las razones por las que la transacción ocasionó una ganancia.
- (p) Para cada adquisición en la que la adquirente mantiene menos del 100 por cien de las participaciones en la propiedad cuantificables o equivalente en la operación adquirida en la fecha de la adquisición:
 - (i) el importe de la participación no controladora en la operación adquirida reconocido en la fecha de la adquisición y la base de medición aplicada a ese importe; y
 - (ii) para cada participación no controladora en una operación adquirida medida a valor razonable, las técnicas de valoración y datos de entrada significativos utilizados para medir ese valor.
- (q) En una adquisición realizada por etapas:
 - (i) el valor razonable en la fecha de la adquisición de las participaciones en el patrimonio en la operación adquirida mantenidas por la adquirente inmediatamente antes de la fecha de la adquisición; y
 - (ii) el importe de cualquier ganancia o pérdida reconocida procedente de la nueva medición a valor razonable de la participación en el patrimonio de la operación adquirida mantenida por la adquirente antes de la adquisición (véase el párrafo 100) y la partida del estado del rendimiento financiero en la que está reconocida esa ganancia o pérdida.
- (r) La siguiente información:
 - (i) los importes de ingresos y gastos, y el resultado (ahorro o desahorro) de la operación adquirida desde la fecha de la adquisición incluidos en el estado del rendimiento financiero consolidado para el periodo sobre el que se informa; y
 - (ii) el ingreso y gasto y el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad combinada para el periodo corriente sobre el que se informa, como si la fecha de adquisición para todas las adquisiciones que tuvieron lugar durante el año se hubieran producido al comienzo del periodo anual sobre el que se informa.

Cuando la revelación de cualquiera de las informaciones requeridas por este subpárrafo sea impracticable, la adquirente revelará ese hecho y explicará por qué la revelación es impracticable. Esta Norma utiliza el término "impracticable" con el mismo significado que en la NICSP 3.

121. Para las adquisiciones ocurridas durante el periodo contable que sean colectivamente significativas, la adquirente revelará la información requerida de forma agregada en el párrafo 120(e) y (r).
122. Cuando la fecha de adquisición de una adquisición sea posterior al final del periodo contable pero anterior a la autorización para emisión de los estados financieros, la adquirente revelará la información requerida por el párrafo 120, a menos que la contabilización inicial de la adquisición esté incompleta en el momento en que los estados financieros se autoricen para su emisión. En esa situación, la adquirente describirá qué información a revelar no puede facilitarse y las razones por las que no es posible hacerlo.
123. **La adquirente revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los efectos financieros de los ajustes reconocidos en el periodo corriente sobre el que se informa que estén relacionados con las adquisiciones que tuvieron lugar en el mismo o en periodos anteriores.**
124. Para cumplir el objetivo del párrafo 123, la adquirente revelará la siguiente información para cada adquisición significativa o para las adquisiciones individualmente poco importantes que consideradas conjuntamente tengan importancia relativa:
 - (a) Si la contabilización inicial de una adquisición esté incompleta (véase el párrafo 103) para activos, pasivos, participaciones no controladoras o partidas de contraprestación concretos y, por consiguiente, de los importes reconocidos en los estados financieros de la adquisición hayan sido determinados solo provisionalmente:
 - (i) las razones por las que la contabilización inicial de la adquisición está incompleta;
 - (ii) los activos, pasivos, participaciones en el patrimonio cuantificables (o equivalentes) o partidas de contraprestación cuya contabilización inicial esté incompleta; y
 - (iii) la naturaleza y el importe de todos los ajustes del periodo de medición reconocidos durante el periodo contable de acuerdo con el párrafo 107.
 - (b) Para cada periodo contable posterior a la fecha de la adquisición hasta que la entidad cobre, venda o pierda de cualquier otra forma el derecho a un activo de contraprestación contingente, o hasta que la entidad

liquide un pasivo de contraprestación contingente o se cancele el pasivo o expire:

- (i) cualquier cambio en los importes reconocidos, incluyendo cualquier diferencia que surja en la liquidación;
 - (ii) cualquier cambio en el rango de resultados (no descontados) y las razones de esos cambios; y
 - (iii) las técnicas de valoración y los insumos del modelo claves utilizados para medir la contraprestación contingente.
- (c) Para los pasivos contingentes reconocidos en una adquisición, la adquirente revelará la información requerida en los párrafos 97 y 98 de la NICSP 19 para cada clase de provisión.
- (d) Una conciliación entre los valores en libros de la plusvalía al principio y al final del periodo, mostrando por separado:
- (i) El importe bruto y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas al principio del periodo contable.
 - (ii) Plusvalía adicional reconocida durante el periodo sobre el que se informa.
 - (iii) Ajustes procedentes del reconocimiento posterior de importes durante el periodo sobre el que se informa de acuerdo con la normativa contable internacional o nacional correspondiente que trate sobre impuestos a las ganancias.
 - (iv) Plusvalía dada de baja en cuentas durante el periodo sobre el que se informa.
 - (v) Las pérdidas por deterioro de valor reconocidas durante el periodo contable, de acuerdo con la NICSP 26 *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*. (La NICSP 26 requiere, adicionalmente, la revelación de información sobre el importe recuperable y el deterioro de valor de la plusvalía).
 - (vi) Las diferencias de cambio netas que surjan durante el periodo contable, de acuerdo con la NICSP 4 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*.
 - (vii) Cualesquiera otros cambios en el importe en libros durante el periodo contable.
 - (viii) El importe bruto y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

- (e) El importe y una explicación sobre cualquier ganancia o pérdida reconocida en el periodo corriente sobre el que se informa, que:
 - (i) guarde relación con los activos adquiridos o con los pasivos asumidos identificables en una adquisición que haya sido efectuada en el periodo corriente sobre el que se informa o en uno anterior; y
 - (ii) sea de tal magnitud, naturaleza o repercusión que su revelación sea relevante para la comprensión de los estados financieros de la entidad combinada.

Y

- (f) Si los importes de las deudas tributarias condonadas como resultado de los términos de la fusión (véanse los párrafos 78 y 79):
 - (i) el importe de las deudas tributarias que fueron condonadas; y
 - (ii) si la adquirente es la autoridad fiscal, detalles del ajuste realizado al impuesto por cobrar.

125. Si la información a revelar específicamente requerida por esta y otras NICSP no cumple los objetivos establecidos en los párrafos 119 y 123, la adquirente revelará cualquier información adicional que sea necesaria para cumplir esos objetivos.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

126. Esta Norma deberá aplicarse prospectivamente a las combinaciones del sector público cuya fecha de fusión o de adquisición sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informe que se inicie a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma antes del 1 de enero de 2019 revelará este hecho.

Transición

127. Los activos y pasivos que surgieron de combinaciones del sector público cuya fecha de fusión o de adquisición fue anterior a la aplicación de esta Norma no deberán ajustarse por la aplicación de esta Norma.
128. Los saldos de contraprestaciones contingentes que surgen de adquisiciones cuyas fechas de adquisición precedían la fecha en que una entidad aplicó por primera vez esta Norma no deberán ajustarse en la primera aplicación de esta Norma. Los párrafos 129 a 132 deberán aplicarse en la contabilización posterior de esos saldos. Los párrafos 129 a 132 no se aplicarán en la contabilización de saldos de contraprestaciones contingentes que surjan de adquisiciones con fechas de adquisición a partir de la fecha en que la entidad aplicó por primera

vez esta Norma. En los párrafos 129 a 132 adquisiciones hacen referencia exclusivamente a adquisiciones cuya fecha de adquisición es anterior a la aplicación de esta Norma.

129. Si una adquisición prevé un ajuste al costo de la adquisición que depende de hechos futuros, la adquirente incluirá el importe de ese ajuste en el costo de la adquisición en la fecha de la adquisición si el ajuste es probable y puede medirse con fiabilidad.
130. Un acuerdo de adquisición puede permitir ajustes al costo de la adquisición que dependen de uno o más hechos futuros. El ajuste puede, por ejemplo, depender de un nivel específico de beneficio que se mantenga u obtenga en periodos futuros, o en que se mantenga el precio de mercado de los instrumentos emitidos. Es posible habitualmente estimar el importe de cualquiera de estos ajustes en el momento de la contabilización inicial de la adquisición sin deteriorar la fiabilidad de la información, incluso en presencia de cierta incertidumbre. Si los hechos futuros no tienen lugar o la estimación necesita revisarse, el costo de la adquisición se ajustará en consecuencia.
131. Sin embargo, cuando un acuerdo de adquisición prevé un ajuste, ese ajuste no se incluirá en el costo de la adquisición en el momento de la contabilización inicial de la adquisición si no es probable o no puede medirse con fiabilidad. Si ese ajuste posteriormente pasa a ser probable y puede medirse con fiabilidad, la contraprestación adicional se tratará como un ajuste al costo de la adquisición.
132. En algunas circunstancias, se puede requerir que la adquirente realice un pago posterior al vendedor como compensación por una reducción en el valor de los activos cedidos, instrumentos de patrimonio emitidos o pasivos incurridos o asumidos por la adquirente a cambio del control de la operación adquirida. Este es el caso, por ejemplo, cuando la adquirente garantiza el precio de mercado de instrumentos de patrimonio o deuda emitidos como parte del costo de la adquisición y se le requiere que emita instrumentos de patrimonio o deuda adicionales para restablecer el costo originalmente determinado. En estos casos, no se reconoce incremento alguno en el costo de la adquisición. En el caso de instrumentos de patrimonio, el valor razonable del pago adicional se compensa mediante una reducción igual en el valor atribuido a los instrumentos inicialmente emitidos. En el caso de instrumentos de deuda, el pago adicional se considera una reducción en la prima o un incremento en el descuento sobre la emisión inicial.
133. Una entidad, tal como una entidad mutualista, que no haya aplicado todavía esta Norma y tenga una o más combinaciones del sector público que fueron contabilizadas utilizando el también conocido con anterioridad como método de la adquisición (que conlleva la amortización de la plusvalía), aplicará las disposiciones transitorias de los párrafos GA114 y GA115.

Impuesto a las ganancias

134. Para combinaciones del sector público en las que la fecha fusión o de adquisición sea anterior a que se aplique esta Norma, la adquirente o la entidad resultante aplicará los requerimientos de la norma internacional o nacional correspondiente que trate los impuestos a las ganancias de forma prospectiva. Desde la fecha en que esta Norma se aplique, la adquirente o entidad resultante reconocerá los cambios requeridos por la norma internacional o nacional correspondiente que trate los impuestos a las ganancias como un ajuste al resultado (ahorro o desahorro), [o si así se requiere, por la norma internacional o nacional correspondiente que trate los impuestos a las ganancias, fuera del resultado (ahorro o desahorro)].

Apéndice A

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 40.

Definiciones (véase el párrafo 5)

- GA1. El párrafo 5 de esta Norma define una entidad resultante como "la entidad que es el resultado de dos o más operaciones que se combinan en una fusión." Una entidad resultante no es inicialmente una parte de la combinación del sector público. Una entidad resultante puede tener forma legal de una entidad nueva, o puede conservar la identidad legal de una de las operaciones que se combinan. Sin embargo, una entidad resultante habitualmente tiene la esencia económica de una entidad nueva. En una combinación en la que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, y en la cual la esencia económica es la de una fusión, la naturaleza de la combinación es habitualmente que la entidad resultante tiene la esencia de una entidad nueva.

Identificación de una combinación del sector público (véase el párrafo 6)

- GA2. El párrafo 5 de esta Norma define una combinación del sector público como "la unión de operaciones separadas en una única entidad del sector público." La referencia a una entidad del sector público puede ser a una sola entidad o a una entidad económica. Algunas reorganizaciones del sector público pueden implicar más de una combinación del sector público. Las circunstancias en las que puede tener lugar una combinación del sector público incluyen:
- (a) por acuerdo mutuo; y
 - (b) por obligación (por ejemplo, por legislación).
- GA3. El párrafo 5 de esta Norma define una operación como "un conjunto integrado de actividades y activos o pasivos relacionados susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de lograr los objetivos de una entidad, proporcionando bienes o servicios."
- GA4. Una operación consiste en insumos y procesos aplicados a estos insumos que tienen la capacidad de crear productos. Aunque las operaciones habitualmente tienen productos, éstos no se requieren para que un conjunto integrado de actividades y activos o pasivos relacionados cumplan los requisitos de una operación. Afectos de esta norma, los tres elementos de una operación se definen de la siguiente forma:
- (c) **Insumo:** todo recurso económico que elabora, o tiene la capacidad de elaborar, productos si se les aplica uno o más procesos.

- (d) **Proceso:** todo sistema, norma, protocolo, convención o regla que aplicado a un insumo o insumos, elabora o tiene la capacidad de elaborar productos.
- (e) **Producto:** el resultado de insumos y procesos aplicados a éstos que proporcionan o tienen la capacidad de proporcionar, bienes o servicios.

Las definiciones de un insumo y de un producto difieren de los de la GPR 3, *Presentación de información sobre el rendimiento de los servicios*. Esto es porque la GPR se centra en destinatarios que son externos a la entidad; una operación puede tener destinatarios que son internos a una entidad.

- GA5. Para poder ser dirigido y gestionado, a los efectos definidos, un conjunto integrado de actividades y activos o pasivos requiere dos elementos esenciales—insumos y procesos aplicados a éstos, que juntos se utilizan o utilizarán en la elaboración de productos. Sin embargo, una operación no necesita incluir todos los insumos y procesos que el transferidor utilizó al operar esa operación si la entidad que recibe la operación u operaciones puede continuar elaborando productos, por ejemplo mediante la integración de la operación con sus propios insumos y procesos.
- GA6. La naturaleza de los elementos de una operación varía según sectores y según la estructura de las operaciones (actividades) de una entidad, incluyendo la etapa de desarrollo de la entidad. Las operaciones establecidas tienen a menudo numerosos tipos distintos de insumos, procesos y productos, mientras que las operaciones nuevas tienen a menudo pocos insumos y procesos y en ocasiones solo un producto. Casi todas las operaciones también tienen pasivos, pero una operación no necesita tener pasivos.
- GA7. Es posible que un conjunto integrado de actividades y activos o pasivos en la etapa de desarrollo no tenga productos. En estos casos, la entidad que recibe la operación debería considerar otros factores para determinar si el conjunto es una operación. Esos factores incluyen pero no se limitan a si el conjunto:
 - (f) ha comenzado las actividades principales planeadas;
 - (g) tiene empleados, propiedad intelectual y otros insumos y procesos que pudieran aplicarse a dichos insumos;
 - (h) busca un plan para elaborar productos; y
 - (i) será capaz de acceder a los destinatarios del servicio que recibirán los productos.

No todos estos factores necesitan estar presentes en la etapa de desarrollo como un conjunto integrado concreto de actividades y activos o pasivos para cumplir las condiciones para ser considerada una operación.

- GA8. La determinación de si un conjunto concreto de actividades y activos o pasivos es una operación, debe basarse en si el conjunto integrado es

susceptible de ser dirigido y gestionado como una operación por otra entidad. Así, para evaluar si un conjunto concreto es una operación, no es importante si el transferidor opera el conjunto como una operación o si la adquirente pretende operar el conjunto como una operación.

- GA9. En ausencia de evidencia en contrario, deberá suponerse que un conjunto concreto de actividades y activos o pasivos en los que hay una plusvalía es una operación. Sin embargo, una operación no necesita tener plusvalía.

Clasificación de las combinaciones del sector público (véanse los párrafos 7a 14)

Evaluación del control (párrafos 7 y 8)

- GA10. Si una parte de una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de esa combinación, ésta se clasifica como una fusión o una adquisición, dependiendo de la esencia económica de la combinación. Si ninguna parte de la combinación obtiene el control, la combinación se clasifica como una fusión. Al realizar esta evaluación el primer paso es determinar si una o más entidades que existían con anterioridad a la combinación del sector público ha obtenido el control de una o más operaciones. Puesto que esta determinación se realiza por referencia a las entidades que existían con anterioridad a la combinación del sector público, difiere de la evaluación de control realizada de acuerdo con la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados*, si la evaluación del control se realiza por referencia a las entidades que existen después de que tenga lugar una combinación del sector público.
- GA11. Al determinar si una parte de la combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación, una entidad aplicará los principios y guías de la NICSP 35. Al aplicar los principios y guías, las referencias a "una entidad controla" se interpretarán como "una entidad obtiene el control de " y las referencia a "otra entidad" como "una operación". Por ejemplo, al determinar si una parte de una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación a efectos de esta Norma, el párrafo 20 de la NICSP 35 debe interpretarse de la siguiente forma (el texto modificado figura en cursiva):

Por ello, una entidad *obtiene el control de una operación* si y solo si *obtiene* todos los elementos siguientes:

- (a) poder sobre la operación (véanse los párrafos 23 a 29);
- (b) exposición, o derecho, a beneficios variables procedentes de su implicación en la operación (véanse los párrafos 30 a 34); y
- (c) la capacidad de utilizar su poder sobre la operación para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con la operación (véanse los párrafos 35 a 37).

- GA12. Al aplicar los principios y guías de la NICSP 35, una entidad tendrá en cuenta los párrafos GA13 a GA18.
- GA13. Una combinación del sector público efectuada principalmente por la transferencia de una contraprestación (es decir, transfiriendo efectivo u otros activos o incurriendo en pasivos) habitualmente da lugar a una entidad que obtiene el control de una o más operaciones.
- GA14. Una combinación del sector público efectuada principalmente intercambiando participaciones en el patrimonio habitualmente da lugar a una entidad que obtiene el control de una o más operaciones. Las combinaciones que implican un intercambio de participaciones de patrimonio habitualmente dan lugar a una entidad que tiene suficientes derechos de voto para obtener el control de una o más operaciones. Esto puede ocurrir sin que la entidad tenga una mayoría de los derechos de voto si tiene una importante participación minoritaria con derecho a voto y ningún otro propietario o grupo organizado de propietarios tiene una participación significativa con derecho a voto.
- GA15. Una combinación del sector público que implica la emisión de participaciones en el patrimonio puede dar lugar a una adquisición inversa (véanse los párrafos GA66 a GA71). Una entidad considerará esta posibilidad al determinar si una parte de una combinación del sector público obtiene el control de las operaciones.
- GA16. En una combinación del sector público que implica más de dos entidades, la parte de la combinación del sector público que inicia la combinación (si la hubiera) es más que probable que obtenga el control de las operaciones que las otras partes de la combinación.
- GA17. En una combinación del sector público en la que se forma una entidad nueva para efectuar la combinación, esa entidad puede obtener el control de las operaciones solo si la entidad existía con anterioridad a que tenga lugar la combinación. Si esta nueva entidad no existía con anterioridad a que tenga lugar la combinación, una entidad considerará si una de las partes de la combinación que existía con anterioridad a que tenga lugar la combinación obtiene el control de las operaciones.
- GA18. Si la aplicación de esta guía identifica que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, la combinación se clasifica como una fusión o una adquisición, dependiendo de la esencia económica de la combinación. Una entidad considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión. Si la aplicación de la guía no identifica que una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones, la combinación se clasificará como una fusión.

Evaluación de la clasificación de una combinación del sector público (véanse los párrafos 9 a 14)

GA19. Si una parte de una combinación del sector público obtiene el control de una o más operaciones como resultado de esa combinación, ésta se clasificará como una fusión o una adquisición, dependiendo de la esencia económica de la combinación. Al evaluar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión, una entidad considerará la esencia económica de la combinación del sector público y los indicadores de los párrafos 12 a 14. Una combinación que no tiene la esencia económica de una fusión se clasificará como una adquisición. Al realizar esta evaluación, una entidad considerará las siguientes guías.

Esencia económica (véase el párrafo 9)

GA20. Habitualmente, un análisis de los indicadores de los párrafos 12 y 13, individualmente o en combinación, producirá un resultado concluyente y proporcionará evidencia suficiente para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión. Una combinación no necesita satisfacerlos los dos indicadores para ser clasificada como una fusión.

GA21. Si la consideración de los indicadores de los párrafos 12 y 13 produce resultados no concluyentes o no proporciona evidencia suficiente para determinar con claridad la esencia económica de la combinación, una entidad considerará los temas adicionales del párrafo 14.

GA22. La esencia económica de una fusión es generalmente que se forma una entidad nueva, independientemente de la forma legal de la entidad resultante. Esto se aplica igualmente a una combinación en la cual ninguna parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones. Si la esencia económica de una combinación del sector público es la que una de las partes de la combinación continúa existiendo, esto puede proporcionar evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición. En las combinaciones de operaciones bajo control común, el hecho de que la entidad controladora última controla las operaciones antes y después de la combinación reduce la significatividad de este factor.

GA23. Una fusión implica la integración de las operaciones que son parte de la combinación del sector público. En otras palabras, una fusión no da lugar a una relación de entidad controladora/entidad controlada entre partes de una combinación. Si, después de la combinación, cualesquiera de las operaciones actúan como entidades controladas de una parte de la combinación, esto puede proporcionar evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición.

GA24. Una adquisición es habitualmente un acuerdo mutuo entre dos o más partes, y habitualmente, tiene esencia comercial. Sin embargo, en el sector público, una parte de la combinación puede imponer una combinación del sector

público a otra parte de la combinación. Si esto da lugar a que la entidad obtiene el acceso a los beneficios económicos o potencial de servicio que son similares a los que podrían haberse obtenido por acuerdo mutuo, es probable que la esencia económica de la combinación del sector público sea la de una adquisición. Por ejemplo, un gobierno central puede centralizar un servicio para el cuál había estado proporcionando fondos, requiriendo que las entidades de gobierno local transfieran las operaciones al gobierno central para lograr economías de escala. Si la entidad no obtiene el acceso a los beneficios económicos o potencial de servicio que son similares a los que podrían haberse obtenido en una transacción voluntaria, es probable que la esencia económica de la combinación del sector público sea la de una fusión.

- GA25. Si, después de la consideración de los indicadores y la naturaleza de la combinación del sector público, existe evidencia insuficiente de que la combinación del sector público tiene la esencia económica de una fusión, la combinación se clasificará como una adquisición.

Indicadores relacionados con la contraprestación (véase el párrafo 12)

- GA26. Las fusiones habitualmente no implican el pago de contraprestación para compensar a un vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Por el contrario, las adquisiciones habitualmente implican un intercambio de contraprestación entre los que obtienen el control de las operaciones y los que lo pierden.
- GA27. El pago de la contraprestación que se pretende que compense a los que tienen un derecho a los activos netos de la operación transferida por ceder ese derecho proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación del sector público es una adquisición. En estos casos la combinación se clasifica como una adquisición.
- GA28. El pago de contraprestación que no pretende compensar al vendedor por ceder sus derechos a los activos netos de una operación, pero que, por ejemplo, pretende reembolsárseles por los costos incurridos al efectuar la combinación del sector público, puede proporcionar evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- GA29. Las adquisiciones pueden tener lugar sin un intercambio de contraprestación, por ejemplo, si un individuo lega una operación a una entidad gubernamental. Por consiguiente, la ausencia de contraprestación no proporciona por sí misma evidencia de la esencia económica de la combinación del sector público. Al evaluar la contraprestación, una entidad también considerará las razones por las que fue pagada o no pagada.
- GA30. Si una combinación del sector público no incluye el pago de contraprestación, una entidad considerará las razones por las que no ha sido pagada contraprestación. Si el anterior propietario ha cedido sus derechos a los activos netos de una operación o se ha extinguido su derecho a través de

coacción (por ejemplo, en una incautación sin compensación), puede haber evidencia de que la combinación es una fusión.

- GA31. Si una combinación del sector público no incluye el pago de contraprestación porque no existe parte con derecho a los activos netos de la operación, la esencia económica de la combinación será habitualmente la de una fusión. Una adquisición implica una transferencia de una operación del propietario anterior al nuevo. Si no existe parte con derecho a los activos netos de una operación, no existe propietario anterior, y la combinación no es habitualmente una adquisición. Este escenario no surgirá si se transfiere una entidad completa; si se transfiere una operación individual, la entidad que transfiere la operación será el anterior propietario y tendrá el derecho a los activos netos de la operación. Ejemplos de entidades donde no habrá propietarios anteriores incluyen municipalidades y algunas organizaciones sin ánimo de lucro.

Indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones (véase el párrafo 13)

- GA32. Una adquisición habitualmente requiere la participación voluntaria de todas las partes de la combinación. Por consiguiente, si se impone una combinación del sector público a un tercero sin que ninguna parte de la combinación esté implicada en el proceso de toma de decisiones, esto puede proporcionar evidencia de que la esencia económica de la combinación es una fusión.
- GA33. En otras circunstancias, las partes de la combinación del sector público podrán influir en los términos de la combinación en diferentes grados incluso cuando la combinación se impone a un tercero. A medida que el grado de influencia de las partes en la combinación se incrementa, concretamente la influencia de la parte que gana el control de una o más operaciones, pasa a ser menos probable que pueda perfilarse una conclusión con respecto a la esencia económica de la combinación.
- GA34. Por ejemplo, las partes de la combinación pueden ser dirigidas a la combinación por un regulador, pero éste les permite que determinen los términos de ésta. La esencia económica de esta combinación del sector público es probable que se determine por los términos de la combinación acordada por las partes en lugar de por la decisión del regulador de que deban combinarse las partes.
- GA35. Si la parte de la combinación del sector público que obtiene el control de una o más operaciones puede imponer la combinación a la otra parte, esto no proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una fusión. Por ejemplo, un gobierno puede decidir nacionalizar una entidad del sector privado, en contra de los deseos de los accionistas. El hecho de que el gobierno (una parte de la combinación) pueda imponer la nacionalización, por ejemplo a través de la legislación, no proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una fusión.

Cuando la parte de la combinación que obtiene el control de una o más operaciones puede imponer la combinación a la otra parte, esto proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una adquisición.

GA36. Cuando una combinación del sector público está sujeta a la aprobación de los ciudadanos de cada parte a través de refrendos, esto puede proporcionar evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una fusión. Este requerimiento proporciona evidencia de que las partes de la combinación no tienen libertad para efectuar voluntariamente la combinación y que la decisión última sobre si tiene lugar la combinación la toman terceros. Sin embargo, es posible que los ciudadanos aprueben, a través de refrendos, una combinación cuyos términos son los de una adquisición.

GA37. Si una combinación del sector público tiene lugar entre dos partes que están bajo control común esto puede proporcionar evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una fusión. Las combinaciones del sector público bajo control común son, a menudo, promovidas por, y en nombre de, la entidad controladora, y ésta determinará, con frecuencia, los términos de la combinación. Por ejemplo, un gobierno puede decidir combinar dos ministerios por razones administrativas o políticas, y especificar los términos de la combinación. En estas circunstancias, la decisión última de si tiene lugar la combinación, y los términos de ésta, se determinan por la entidad controladora. Esto proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación es una fusión.

GA38. Si una combinación del sector público tiene lugar entre dos partes que están En algunas circunstancias, dos operaciones bajo control común pueden acordar combinarse voluntariamente. Sin embargo, esta decisión habitualmente estará sujeta a la aprobación de la entidad controladora, si esta aprobación se otorga de forma explícita o no. Si se requiere la aprobación de la entidad controladora, esto proporciona evidencia de que la decisión última de si tiene lugar la combinación, y los términos de ésta, se determinan por la entidad controladora. Por consiguiente, esto proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación es una fusión.

GA39. Si una combinación del sector público tiene lugar entre dos partes que están Solo si no existe evidencia de que la entidad controladora está implicada en la combinación del sector público, promoviendo la combinación, determinando sus términos, o aprobándola (explícita o implícitamente), no habrá evidencia de que la esencia económica de la operación sea la de una fusión. En estas circunstancias, la entidad considerará todos los demás factores al determinar la clasificación de la combinación del sector público.

Temas adicionales a considerar si los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones no proporcionan evidencia suficiente para

determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión (véase el párrafo 14)

GA40. Si una combinación del sector público tiene lugar entre dos partes que están
Si un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones produce resultados no concluyentes o no proporciona evidencia suficiente para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión, una entidad considerará qué clasificación y tratamiento contable resultante proporcionaría información que:

- (j) mejor cumpla los objetivos de la información financiera; y
- (k) mejor satisfaga las características cualitativas (CC).

GA41. Si una combinación del sector público tiene lugar entre dos partes que están
Un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones, habitualmente producirá un resultado concluyente y proporcionará evidencia suficiente para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión. Esto es porque los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones proporcionan evidencia de la esencia económica de una combinación del sector público excepto en circunstancias excepcionales. Como resultado, si está claro que los indicadores han sido cumplidos, los temas adicionales establecidos en el párrafo 14 no se considerarán al determinar la clasificación.

GA42. Si un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones proporciona resultados no concluyentes o no proporciona evidencia suficiente para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión, una entidad considerará qué clasificación proporcionaría la información que mejor cumpla los objetivos de la información financiera. La determinación de si una combinación del sector público se clasifica como una adquisición o una fusión puede afectar de forma significativa a la información financiera de la combinación. Por consiguiente, es importante considerar la información que proporciona cada método y los usuarios principales de esa información.

GA43. El método de la unión de intereses modificado ve la combinación desde la perspectiva de cada una de las entidades combinadas y sus propietarios o representados que están uniendo sus intereses en la entidad resultante. Usando el método contable de la unión de intereses modificado, las operaciones que se combinan miden los activos y pasivos presentados a su importe en libros en los estados financieros de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión. Esta información puede ayudar a los usuarios al evaluar el rendimiento de la entidad resultante sobre la base de los activos y pasivos históricos combinados de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión y al comparar los resultados de las operaciones con periodos anteriores. Sin embargo, esta comparabilidad puede reducirse si se

requieren ajustes para lograr políticas contables congruentes. Esto no incluye información sobre las expectativas del mercado del valor de los flujos de efectivo futuros asociados con los activos y pasivos, distintos de los registrados a valor razonable antes de la fecha de la fusión.

GA44. El método de la adquisición considera una combinación desde la perspectiva de la adquirente—la entidad que obtiene el control sobre las otras operaciones. La adquirente compra u obtiene el control de otro modo sobre los activos netos y reconoce en sus estados financieros los activos adquiridos, los pasivos asumidos, incluyendo aquéllos no reconocidos previamente por la operación adquirida. Esta información ayuda a los usuarios de los estados financieros al evaluar las inversiones iniciales realizadas y el rendimiento posterior de dichas inversiones y compararlas con el rendimiento de otras entidades sobre la base de la información realizada por la adquirente. También incluye información sobre las expectativas del mercado del valor de los flujos de efectivo futuros asociados con esos activos y pasivos. Aunque revalúe los activos y pasivos de la operación adquirida, eso no afecta la valoración de los activos y pasivos mantenidos por la adquirente antes de la adquisición. Además, dependiendo de la relación entre los importes del párrafo 85(a) y 85(b) y otros factores (por ejemplo, una compra en condiciones muy ventajosas), puede dar lugar al reconocimiento inmediato de una ganancia o pérdida a través del resultado (ahorro o desahorro).

GA45. Esta información proporcionada por cada enfoque se resume en la siguiente tabla.

	Fusión	Adquisición
Perspectiva	Perspectiva de cada una de las operaciones que se combinan y sus propietarios o representados.	Perspectiva de la adquirente.

	Fusión	Adquisición
Usuarios de la información	Ayuda a los usuarios de los estados financieros al evaluar el rendimiento de la entidad resultante sobre la base de los activos y pasivos históricos combinados de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión y al comparar los resultados de las operaciones con periodos anteriores.	Ayuda a los usuarios de los estados financieros al evaluar las inversiones iniciales realizadas y el rendimiento posterior de esas inversiones.
Base de los valores presentados	Medidas de los activos y pasivos presentados en sus importes en libros en los estados financieros de las operaciones que se combinan a la fecha de la fusión.	Revaluaciones de los activos y pasivos de la operación adquirida, que no afecta la valoración de los activos y pasivos mantenidos por la adquirente. Incluye información sobre las expectativas del mercado del valor de los flujos de efectivo futuros asociados con esos activos y pasivos.
Capacidad de comparar resultados de las operaciones de periodos anteriores	Puede facilitar la comparación de los resultados de las operaciones con los de periodos anteriores. Comparabilidad puede reducirse si se requieren ajustes para lograr políticas contables congruentes.	Dificultad de comparar resultados de las operaciones de periodos anteriores.

GA46. La consideración de qué clasificación proporcionaría la información que mejor cumpla los objetivos de la información financiera proporciona evidencia de la esencia económica de la combinación del sector público si un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso

de toma de decisiones proporciona resultados no concluyentes o no proporciona evidencia suficiente para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

- GA47. Si un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones proporciona resultados no concluyentes o no proporciona evidencia suficiente para determinar la clasificación de la combinación, una entidad considerará qué clasificación proporcionaría la información que mejor satisfaga las CC de relevancia, representación fidedigna, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad. Al realizar esta evaluación, una entidad considerará las restricciones de la información incluida en los informes financieros con propósito general, que son materialidad o importancia relativa, costo- beneficio y el equilibrio entre las CC.
- GA48. Al considerar la clasificación de una combinación del sector público, algunas CC serán más significativas que otras. Por ejemplo, la oportunidad será menos significativa que la comprensibilidad al considerar si una combinación es una fusión o una adquisición.
- GA49. Una entidad considerará las CC y las restricciones de la información desde la perspectiva de los usuarios de los estados financieros. Esto incluirá la consideración de las siguientes cuestiones; esta lista no es exhaustiva.
- (l) ¿Qué clasificación representa más fidedignamente la esencia económica de la combinación del sector público, la cual podría ser diferente de su forma legal? ¿Representa la clasificación fidedignamente el rendimiento financiero y la situación financiera de una entidad?
 - (m) ¿Qué clasificación ayudará a los usuarios a comprender la naturaleza de la combinación del sector público? Por ejemplo, en una fusión, las diferencias entre los activos totales reconocidos y los pasivos totales reconocidos se reconocen en los activos netos/patrimonio, mientras que en una adquisición, la adquirente reconoce la plusvalía, o una ganancia o pérdida en el periodo sobre el que se informa. ¿Qué enfoque ayuda mejor a los usuarios a comprender la naturaleza de la combinación?
 - (n) Las necesidades de los usuarios se atienden mejor cuando la información proporcionada con respecto a una transacción es comparable. ¿Cómo se clasifican combinaciones del sector público similares?
- GA50. La consideración de qué clasificación proporcionaría la información que mejor cumpla las CC proporciona evidencia de la esencia económica de la combinación del sector público si un análisis de los indicadores relacionados con la contraprestación y el proceso de toma de decisiones proporciona

resultados no concluyentes o no proporciona evidencia suficiente para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

Contabilización de las fusiones

Eliminación de las transacciones entre las operaciones que se combinan (véase el párrafo 22)

GA51. Una entidad resultante elimina los efectos de todas las transacciones entre las operaciones que se combinan. Para muchas de las transacciones, la eliminación tendrá lugar de forma automática. Por ejemplo, una operación que se combina proporcionó servicios por una tarifa a otra operación que se combina antes de la fecha de la fusión. El ingreso de la operación que se combina que proporcionó los servicios se reflejará en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de la operación que se combina en la fecha de la fusión. El gasto de la operación que se combina que proporcionó los servicios se reflejará en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado de la operación que se combina en la fecha de la fusión. La entidad resultante reconocerá ambos importes en los activos netos/patrimonio.

GA52. La eliminación puede no tener lugar de forma automática si una operación que se combina ha reconocido un activo, y otra ha reconocido el pasivo correspondiente como resultado de la transacción entre las dos operaciones que se combinan. La entidad resultante elimina el activo y el pasivo, y reconoce cualquier diferencia entre el activo y el pasivo en los activos netos/patrimonio.

Importe en libros a utilizar (véanse los párrafos 26 y 27)

GA53. Si una operación que se combina ha sido previamente adquirida en una adquisición (es decir, fue anteriormente una operación adquirida), los importes en libros de los activos y pasivos de la operación que se combina en sus estados financieros separados puede ser diferente a los importes en libros de esos activos y pasivos en los estados financieros de la entidad controladora. En una adquisición, la entidad controladora mediría los activos y pasivos de la operación que se combina a su valor razonable. Sin embargo, si la operación que se combina (es decir, la operación anteriormente adquirida) continúa preparando estados financieros separados, utilizará sus importes en libros anteriores. Las mediciones del valor razonable en los estados financieros de la entidad controladora no se trasladan a la operación que se combina.

GA54. Para cumplir los requerimientos de los párrafos 26 y 27, una entidad resultante medirá los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan a sus importes en libros en los estados financieros de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión, sujeta al requerimiento de ajustar los importes en libros para cumplir con las políticas contables de la

entidad resultante. La entidad resultante no medirá los activos y pasivos por sus importes en libros en los estados financieros de la entidad controladora.

Licencias y derechos similares anteriormente concedidas por una operación que se combina a otra operación que se combina (véase el párrafo 32)

GA55. Como parte de una fusión, una entidad resultante puede recibir una licencia o derecho similar que había sido anteriormente concedida por una operación que se combina a otra para usar uno de los activos reconocidos o no reconocidos de la concedente. Algunos ejemplos de estos derechos incluyen el derecho al uso de tecnología de la adquirente bajo un acuerdo de licencia tecnológica. La entidad resultante reconoce esta licencia o derecho similar como un activo intangible identificable, y lo mide a su importe en libros en los estados financieros de la operación que se combina en la fecha de la fusión. Puesto que la licencia o derecho similar ha sido anteriormente parte de un acuerdo vinculante, la licencia satisface los criterios de separabilidad y acuerdo vinculante de la NICSP 31 *Activos Intangibles*. El párrafo 47 proporciona guías sobre la contabilización posterior de una licencia o derecho similar anteriormente concedido por una operación que se combina a otra.

GA56. La entidad resultante evaluará la licencia o derecho similar anteriormente concedida por una operación que se combina a otra, y el activo subyacente (si éste es un activo reconocido) por deterioro de valor de acuerdo con la NICSP 21 *Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo* y la NICSP 26 *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo* en la fecha de la fusión.

Condonación de importes de impuestos debido en una fusión (si está incluida en los términos de la fusión) (véanse los párrafos 33 y 34)

GA57. La entidad resultante no reconocerá ningún importe con respecto a las deudas tributarias de una operación que se combina si estos importes han sido condonados por una autoridad fiscal como parte de los términos de la fusión. Si tiene lugar la condonación con posterioridad a la fusión, la entidad resultante aplicará los requerimientos del párrafo 49. Al aplicar el método contable de la unión de intereses modificado, la entidad resultante tratará esos importes incluidos en los términos de la fusión como si hubieran sido reconocidos antes de la fusión. La entidad resultante contabilizará las deudas tributarias de una operación que se combina que no han sido condonados por una autoridad fiscal de acuerdo con la normativa internacional o nacional correspondiente que trate los impuestos a las ganancias.

GA58. Si, como resultado de la fusión, la entidad resultante pasa a ser la autoridad fiscal, dará de baja en cuentas los impuestos por cobrar relacionados con las deudas tributarias de la operación que se combina que han sido condonados de acuerdo con la NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*.

Reconocimiento de la plusvalía (véase el párrafo 36)

GA59. Las fusiones no dan lugar a plusvalías, y por consiguiente, una entidad resultante no reconocerá plusvalías que surjan de una fusión. Los párrafos 37 y 38 especifican el tratamiento de los activos netos/patrimonio que surge como resultado de la fusión.

GA60. Si una operación que se combina ha reconocido anteriormente plusvalías como resultado de una adquisición anterior, la entidad resultante reconocerá esta plusvalía en su estado de situación financiera de apertura.

Medición posterior de transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una operación que se combina sobre la base de los criterios que pueden cambiar como resultado de una fusión (véase el párrafo 48)

GA61. Antes de que tenga lugar una fusión, una operación que se combina puede recibir una transferencia de un tercero, sobre la base de criterios especificados. Por ejemplo, un gobierno nacional puede proporcionar subvenciones a los municipios si el promedio de los ingresos de los hogares está por debajo de un umbral. Una fusión de dos municipios puede implicar a uno que cumplía los criterios y recibía la subvención y a otro que no cumplía los criterios y no recibía la subvención. Después de la fusión, el promedio de los ingresos de los hogares del nuevo municipio combinado estará por encima o por debajo del umbral, lo que provocará que la concedente revalúe el importe de subvención concedido.

GA62. La entidad resultante no contabilizará las revisiones del importe de la subvención como parte de la fusión, pero contabilizará las revisiones en el momento en que la concedente haga públicas sus intenciones de acuerdo con otras NICSP.

GA63. Pueden surgir circunstancias similares con respecto a los préstamos en condiciones favorables y otros beneficios. La entidad resultante no contabilizará las revisiones de esas transacciones como parte de la fusión, pero contabilizará las revisiones en el momento en que la concedente haga públicas sus intenciones de acuerdo con otras NICSP.

Fusiones que tienen lugar durante un periodo sobre el que se informa (véanse los párrafos 50 a 52)

GA64. Para cumplir los requerimientos de los párrafos 50 a 52, no se requiere que la entidad resultante presente estados financieros para periodos anteriores a la fecha de la fusión, aunque puede optar por hacerlo así revelando la información especificada en el párrafo 54(g). Si la entidad resultante no opta por presentar estados financieros para los periodos anteriores a la fecha de la fusión, satisfará las necesidades de los usuarios de sus estados financieros sobre información de las operaciones que se combinan antes de la fusión:

- (o) Si los estados financieros han sido emitidos en nombre de las operaciones que se combinan para un periodo sobre el que se informa que termine inmediatamente antes de la fecha de la fusión (que puede ser un periodo parcial), remitiendo a los usuarios de sus estados financieros a los estados financieros emitidos en nombre de las operaciones que se combinan.
- (p) Si no se han emitido estados financieros en nombre de las operaciones que se combinan para un periodo sobre el que se informa que termine inmediatamente antes de la fecha de la fusión (que puede ser un periodo parcial), revelando la información requerida por el párrafo 54(h).

GA65. Para satisfacer los requerimientos de un regulador, puede ser necesario que las operaciones que se combinan o la entidad resultante presenten o revelen información además de la requerida por esta Norma.

Contabilización de las adquisiciones

Adquisiciones inversas

GA66. Una adquisición inversa tiene lugar cuando la entidad que emite títulos (la adquirente legal) se identifica como la operación adquirida a efectos contables sobre la base de las guías de los párrafos GA10 a GA18. La entidad cuyas participaciones en el patrimonio se adquieren (la operación adquirida legal) debe ser la adquirente para que la transacción se considere una adquisición inversa a efectos contables. Por ejemplo, las adquisiciones inversas se producen en ocasiones cuando una entidad del sector público quiere cotizar pero no quiere registrar sus acciones de capital. Para conseguirlo, la entidad del sector público que no cotiza acordará con una entidad que cotiza la adquisición de sus participaciones en el patrimonio a cambio de las participaciones en el patrimonio de la entidad que cotiza. En este ejemplo, la entidad que cotiza es la adquirente legal porque emite sus participaciones en el patrimonio, y la entidad del sector público que no cotiza es la operación adquirida legal porque se adquieren sus participaciones en el patrimonio. Sin embargo, la aplicación de las guías de los párrafos GA10 a GA18 da lugar a identificar:

- (q) la entidad cotizada como la operación adquirida a efectos contables (la operación adquirida contable)-es decir, la entidad cotizada no obtiene el control de una o más operaciones; y
- (r) la entidad del sector público como la adquirente a efectos contables (la adquirente contable)-es decir, la entidad del sector público obtiene el control de una o más operaciones.

La operación adquirida contable debe cumplir la definición de una operación para que la transacción se contabilice como una adquisición inversa y se

apliquen todos los principios de reconocimiento y medición de esta Normas, incluyendo el requerimiento de reconocer una plusvalía.

Medición de la contraprestación transferida

GA67. En una adquisición inversa, es usual que la adquirente a efectos contables no otorgue contraprestaciones a la operación adquirida. En su lugar, la operación adquirida a efectos contables generalmente emite sus acciones de capital para los propietarios de la adquirente a efectos contables. Por consiguiente, el valor razonable a la fecha de la adquisición de la contraprestación transferida por la adquirente a efectos contables por su participación en la operación adquirida a efectos contables se basa en el número de participaciones en el patrimonio que la entidad controlada legal habría tenido que emitir para dar a los propietarios de la entidad controladora legal el mismo porcentaje de instrumentos de patrimonio en la entidad combinada que resulte de la adquisición inversa. El valor razonable del número de participaciones en el patrimonio calculado de esa forma puede utilizarse como valor razonable de la contraprestación transferida a cambio de la operación adquirida.

Elaboración y presentación de los estados financieros consolidados

GA68. Los estados financieros consolidados elaborados después de una adquisición inversa se emitirán bajo el nombre de la entidad controladora legal (la operación adquirida a efectos contables), pero se describirán en las notas como una continuación de los estados financieros de la entidad controlada legal (la adquirente a efectos contables), con un ajuste que se realizará retroactivamente en el capital legal de la adquirente a efectos contables refleje el capital legal de la operación adquirida a efectos contables. Ese ajuste se requiere para reflejar el capital de la entidad controladora legal (la operación adquirida a efectos contables). También se ajustará retroactivamente la información comparativa presentada en esos estados financieros consolidados para reflejar el capital legal de la entidad controladora legal (la operación adquirida a efectos contables).

GA69. Dado que los estados financieros consolidados representan la continuación de los estados financieros de la entidad controlada legal excepto por su estructura de capital, los estados financieros consolidados reflejarán:

- (s) Los activos y pasivos de la entidad controlada legal (la adquirente a efectos contables) reconocidos y medidos a su valor en libros anterior a la combinación.
- (t) Los activos y pasivos de la entidad controladora legal (la adquirente a efectos contables) reconocidos y medidos de acuerdo con esta Norma.
- (u) El resultado (ahorro o desahorro) acumulado y otros saldos del patrimonio de la entidad controlada legal (la adquirente a efectos contables) antes de la adquisición.

- (v) El importe reconocido como participaciones en el patrimonio emitidas en los estados financieros consolidados, determinado sumando a las participaciones en el patrimonio emitidas de la entidad controlada legal (la adquirente a efectos contables) en circulación inmediatamente antes de la combinación de negocios a valor razonable de la controladora legal (la adquirida a efectos contables). Sin embargo, la estructura de patrimonio (es decir, el número y tipo de participaciones en el patrimonio emitidas) refleja la estructura de patrimonio de la entidad controladora legal (la operación adquirida a efectos contables), incluyendo las participaciones en el patrimonio que la entidad controladora legal emitió a efectos de la adquisición. Por consiguiente, la estructura del patrimonio de la entidad controlada legal (la adquirente a efectos contables) se reexpresará utilizando la ratio de intercambio establecido en el acuerdo de adquisición para reflejar el número de acciones de la entidad controladora legal (la operación adquirida a efectos contables) emitido en la adquisición inversa.
- (w) La parte proporcional de la participación no controladora en el importe en libros anterior a la adquisición de las ganancias acumuladas de la entidad controlada legal (la adquirente a efectos contables) y otras participaciones en el patrimonio, tal como se analiza en los párrafos GA70 y GA71.

Participación no controladora

GA70. En una adquisición inversa, algunos de los propietarios de la operación adquirida legal (la que se contabiliza como adquirente a efectos contables) pueden no intercambiar sus participaciones en el patrimonio por los de la entidad controladora legal (la operación adquirida a efectos contables). Estos propietarios se tratan como participaciones no controladoras en los estados financieros consolidados posteriores a la adquisición inversa. Esto es así porque los propietarios de la operación adquirida legal que no intercambien sus participaciones en el patrimonio por los de la adquirente legal tienen únicamente participación en los resultados y activos netos de la operación adquirida legal—pero no en los resultados y activos netos de la entidad combinada. Por el contrario, aun cuando la adquirente legal sea la operación adquirida a efectos contables, los propietarios de la adquirente legal tienen una participación en los resultados y activos netos de la entidad combinada.

GA71. Los activos y pasivos de la operación adquirida legal se medirán y reconocerán en los estados financieros consolidados por sus importes en libros anteriores a la combinación [véase el párrafo GA69(a)]. Por ello, en una adquisición inversa la participación no controladora refleja la participación proporcional de los accionistas no controladores en los importes en libros anteriores a la adquisición de los activos netos de la operación

adquirida legal, incluso cuando las participaciones no controladoras en otras adquisiciones se midan a sus valores razonables en la fecha de la adquisición.

Reconocimiento de activos adquiridos y pasivos asumidos concretos en una adquisición (véanse los párrafos 64 a 68)

Arrendamientos operativos

GA72. La adquirente no reconocerá activos o pasivos relacionados con un arrendamiento operativo en el que la operación adquirida sea la arrendataria, excepto por lo requerido en los párrafos GA73 y GA74.

GA73. La adquirente determinará si las condiciones de cada arrendamiento operativo en el que la operación adquirida es la arrendataria son favorables o desfavorables. La adquirente reconocerá un activo intangible si las condiciones de un arrendamiento operativo son favorables con relación a las de mercado y un pasivo si lo son desfavorables. El párrafo GA89 proporciona guías sobre la medición del valor razonable en la fecha de la adquisición de activos sujetos a arrendamientos operativos en el que la operación adquirida es el arrendador.

GA74. Un activo intangible identificable puede asociarse con un arrendamiento operativo, que puede ponerse de manifiesto mediante el deseo de partícipes en el mercado por pagar un precio por el arrendamiento aún en condiciones de mercado. Por ejemplo, un arrendamiento de puertas de embarque en un aeropuerto o un espacio para la venta al por menor en un área comercial importante puede proporcionar acceso a un mercado o a otros beneficios económicos o servicio potencial futuros que cumplen las condiciones de un activo intangible identificable, por ejemplo como una relación de usuarios de un servicio. En esa situación la adquirente reconocerá el activo (o los activos) intangible(s) asociado(s) de acuerdo con el párrafo GA75.

Activos Intangibles

GA75. La adquirente reconocerá, de forma separada a la plusvalía, los activos intangibles identificables adquiridos en una adquisición. Un activo intangible es identificable si cumple el criterio de separabilidad o bien el acuerdo vinculante.

GA76. Un activo intangible que cumple el criterio de acuerdo vinculante es identificable incluso si el activo no es transferible o separable de la operación adquirida o de otros derechos y obligaciones. Por ejemplo:

- (x) Una operación adquirida arrienda una instalación bajo un arrendamiento operativo que tiene condiciones que son favorables con respecto a las de mercado. Las condiciones del arrendamiento prohíben explícitamente transferirlo (mediante venta o subarriendo). El importe por el que las condiciones del arrendamiento son favorables comparadas con las de las transacciones de mercado para partidas

iguales o similares es un activo intangible que cumple el criterio de acuerdo vinculante para el reconocimiento separado de la plusvalía, aun cuando la adquirente no pueda vender o transferir de otra forma el acuerdo de arrendamiento.

- (y) Una operación adquirida posee y opera una planta de energía nuclear. La licencia para operar esa planta de energía es un activo intangible que cumple el criterio de acuerdo vinculante para el reconocimiento separado de la plusvalía, incluso si la adquirente no puede vender dicha licencia o transferirla separadamente de la planta de energía adquirida. Una adquirente puede reconocer el valor razonable de la licencia de operación y el valor razonable de la planta de energía como un solo activo para propósitos de información financiera si las vidas útiles de estos activos son similares.
- (z) Una operación adquirida posee una patente de tecnología. Ella ha dado en explotación esa patente a terceros para su uso exclusivo fuera del mercado nacional, recibiendo a cambio un porcentaje especificado de los ingresos futuros de actividades ordinarias en el extranjero. Tanto la patente de tecnología como el acuerdo de explotación relacionado cumplen el criterio de acuerdo vinculante para el reconocimiento separado de la plusvalía incluso si no fuera factible la venta o intercambio por separado de la patente y el acuerdo de explotación relacionado.

GA77. El criterio de separabilidad significa que un activo intangible adquirido es susceptible de ser separado o escindido de la operación adquirida y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el acuerdo vinculante, activo identificable o pasivo con los que guarde relación. Un activo intangible que la adquirente sea capaz de vender, dar en explotación o de intercambiar de cualquier otra forma por otra cosa de valor, cumple el criterio de separabilidad incluso si la adquirente no se propone venderlo, darlo en explotación o intercambiarlo de otra forma. Un activo intangible adquirido cumple el criterio de separabilidad si existe evidencia de transacciones de intercambio para ese tipo de activo o de un activo de carácter similar, incluso si estas transacciones son infrecuentes e independientemente de si la adquirente está involucrada o no en ellas. Por ejemplo, las listas de usuarios de un servicio autorizan frecuentemente el uso y de esta forma cumplen el criterio de separabilidad. Incluso si una entidad adquirida considera que sus listas de usuarios de un servicio tienen características diferentes de las de otras listas de usuarios de un servicio, el hecho de que las listas de usuarios de un servicio se den frecuentemente en uso generalmente significa que la lista adquirida de usuarios de un servicio cumple el criterio de separabilidad. Sin embargo, una lista de usuarios de un servicio adquirida en una adquisición podría no cumplir el criterio de separabilidad si las condiciones de confidencialidad u

otros acuerdos prohibieran a una entidad la venta de información sobre sus usuarios de un servicio, su arrendamiento o su intercambio de otra forma.

- GA78. Un activo intangible que no es individualmente separable de la operación adquirida o entidad combinada cumple el criterio de separabilidad si es separable junto con un acuerdo vinculante, activo identificable o pasivo con el que guarde relación. Por ejemplo, una operación adquirida posee una marca comercial registrada y documentada, pero el producto de marca registrada suele producirse por medios técnicos no patentados. Para transferir la propiedad de una marca registrada, también se requiere que el propietario transfiera todo lo necesario para que el nuevo propietario elabore un producto o servicio imposible de distinguir del elaborado por el anterior. Dado que los medios técnicos no patentados deben separarse de la operación adquirida o entidad combinada y vendidos si se vende la marca registrada relacionada, se cumple el criterio de separabilidad.

Derechos readquiridos

- GA79. Como parte de una adquisición, una adquirente puede readquirir un derecho que tenía previamente concedido a una operación adquirida para utilizar uno o más activos reconocidos o no reconocidos de la adquirida. Algunos ejemplos de estos derechos incluyen el derecho al uso de tecnología de la adquirente bajo un acuerdo de licencia tecnológica. Un derecho readquirido es un activo intangible identificable que la adquirente reconoce separadamente de la plusvalía o una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas. El párrafo 83 proporciona guías sobre la medición de un derecho readquirido y el párrafo 113 proporciona guías sobre la contabilización posterior de un derecho readquirido.
- GA80. La adquirente reconocerá una ganancia o pérdida de cancelación siempre que las condiciones del acuerdo vinculante que dan lugar a un derecho de readquisición sean favorables o desfavorables con relación a las condiciones de transacciones corrientes de mercado para la misma partida u otras similares. El párrafo GA100 proporciona guías para la medición de esa ganancia o pérdida de cancelación.

Plantilla laboral organizada y otras partidas que no son identificables

- GA81. La adquirente incluirá en la plusvalía el valor de un activo intangible adquirido que no es identificable en la fecha de la adquisición. Por ejemplo, una adquirente puede atribuir valor a la existencia de una plantilla laboral organizada, que es un grupo de empleados existente que permite que la adquirente continúe operando una operación adquirida desde la fecha de adquisición. Una plantilla laboral organizada no representa el capital intelectual de la plantilla entrenada—conocimiento y experiencia (a menudo especializados) que los empleados de una operación adquirida aportan a sus trabajos. Dado que la plantilla organizada no es un activo identificable a

reconocerse de forma separada de la plusvalía o una ganancia por una compra muy ventajosa, cualquier valor atribuido se incluirá en una de éstas.

GA82. La adquirente también incluirá en la plusvalía o en una ganancia por una compra muy ventajosa todo valor atribuido a las partidas que no cumplan las condiciones necesarias para su consideración como activos en la fecha de la adquisición. Por ejemplo, la adquirente puede atribuir valor a acuerdos vinculantes potenciales que la operación adquirida esté negociando con nuevos clientes potenciales en la fecha de la adquisición. Puesto que esos acuerdos vinculantes potenciales no son en sí mismos activos en la fecha de la adquisición, la adquirente no los reconocerá de forma separada de la plusvalía o de una ganancia por una compra muy ventajosa. La adquirente no debería reclasificar posteriormente el valor de esos acuerdos vinculantes de la plusvalía por sucesos que ocurran tras la fecha de la adquisición. Sin embargo, la adquirente debería evaluar los hechos y circunstancias que rodean a los sucesos que tengan lugar poco después de la adquisición para determinar si un activo intangible reconocible por separado existía en la fecha de la adquisición.

GA83. Tras el reconocimiento inicial, una adquirente contabilizará los activos intangibles adquiridos en una adquisición de acuerdo lo dispuesto en la NICSP 31. Sin embargo, como se describe en el párrafo 6 de la NICSP 31, la contabilidad de algunos activos intangibles adquiridos tras el reconocimiento inicial se prescribe en otras NICSP.

GA84. El criterio de identificabilidad determina si un activo intangible se reconocerá de forma separada de la plusvalía. Sin embargo, el criterio ni proporciona guías sobre la medición del valor razonable de un activo intangible ni restringe los supuestos utilizados para medir el valor razonable de un activo intangible. Por ejemplo, la adquirente tendría en cuenta los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo intangible al medir el valor razonable, tales como expectativas de renovaciones de acuerdos vinculantes futuros. No es necesario que las renovaciones en sí mismas cumplan los criterios de identificabilidad. (Sin embargo, véase el párrafo 83, que establece una excepción al principio de medición del valor razonable para los derechos readquiridos reconocidos en una adquisición.) Los párrafos 39D y 39E de la NICSP 31 proporcionan guías para determinar si los activos intangibles deben combinarse en una sola unidad de cuenta con otros activos tangibles o intangibles.

Condonación de importes de impuestos debido en una adquisición (si está incluida en los términos de la adquisición) (véanse los párrafos 78 y 79)

GA85. La adquirente no reconocerá ningún importe con respecto a las deudas tributarias de una operación que se combina si estos importes han sido condonados por una autoridad fiscal como parte de los términos de la adquisición. Si tiene lugar la condonación con posterioridad a la adquisición,

la entidad resultante aplicará los requerimientos del párrafo 118. La adquirente contabilizará las deudas tributarias de una operación que se combina que no han sido condonados por una autoridad fiscal de acuerdo con la norma internacional o nacional correspondiente que trate los impuestos a las ganancias.

GA86. Si la adquirente es en sí misma una autoridad fiscal, dará de baja en cuentas cualquier impuesto por cobrar relacionado con las deudas tributarias de la operación adquirida que haya sido condonado de acuerdo con la NICSP 23.

GA87. Si, como consecuencia de los términos de una adquisición, una autoridad fiscal condona un importe de las deudas tributarias de la adquirente, ésta dará de baja en cuentas esos importes de acuerdo con la norma internacional o nacional correspondiente que trate los impuestos a las ganancias.

Medición del valor razonable de activos identificables concretos y una participación no controladora en una operación adquirida en una adquisición (véanse los párrafos 72–73)

Activos con flujos de efectivo inciertos (correcciones valorativas)

GA88. La adquirente no reconocerá por separado una corrección valorativa en la fecha de la adquisición para activos adquiridos en una adquisición que se midan por sus valores razonables en esa fecha porque los efectos de la incertidumbre sobre los flujos de efectivo futuros están incluidos en la medida del valor razonable. Por ejemplo, debido a que esta Norma requiere que la adquirente mida las cuentas por cobrar adquiridas, incluyendo los préstamos, por su valor razonable en la fecha de la adquisición en la contabilización de una adquisición, la adquirente no reconocerá una corrección valorativa por separado para los flujos de efectivo del acuerdo vinculante que en esa fecha se estimen incobrables.

Activos sujetos a arrendamientos operativos en los que la operación adquirida es el arrendador

GA89. Al medir el valor razonable en la fecha de la adquisición de un activo tal como un edificio que está sujeta a un arrendamiento operativo en el que la operación adquirida es el arrendador, la adquirente tendrá en cuenta los términos del arrendamiento. En otras palabras, la adquirente no reconocerá por separado un activo o un pasivo si las condiciones de un arrendamiento operativo son favorables o desfavorables al compararlas con las condiciones del mercado tal como requiere el párrafo GA73 para los arrendamientos en los que la operación adquirida es la arrendataria.

Activos que la adquirente pretende no utilizar o usar de un modo diferente al que harían otros participantes del mercado

GA90. Para proteger su posición competitiva, o por seguridad u otras razones, la adquirente puede tener intención de no utilizar de forma activa un activo no financiero adquirido o puede pretender no utilizar el activo de acuerdo con su máximo y mejor uso. Por ejemplo, ese puede ser el caso de un activo intangible de investigación y desarrollo adquirido que la adquirente prevé utilizar de forma defensiva para impedir a otros utilizarlo. No obstante, la adquirente medirá el valor razonable del activo no financiero suponiendo su máximo y mejor uso por los participantes del mercado de acuerdo con la premisa de valoración adecuada, tanto inicialmente, como al medir el valor razonable menos los costos de disposición para pruebas de deterioro de valor posteriores.

Participación no controladora en una operación adquirida

GA91. Esta Norma permite que la adquirente mida una participación no controladora en una operación adquirida por su valor razonable en la fecha de la adquisición. Algunas veces una adquirente estará en condiciones de medir el valor razonable a la fecha de la adquisición de una participación no controladora sobre la base de un precio cotizado en un mercado activo para las acciones (es decir, las no poseídas por la adquirente). En otras situaciones, sin embargo, no estará disponible un precio cotizado de mercado activo para las acciones. En estas situaciones, la adquirente debería medir el valor razonable de la participación no controladora utilizando otras técnicas de valoración.

GA92. Los valores razonables de la participación de la adquirente en la operación adquirida pueden ser diferentes de los de la participación no controladora medidos con relación a cada acción. Probablemente, la principal diferencia sea la inclusión de una prima por control en el valor razonable por acción de la participación de la adquirente en la operación adquirida o, por el contrario, la introducción de un descuento por la falta de control (también denominado como descuento de participación no controladora) en el valor razonable por acción de la participación no controladora si los participantes del mercado tuvieran en cuenta esta prima o descuento al fijar el precio de la participación no controladora.

Medición de la plusvalía o una ganancia por una compra muy ventajosa en una adquisición (véanse los párrafos 85 a 98)

Relación entre plusvalía y flujos de efectivo (véase el párrafo 86)

GA93. La adquirente reconocerá la plusvalía solo en la medida en que estime que habrá cambios favorables en sus flujos de efectivo netos, por incrementos de entradas de flujos de efectivo o disminuciones de salidas de efectivo. Una adquirente no reconocerá la plusvalía relacionada con el potencial de servicio distinta de los flujos de efectivo.

Medición del valor razonable en la fecha de la adquisición de la participación de la adquirente en la operación adquirida utilizando técnicas de valoración (aplicación del párrafo 87)

GA94. Para medir la plusvalía o una pérdida o ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas (véanse los párrafo 85 a 87) en una adquisición llevada a cabo sin la transferencia de una contraprestación, la adquirente debe sustituir el valor razonable a la fecha de la adquisición de su participación en la operación adquirida por el valor razonable en la fecha de la adquisición de la contraprestación transferida.

Consideraciones especiales en la aplicación del método de la adquisición a combinaciones de entidades mutualistas (aplicación del párrafo 87)

GA95. Cuando se combinan dos entidades mutualistas, el valor razonable del patrimonio o de las participaciones de los miembros en la operación adquirida (o el valor razonable de ésta) pueden ser medibles de forma más fiable que el valor razonable de las participaciones de los miembros transferidas por la adquirente. En esa situación, el párrafo 87 requiere que la adquirente determine el importe de la plusvalía utilizando el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación en el patrimonio de la operación adquirida en lugar del valor razonable en la fecha de adquisición de la participación en el patrimonio de la adquirente transferida como contraprestación. Además, en una combinación de negocios de entidades mutualistas la adquirente reconocerá los activos netos de la operación adquirida como un aumento directo del capital o patrimonio en su estado de situación financiera, no como un aumento en el resultado (ahorro o desahorro) acumulado, lo que es coherente con la forma en que otros tipos de entidades aplican el método de la adquisición.

GA96. Aunque las entidades mutualistas son similares en muchos aspectos a otras entidades, tienen características distintas que surgen principalmente de que sus miembros son clientes y propietarios. Los miembros de entidades mutualistas generalmente esperan recibir beneficios de su pertenencia a la entidad, a menudo en forma de tarifas reducidas pagadas por bienes y servicios o de retornos. La parte de retornos distribuida a cada miembro se basa a menudo en el importe de negocio que el miembro llevó a cabo con la entidad mutualista durante el año.

GA97. Una medición del valor razonable de una entidad mutualista debería incluir el supuesto de lo que los participantes en el mercado harían sobre los beneficios de los miembros futuros, así como cualesquiera otros supuestos pertinentes que los participantes en el mercado pudieran hacer sobre la entidad mutualista. Por ejemplo, para medir el valor razonable de una entidad mutualista puede utilizarse una técnica de valor presente. Los flujos de efectivo utilizados como datos de entrada para el modelo deben basarse en los flujos de efectivo esperados de la entidad mutualista, que probablemente

serán los que reflejen rebajas para beneficio del miembro, tales como el cobro de tarifas reducidas por bienes y servicios.

Determinación de lo que es parte de la transacción de adquisición (véanse los párrafos 109 a 111)

GA98. Para determinar si una transacción es parte del intercambio por la operación adquirida o es una transacción separada de la adquisición, la adquirente debería considerar los siguientes factores, que no son ni mutuamente excluyentes ni individualmente concluyentes:

- (aa) Las razones de la transacción. La comprensión de las razones por las que las partes de la adquisición (la adquirente y la operación adquirida y sus propietarios, directores y administradores—y sus agentes) llevan a cabo una transacción en particular o un acuerdo puede suministrar una visión profunda acerca de si la transacción es parte de la contraprestación transferida y de los activos adquiridos o pasivos asumidos. Por ejemplo, si una transacción se acuerda fundamentalmente en beneficio de la adquirente o de la entidad combinada y no principalmente en beneficio de la operación adquirida o sus anteriores propietarios antes de la combinación, es poco probable que esa parte del precio de la transacción pagado (y todos los activos o pasivos que guardan relación) sea parte del intercambio por la operación adquirida. Por consiguiente, la adquirente contabilizaría esa parte de forma separada de la adquisición.
- (bb) Quien inició la transacción. Comprender quién inició la transacción puede también suministrar una visión profunda acerca de si es parte del intercambio por la operación adquirida. Por ejemplo, una transacción u otro suceso iniciado por la adquirente puede haber sido efectuado con el propósito de proporcionar beneficios económicos futuros a la adquirente o a la entidad combinada con poco o ningún beneficio para la operación adquirida o sus anteriores propietarios antes de la combinación. Por otro lado, es menos probable que una transacción o un acuerdo iniciado por la operación adquirida o sus anteriores propietarios sean en beneficio de la adquirente o de la entidad combinada y más probable que sea parte de la transacción de la adquisición.
- (cc) El calendario de la transacción. El calendario de la transacción puede también suministrar una visión profunda acerca de si es parte del intercambio por la operación adquirida. Por ejemplo, una transacción entre la adquirente y la operación adquirida que tiene lugar durante las negociaciones de una adquisición puede haber sido llevada a cabo en el marco de la adquisición para proporcionar beneficios a la adquirente o a la entidad combinada. Si así fuera, es probable que la operación adquirida o sus anteriores propietarios antes

de la adquisición reciban un escaso beneficio, o ninguno, procedente de la transacción excepto los que reciban como parte de la entidad combinada.

Cancelación efectiva de una relación preexistente entre la adquirente y la operación adquirida en una adquisición [véase el párrafo 110(a)]

GA99. La adquirente y la operación adquirida pueden tener una relación que existía antes de que considerasen la adquisición, a la que se hace aquí referencia como una “relación preexistente”. Una relación preexistente entre la adquirente y la operación adquirida puede ser por un acuerdo vinculante (por ejemplo, vendedor y cliente o cedente y cesionario de una licencia) o puede surgir al margen de un acuerdo vinculante (por ejemplo, demandante y demandado).

GA100. Si la adquisición en vigor cancela una relación preexistente, la adquirente reconocerá una ganancia o una pérdida medida de la forma siguiente:

- (dd) Para una relación preexistente que surge de un acuerdo vinculante (tal como un pleito), valor razonable.
- (ee) Para una relación preexistente que surge de un acuerdo vinculante, el menor de (i) y (ii):
 - (i) El importe por el que el acuerdo vinculante sea favorable o desfavorable desde la perspectiva de la adquirente si se compara con las condiciones para transacciones de mercado corrientes de partidas iguales o similares. (Un acuerdo vinculante desfavorable es aquél que lo es en términos de condiciones de mercado corrientes. Un acuerdo vinculante en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones bajo un acuerdo vinculante superen los beneficios económicos que se espera recibir de él, no es necesariamente oneroso.)
 - (ii) El importe de cualquier cláusula de cancelación señalada en el acuerdo vinculante de la que pueda disponer la otra parte a quien el acuerdo vinculante le es desfavorable.

Si (ii) es menor que (i), la diferencia se incluirá como parte de la contabilización de la adquisición.

El importe de la ganancia o pérdida reconocida puede depender en parte de si la adquirente ha reconocido previamente un activo relacionado o pasivo, y la ganancia o pérdida registrada por tanto puede diferir del importe calculado a partir de la aplicación de los requerimientos anteriores.

GA101. Una relación preexistente puede ser un acuerdo vinculante que la adquirente reconoce como un derecho readquirido. Si el acuerdo vinculante

incluye condiciones que son favorables o desfavorables si se comparan con precios de transacciones de mercado corriente para partidas iguales o similares, la adquirente reconocerá, de forma separada de la adquisición, una ganancia o pérdida por la cancelación efectiva del acuerdo vinculante medida de acuerdo con el párrafo GA100.

Acuerdos de pagos contingentes a empleados o a accionistas que venden [véase el párrafo 110(b)]

GA102. Si los acuerdos por pagos contingentes a empleados o a accionistas que venden son contraprestaciones contingentes en la adquisición o son transacciones separadas, dependerá de la naturaleza de los acuerdos. La comprensión de las razones por las que el acuerdo de adquisición incluye una cláusula por pagos contingentes, quién inició el acuerdo y cuándo éste fue efectuado, puede ser útil para evaluar la naturaleza del mismo.

GA103. Si no está claro si un acuerdo sobre pagos a empleados o a accionistas que venden es parte del intercambio por la operación adquirida o es una transacción separada de la adquisición, la adquirente debería considerar los siguientes indicadores:

- (ff) Continuidad en el empleo. Los términos en los que se produce la continuidad en el empleo por parte de accionistas que venden que pasan a ser empleados clave pueden ser un indicador de que en esencia es un acuerdo de contraprestación contingente. Las condiciones relevantes de la continuidad del empleo pueden incluirse en un acuerdo con los empleados, en el acuerdo de adquisición o en algún otro documento. Un acuerdo de contraprestación contingente en el que se pierde automáticamente el derecho a los pagos si se cesa en el empleo es una remuneración por servicios posterior a la combinación. Los acuerdos en los que los pagos contingentes no se ven afectados por la terminación del empleo pueden indicar que los pagos contingentes son contraprestaciones adicionales y no remuneraciones.
- (gg) Duración del empleo que continúa. El hecho de que el periodo de empleo requerido coincida con el periodo del pago contingente o sea mayor que éste, puede indicar que los pagos contingentes son en esencia remuneraciones.
- (hh) Nivel de remuneración. Situaciones en las que la remuneración del empleado, distinta de los pagos contingentes, se encuentra a un nivel razonable en comparación con la de otros empleados clave de la entidad combinada pueden indicar que los pagos contingentes son una contraprestación adicional y no una remuneración.
- (ii) Pagos incrementales a los empleados. Si los accionistas que venden que no pasan a ser empleados reciben pagos contingentes por acción más bajos que los accionistas que venden y pasan a ser empleados de

la entidad combinada, ese hecho puede indicar que el importe en que se incrementan los pagos contingentes a los accionistas que venden y pasan a ser empleados es remuneración.

- (jj) Número de acciones poseídas. El número relativo de acciones poseídas por los accionistas que venden y permanecen como empleados clave puede ser un indicador de que en esencia se trata de un acuerdo de contraprestación contingente. Por ejemplo, si los accionistas que venden que poseen sustancialmente todas las acciones de la operación adquirida continúan como empleados clave, ese hecho puede indicar que el acuerdo es, en esencia, un acuerdo de participación en las ganancias que pretende proporcionar una remuneración por servicios posteriores a la combinación. De forma alternativa, si los accionistas que venden y continúan como empleados clave poseían solo un número pequeño de acciones de la operación adquirida y todos los accionistas que venden reciben el mismo importe por acción de contraprestación contingente, ese hecho puede indicar que los pagos contingentes son contraprestaciones adicionales. También deben considerarse las participaciones en la propiedad anteriores a la adquisición mantenidas por las partes que guardan relación con los accionistas que venden y continúan como empleados clave, tales como miembros de la familia.
- (kk) Vinculación con la valoración. Si la contraprestación inicial transferida en la fecha de la adquisición se basa en el extremo inferior de un rango establecido en la valoración de la operación adquirida y la fórmula contingente está relacionada con ese método de valoración, ese hecho puede sugerir que los pagos contingentes son contraprestaciones adicionales. De forma alternativa, si la fórmula de pago contingente es coherente con acuerdos anteriores de participación en beneficios, ese hecho puede sugerir que en esencia el acuerdo es proporcionar una remuneración.
- (ll) Fórmula para determinar la contraprestación. La fórmula utilizada para determinar el pago contingente puede ser útil para evaluar la esencia del acuerdo. Por ejemplo, el hecho de que un pago contingente se determine sobre la base de un múltiplo de ganancias puede sugerir que la obligación es una contraprestación contingente en la adquisición y que la fórmula trata de establecer o de verificar el valor razonable de la operación adquirida. Por el contrario, un pago contingente que es un porcentaje especificado de las ganancias puede sugerir que la obligación hacia los empleados es un acuerdo de participación en los beneficios para remunerar a los empleados por servicios prestados.
- (mm) Otros acuerdos y temas. Las condiciones de otros acuerdos con accionistas que venden (tal como acuerdos de no competencia, contratos pendientes de ejecución, contratos de consultoría y acuerdos

de arrendamiento de inmuebles) y el tratamiento de los impuestos a las ganancias de pagos contingentes, pueden indicar que éstos son atribuibles a algo distinto de la contraprestación por la operación adquirida. Por ejemplo, en conexión con la adquisición, la adquirente puede llevar a cabo un acuerdo de arrendamiento de un inmueble con un accionista que vende y es significativo. Si los pagos especificados en el acuerdo de arrendamiento están significativamente por debajo del mercado, alguno o todos de los pagos contingentes del arrendador (el accionista que vende) requeridos por un acuerdo separado de pagos contingentes pueden ser, en esencia, pagos por el uso del inmueble arrendado que la adquirente debería reconocer de forma separada en sus estados financieros posteriores a la combinación. Por el contrario, si el acuerdo de arrendamiento especifica pagos que son coherentes con condiciones de mercado para el inmueble arrendado, el acuerdo de pagos contingentes al accionista que vende puede ser una contraprestación contingente en la adquisición.

Incentivos con pagos basados en acciones de la adquirente intercambiados por incentivos mantenidos por los empleados de la operación adquirida [véase el párrafo 110(b)]

GA104. Una adquirente puede intercambiar sus incentivos con pagos basados en acciones por incentivos mantenidos por los empleados de la operación adquirida. La adquirente contabilizará los intercambios de opciones sobre acciones u otros incentivos con pagos basados en acciones juntamente con una adquisición de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional correspondiente que trate de los pagos basados en acciones.

GA105. En situaciones, en las que los incentivos de la operación adquirida expirarían como consecuencia de una adquisición y si la adquirente sustituye esos incentivos cuando no esté obligada a hacerlo, la adquirente reconocerá los costos como costo de remuneración en los estados financieros posteriores a la combinación de acuerdo con la norma internacional o nacional de contabilidad que trate los pagos basados en acciones. El costo de esos incentivos no se incluirá en la medición de la contraprestación transferida en la adquisición.

Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio de la operación adquirida

GA106. La operación adquirida puede tener pendientes transacciones con pagos basados en acciones que la adquirente no intercambia por sus transacciones con pagos basados en acciones. Si son irrevocables, esas transacciones con pagos basados en acciones de la operación adquirida son parte de la participación no controladora en la operación adquirida. Si no son irrevocables, se medirán como si la fecha de adquisición fuera la fecha de la

concesión. Las transacciones con pagos basados en acciones se miden de acuerdo con la normativa contable internacional o nacional relativa a los pagos basados en acciones.

Medición y contabilización posterior (véase el párrafo 112)

GA107. Los ejemplos de otras NICSP que proporcionan guías sobre la medición y contabilización posterior de activos adquiridos y de pasivos asumidos o incurridos en una adquisición incluyen:

- (nn) La NICSP 31 establece la contabilización de activos intangibles identificables adquiridos en una adquisición. La adquirente medirá la plusvalía por el importe reconocido en la fecha de la adquisición menos cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada. La NICSP 26 establece la contabilización de las pérdidas por deterioro de valor.
- (oo) La NICSP 35 proporciona guías sobre la contabilización de los cambios en la participación de una entidad controladora en una entidad controlada después de la obtención del control.

GA108. Una adquirente debería referirse a la normativa contable internacional o nacional para obtener guías sobre la medición y contabilización posterior de los contratos de seguro, impuestos a las ganancias y pagos basados en acciones.

Medición posterior de transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una adquirente u operación adquirida sobre la base de los criterios que pueden cambiar como resultado de una adquisición (véase el párrafo 114)

GA109. Antes de que tenga lugar una adquisición, una adquirente puede recibir una transferencia de un tercero, sobre la base de criterios especificados. Por ejemplo, un gobierno nacional puede proporcionar subvenciones a los municipios si los ingresos del municipio per cápita de la población está por debajo de un umbral. Una adquisición por un municipio de una operación generadora de efectivo puede incrementar los ingresos per cápita de su población de forma que quede por encima del umbral. Esto puede provocar que el gobierno revise la subvención.

GA110. La adquirente no contabilizará las revisiones del importe de la subvención como parte de la adquisición, pero contabilizará las revisiones en el momento en que la concedente haga públicas sus intenciones de acuerdo con otras NICSP.

GA111. Pueden surgir circunstancias similares con respecto a los préstamos en condiciones favorables y otros beneficios. La adquirente no contabilizará las revisiones de las transacciones como parte de la adquisición, pero contabilizará las revisiones en el momento en que la concedente haga públicas sus intenciones de acuerdo con otras NICSP.

Adquisiciones que tienen lugar durante el periodo sobre el que se informa

- GA112. La entidad resultante satisface las necesidades de los usuarios de sus estados financieros de información sobre las operaciones adquiridas con anterioridad a la adquisición revelando la información prevista en el párrafo 120(r).
- GA113. Para satisfacer los requerimientos de un regulador, puede ser necesario para la adquirente presentar o revelar información además de la requerida por esta Norma.

Disposiciones transitorias para las combinaciones del sector público que involucran únicamente a entidades mutualistas o para las realizadas solo mediante un contrato (véase el párrafo 133)

- GA114. El párrafo 126 prevé que esta Norma se aplique prospectivamente a las combinaciones del sector público cuya fecha de adquisición o de fusión sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informe que se inicie a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada.
- GA115. El requerimiento de aplicar esta Norma prospectivamente tiene el siguiente efecto sobre una combinación del sector público que comprenda únicamente entidades mutualistas o que haya sido realizada solo mediante un contrato si la fecha de adquisición o de fusión de esa combinación del sector público es anterior a la aplicación de esta Norma:
- (pp) Clasificación. Una entidad continuará clasificando la combinación del sector público anterior de acuerdo con las políticas contables anteriores de la entidad para estas combinaciones.
 - (qq) Plusvalía anteriormente reconocida. Al comienzo del primer periodo anual en el que se aplique esta Norma, el importe en libros de la plusvalía que surja de la combinación del sector público anterior será su importe en libros en esa fecha de acuerdo con las políticas contables anteriores de la entidad. Para determinar ese importe, la entidad eliminará el importe en libros de toda amortización acumulada de esa plusvalía y la correspondiente disminución en ésta. No deberá realizarse ningún otro ajuste al importe en libros de la plusvalía.
 - (rr) Plusvalía anteriormente reconocida como una reducción del patrimonio. Las políticas contables anteriores de la entidad pueden dar lugar a una plusvalía que surja de la combinación del sector público anterior siendo reconocida como una reducción del patrimonio. En esa situación, la entidad no reconocerá esa plusvalía como un activo al comienzo del primer periodo anual en el que se aplique esta Norma. Además, la entidad no reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) parte alguna de esa plusvalía si vende o dispone de todo o parte de la

operación con la que está relacionada esa plusvalía o cuando una unidad generadora de efectivo con la que esa plusvalía esté relacionada pase a tener un deterioro de valor.

- (ss) Contabilización posterior de la plusvalía. Desde el comienzo del primer periodo anual en el que se aplique esta Norma, una entidad dejará de amortizar la plusvalía que surja de la combinación del sector público anterior y realizará la prueba de su deterioro de valor de acuerdo con la NICSP 26.
- (tt) Plusvalía negativa anteriormente reconocida. Una entidad que contabilizó la combinación del sector público anterior aplicando el anterior método de la adquisición puede haber reconocido un crédito diferido por un exceso en su participación en el valor razonable neto de los activos identificables de la operación adquirida y pasivos sobre el costo de esa participación (algunas veces llamada plusvalía negativa). Si así fuese, la entidad dará de baja en cuentas el importe en libros de ese crédito diferido al comienzo del primer periodo anual en el que se aplique esta Norma con un ajuste correspondiente en el saldo de apertura de los resultados (ahorro o desahorro) acumulados en esa fecha.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

Modificaciones a la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*

Se modifica el párrafo 135 y se añade el párrafo 153J. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Notas

...

Información a revelar sobre políticas contables

...

135. Cada entidad considerará la naturaleza de sus operaciones y las políticas que los usuarios de sus estados financieros esperarían que se revelasen para ese tipo de entidad. Por ejemplo, de las entidades del sector público debería esperarse que revelen su política contable de reconocimiento de impuestos, donaciones y otras formas de ingresos sin contraprestación. Cuando una entidad tenga un número significativo de negocios en el extranjero o transacciones en moneda extranjera, debería esperarse que informe acerca de las políticas contables seguidas para el reconocimiento de pérdidas y ganancias por diferencias de cambio. Cuando se hayan llevado a cabo ~~combinaciones en~~ entidades combinaciones del sector público, se revelarán las políticas utilizadas para la medición de la plusvalía y de los intereses minoritarios.

...

Fecha de vigencia

...

- 153J. El párrafo 135 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Modificaciones a la NICSP 10, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

Se modifica el párrafo 22 y se añade el párrafo 38E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

La reexpresión de los estados financieros

...

Estado de situación financiera

...

22. Para determinar si el importe reexpresado de una partida no monetaria ha sufrido un deterioro de su valor y debe ser reducido, la entidad aplicará las pertinentes pruebas de deterioro de valor de los activos establecidas en la NICSP 21 *Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo*, la NICSP 26 *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* ~~o en otras normas de contabilidad nacionales y/o internacionales que traten el deterioro de las plusvalías~~. Por ejemplo, los importes reexpresados de las propiedades, planta y equipo, plusvalía, patentes y marcas se reducirán a su importe recuperable o cantidad de servicio recuperable, cuando sea apropiado, y los importes reexpresados de los inventarios se reducirán a su valor realizable neto o costo corriente de reposición. Una entidad participada que se contabilice según el método de la participación, puede informar en la moneda de una economía hiperinflacionaria. A fin de calcular la participación del inversionista en los activos netos/patrimonio y en el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad participada, el estado de situación financiera y el estado de rendimiento financiero de la misma serán objeto de reexpresión, de acuerdo con lo establecido en esta Norma. Cuando los estados financieros reexpresados de la entidad participada estén expresados en una moneda extranjera, se procederá a su conversión a las tasas de cambio de la fecha de cierre del estado de situación financiera.

...

Fecha de vigencia

...

- 38E. **El párrafo 22 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1**

de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Modificaciones a la NICSP 14, Hechos Ocurridos Después de la Fecha de Presentación

Se modifica el párrafo 31 y se añade el párrafo 32E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información a revelar

...

Revelación de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes

...

31. Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después de la fecha de presentación que no implican ajustes, que por lo general producirían revelaciones de información:

- (a) una importante caída en el valor de las propiedades que están contabilizadas al valor razonable, en donde dicha caída no está relacionada con las condiciones de la propiedad en la fecha de presentación, pero se debe a circunstancias acaecidas después de esa fecha;
- (b) la entidad decide, después de la fecha de presentación, distribuir en un futuro importantes beneficios adicionales directa o indirectamente a los participantes en los programas de servicios a la comunidad que gestiona, y esos beneficios adicionales tienen un impacto mayor sobre la entidad;
- (c) Una combinación del sector público importante (NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público* requiere revelar información específica en estos casos). ~~Una adquisición o~~ la disposición de una importante entidad controlada o la subcontratación de todas sus actividades, o substancialmente todas, de aquellas actualmente controladas por una entidad, después de la fecha de presentación;

...

Fecha de vigencia

...

32E. El párrafo 31 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a

partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Modificaciones a la NICSP 16 *Propiedades de Inversión*

Se modifican los párrafos 87 y 90 y se añaden los párrafos 18A y 101E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

...

Propiedades de Inversión

...

18A. También se necesita el juicio profesional para determinar si la adquisición de las propiedades de inversión es la adquisición de un activo o un grupo de activos o una combinación del sector público dentro del alcance de la NICSP 40 *Combinaciones de Negocios*. Para determinar si es una combinación del sector público debe hacerse referencia a la NICSP 40. La discusión de los párrafos 9 a 18 de esta Norma está relacionada con si la propiedad es, o no, una propiedad ocupada por el propietario o una propiedad de inversión y no con la determinación de si la adquisición de la propiedad es, o no, una combinación del sector público como se define en la NICSP 40. La determinación de si una transacción específica cumple la definición de una combinación del sector público como se define en la NICSP 40 e incluye una propiedad de inversión como se define en esta Norma requiere la aplicación separada de ambas Normas.

...

Información a revelar

Modelo del valor razonable y modelo del costo

...

Modelo del Valor Razonable

87. Además de las revelaciones exigidas por el párrafo 86, una entidad que aplique el modelo del valor razonable descrito en los párrafos 42 a 64, deberá revelar una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente:

- (a) Adiciones, revelando por separado las derivadas de adquisiciones procedentes de adquisiciones y de desembolsos posteriores reconocidos en el importe en libros de un activo;
- (b) Adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones del sector público ~~de entidades~~;

...

Modelo del costo

90. Además de la información a revelar requerida por el párrafo 86, la entidad que aplique el modelo del costo, siguiendo el párrafo 65 también revelará:

- (a) Los métodos de depreciación utilizados;
- ...
- (d) Una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente:
 - (i) Adiciones, revelando por separado las derivadas de adquisiciones y las que se refieran a desembolsos posteriores reconocidos como un activo;
 - (ii) Adiciones derivadas de adquisiciones a través de combinaciones del sector público ~~de entidades~~;
 - (iii) las disposiciones;

...

Fecha de vigencia

...

101E. El párrafo 18A fue añadido y los párrafos 87 y 90 modificados por la NICSP 40 *Combinaciones el Sector Público* emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Modificaciones a la NICSP 17 Propiedades, Planta y Equipo

Se modifican los párrafos 60 y 88 y se añade el párrafo 107M. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Depreciación

...

60. Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, en la mayoría de casos sería obligatorio depreciar de manera separada los pavimentos, estructuras, bordes y canales, senderos, puentes e iluminación dentro de un sistema de carreteras. De forma similar, podría ser adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión, tanto si se tiene en propiedad como si se tiene en arrendamiento financiero. De forma análoga, si una entidad adquiere propiedades, planta y equipo con arreglo a un arrendamiento operativo en el que es el arrendador, puede ser adecuado depreciar por separado los importes reflejados en el costo de esa partida que sean atribuibles a las condiciones favorables o desfavorables del arrendamiento con respecto a las condiciones de mercado.

88. Los estados financieros deberán revelar, para cada clase de propiedades, planta y equipo reconocido en los mismos:

- (a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;

...

- (e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:
- (i) las adiciones;
 - (ii) las disposiciones;
 - (iii) Adquisiciones a través de combinaciones del sector público ~~de entidades~~;

...

Fecha de vigencia

...

- 107M. Los párrafos 60 y 88 fueron modificados por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estas modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Modificaciones a la NICSP 18 *Información Financiera por Segmentos*

Se modifican los párrafos 34 y 37 y se añade el párrafo 76E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones de ingreso, gasto, activos, pasivos y políticas contables de un segmento

...

Activos, pasivos, ingresos y gastos de un segmento

...

34. Los estados financieros consolidados de un gobierno u otra entidad pueden abarcar ~~operaciones~~ ~~entidades~~ adquiridas en ~~una adquisición de la entidad~~ una combinación del sector público que da lugar a plusvalía comprada (en la ~~NIF 3, *Combinaciones de negocios*~~ NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* están incluidas guías sobre la contabilización de la adquisición de una ~~entidad~~ operación)). En estos casos, los activos de un segmento incluirán la plusvalía que sea directamente atribuible al mismo o que pueda asignársele utilizando un criterio razonable, y el gasto del segmento incluye ~~la amortización~~ el deterioro de valor ~~relacionado~~ de la plusvalía.

...

37. ~~Las normas de contabilidad internacionales o nacionales pueden~~ La NICSP 40 puede requerir que se hagan ajustes a los importes en libros de los activos y pasivos identificables de una ~~entidad~~ operación obtenida por adquisición (~~véase, por ejemplo la NIF 3~~). La medición de los activos y pasivos de un segmento incluirá cualquier ajuste a los importes en libros anteriores de activos y pasivos de segmentos identificables de una ~~operación~~ entidad adquirida en una ~~adquisición~~ combinación de entidades que se haya contabilizado como una adquisición, incluso en el caso de que tales ajustes se hayan hecho solo con motivo de la elaboración de los estados financieros consolidados y no se hayan registrado ni en los estados financieros separados de la entidad controladora ni en los de la controlada. De forma similar, si la propiedad, planta y equipo ha sido revaluada después de la adquisición, de acuerdo con el modelo de revaluación de la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, los activos del segmento se medirán teniendo en cuenta tales revaluaciones.

...

Fecha de vigencia

...

- 76E. Los párrafos 34 y 37 fueron modificados por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos**

que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Modificación a la NICSP 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

Se añaden los párrafos 4A y 111F. El texto nuevo está subrayado.

Alcance

...

- 4A. Esta Norma no se aplica a la contraprestación contingente de una adquirente en una combinación del sector público que esté dentro del alcance de la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*.**

...

Fecha de vigencia

...

- 111F. Se añadió el párrafo 4A mediante la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.**

Modificaciones a la NICSP 21 Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo

Se modifica el párrafo 14 y se añaden los párrafos 20A y 82G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

- 14. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

...

Activos generadores de efectivo son activos mantenidos con el objetivo fundamental de generar un rendimiento comercial. A efectos del deterioro de valor, la plusvalía se considera un activo generador de efectivo.

...

Activos generadores de efectivo

...

20A. A efectos del deterioro de valor, la plusvalía se considera un activo generador de efectivo. La plusvalía no genera beneficios económicos independientemente de otros activos, y se evalúa por deterior de valor como parte de un grupo de activos. Esta Norma trata la evaluación de activos individuales. La plusvalía solo se reconoce cuando da lugar a entradas de efectivo o reducciones en las salidas de efectivo netas de una adquirente, no se reconoce plusvalía con respecto al potencial de servicio que no da lugar a flujos de efectivo relacionados. El importe de servicio recuperable usado en esta Norma para evaluar el deterioro de valor se incluye en el potencial de servicio. Por consiguiente, una entidad aplicará la NICSP 26 en lugar de esta Norma para determinar si se ha deteriorado el valor de la plusvalía.

...

Fecha de vigencia

...

82G. El párrafo 14 fue modificado y el párrafo 20A añadido por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 21, pero no son parte de la misma.

...

Activos generadores de efectivo

...

FC5A La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, fue emitida en enero de 2017. La NICSP 40 incluye requerimientos para el reconocimiento y medición de la plusvalía. Al desarrollar la NICSP 40, el IPSASB consideró

los requerimientos para el deterioro de valor de la plusvalía. El IPSASB destacó que la plusvalía no genera beneficios económicos independientemente de otros activos, y, por ello, se evalúa por deterioro de valor como parte de un grupo de activos. La plusvalía solo puede medirse por referencia a los flujos de efectivo, si hay entradas de efectivo positivas o reducciones en las salidas de efectivo netas. El IPSASB también destacó que la NICSP 21 solo trata del deterioro de activos individuales, y evalúa el deterioro de valor por referencia al valor presente del potencial de servicio conservado por el activo. El IPSASB, por ello, concluyó que no sería apropiado aplicar la NICSP 21 al deterioro de valor de la plusvalía. El IPSASB concluyó que, a efectos del deterioro de valor, la plusvalía debe considerarse como un activo generador de efectivo independientemente de si la operación con la que está relacionada es una operación generadora de efectivo. El IPSASB acordó incluir guías adicionales en la NICSP 21 y en la NICSP 26 sobre que la plusvalía debe considerarse un activo generador de efectivo a efectos del deterioro de valor.

Modificaciones a la NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)

Se modifican los párrafos 1, 2 y 6 y se añade el párrafo 124E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer requerimientos para la información financiera de los ingresos que surgen de transacciones sin contraprestación distintas de aquéllas que dan lugar una combinación del sector público de entidades. La Norma trata aspectos que necesitan considerarse en el reconocimiento y medición de ingresos de transacciones sin contraprestación, incluyendo la identificación de las contribuciones de los propietarios.

Alcance

2. **Una entidad que prepara y presenta estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma para contabilizar los ingresos de transacciones sin contraprestación. Esta Norma no se aplica a una combinación del sector público de entidades que sea una transacción sin contraprestación.**
- ...
6. Los gobiernos pueden reorganizar el sector público, fusionando algunas entidades del sector público y dividiendo otras en dos o más entidades separadas. Una combinación del sector público de entidades tiene lugar cuando dos o más operaciones ~~entidades que informan~~ se unen para formar una entidad

que informa. Estas reestructuraciones no suponen generalmente que una entidad compre a otra entidad u operación, pero pueden dar lugar a que una entidad nueva o existente adquiera todos los activos y pasivos de otra entidad u operación. ~~El IPSASB no ha tratado las combinaciones de entidades y las ha excluido del alcance de esta Norma. Por lo tanto, esta Norma no especifica si una combinación de entidades, la cual es una transacción sin contraprestación, dará lugar a un ingreso o no. Las combinaciones del sector público se contabilizarán de acuerdo con la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*.~~

...

Fecha de vigencia

...

124E. Los párrafos 1, 2 y 6 fueron modificados por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 23, pero no son parte de la misma.

...

Combinaciones ~~de entidades~~ del sector público

FC8. ~~Esta Norma no especificaba si las combinaciones de entidades resultantes de transacciones sin contraprestación darán lugar a ingresos. Esto era es porque el IPSASB no había considerado la información financiera de las combinaciones de entidades en el sector público, incluyendo la aplicabilidad de la NIIF 3, *Combinaciones de Negocios*, a las entidades del sector público.~~

FC8A Posteriormente, el IPSASB emitió la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*. La NICSP 40 especifica la contabilización de las combinaciones del sector público, incluyendo el tratamiento de las ganancias o pérdidas. Las combinaciones del sector público están, por ello, excluidas del alcance de esta Norma.

Modificaciones a la NICSP 26 Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo

Se modifican los párrafos 2, 23, 71, 76, 88, 91, 92, 98–100, 102, 103, 106–108, 110, 111, 120, 122 y 123 a 125, y los encabezamientos anteriores a los párrafos 71 y 76. Se añaden los párrafos 18A, 20A, 90A–90O, 97A a 97H, 111A, 111B, 122A y 126I, y los encabezamientos después de los párrafos 90, 97 y 111. Se eliminan los párrafos 7 y 96. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos generadores de efectivo, exceptuando los siguientes casos:**

...

(i) **plusvalía;**

...

7. ~~Esta Norma excluye la plusvalía de su alcance. Las entidades aplican los requerimientos de la normativa contable nacional e internacional aplicable que tratan de la pérdida por deterioro de valor de la plusvalía, la asignación de la plusvalía a las unidades generadoras de efectivo y la comprobación de deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo con plusvalía.~~

...

Definiciones

...

Activos generadores de efectivo

...

- 18A. A efectos del deterioro de valor, la plusvalía se considera un activo generador de efectivo. La plusvalía no genera beneficios económicos independientemente de otros activos, y se evalúa por deterioro de valor como parte de un grupo de activos. La NICSP 21 trata la evaluación de activos individuales. La plusvalía solo se reconoce cuando da lugar a entradas de efectivo o reducciones en las salidas de efectivo netas de una adquirente, no se reconoce plusvalía con respecto al potencial de servicio que no da lugar a flujos de efectivo relacionados. El importe de servicio recuperable usado en esta NICSP 21 para evaluar el deterioro de valor se incluye en el potencial de servicio. Por consiguiente, una entidad aplicará esta Norma para determinar si se ha deteriorado el valor de la plusvalía.

...

Identificación de un activo que puede haber deteriorado su valor

20A. En los párrafos 21 a 30 se especifica cuándo se debe determinar el importe recuperable. En ellos se utiliza el término “activo”, pero su contenido es de aplicación tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo. El resto de esta Norma se estructura como sigue:

- (a) Los párrafos 31 a 70 establecen los requerimientos para la medición del importe recuperable. En estas reglas, se utiliza el término “un activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo.
- (b) Los párrafos 71 a 97 establecen las reglas para el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro del valor. El reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de activos individuales, distintos de la plusvalía, se trata en los párrafos 71 a 75. Los párrafos 76 a 97 tratan sobre el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y de la plusvalía.
- (c) Los párrafos 98 a 105 establecen las reglas para la reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo reconocida en periodos anteriores. De nuevo, se utiliza en dichos párrafos el término “un activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo. Además, se establecen requisitos adicionales, para el caso de los activos individuales, en los párrafos 106 a 109, para las unidades generadoras de efectivo en los párrafos 110 y 111 y para la plusvalía en los párrafos 111A y 111B.
- (d) Los párrafos 112 y 113 establecen los requerimientos para la redesignación de un activo generador de efectivo a un activo no generador de efectivo o de un activo no generador de efectivo a un activo generador de efectivo.
- (y) En los párrafos 114 a 122A se especifica la información a revelar sobre las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de dichas pérdidas para activos y unidades generadoras de efectivo. Los párrafos 123 a 125 contienen los requerimientos de información a revelar adicionales para las unidades generadoras de efectivo entre las que se haya distribuido la plusvalía o activos intangibles con vidas útiles indefinidas, con el propósito de comprobar su deterioro del valor.

...

23. **Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la entidad deberá también:**

- (a) **Comprobar anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo sobre el que se informa, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si este activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el periodo corriente sobre el que se informa, se comprobará el deterioro de este activo intangible antes de que finalice el periodo corriente sobre el que se informa.**
- (b) **Comprobar anualmente el deterioro del valor de la plusvalía adquirida en una adquisición, de acuerdo con los párrafos 90A a 90O.**

...

Reconocimiento y medición de una pérdida por deterioro del valor ~~de un activo individual~~

71. En los párrafos 72 a 75 se establecen los requisitos para el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales distintos de la plusvalía. El reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro de valor para las unidades generadoras de efectivo y plusvalía se tratan en los párrafos 76 a 97H.

...

Unidades generadoras de efectivo y plusvalía

76. En los párrafos 77 a 97H se establecen los requisitos para identificar la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un activo, y para determinar el importe en libros y reconocer las pérdidas por deterioro del valor que correspondan a las unidades generadoras de efectivo y plusvalía.

...

Importe recuperable e importe en libros de una unidad generadora de efectivo

...

88. Cuando se agrupen los activos para evaluar su recuperabilidad, es importante incluir en la unidad generadora de efectivo todos los activos que generan o son empleados para generar la corriente relevante de entradas de efectivo. De otro

modo, la unidad generadora de efectivo podría aparecer como plenamente recuperable, cuando de hecho se ha producido una pérdida por deterioro del valor. El árbol ilustrativo de decisión proporciona un diagrama de flujos que ilustra el tratamiento de los activos individuales que son parte de las unidades generadoras de efectivo. En algunos casos se da la circunstancia de que, aunque determinados activos puedan contribuir a la producción de los flujos de efectivo futuros estimados de la unidad generadora de efectivo, no pueden ser distribuidos con un criterio razonable y uniforme a la unidad en cuestión. Este podría ser el caso de la plusvalía. En los párrafos 90A a 90O se explica cómo tratar estos activos, al comprobar si la unidad generadora de efectivo ha deteriorado su valor.

...

Plusvalía

Distribución de la plusvalía a las unidades generadoras de efectivo

90A. A efectos de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía adquirida en una adquisición se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la entidad adquirente, que se espere que se beneficien de las sinergias de la combinación, independientemente de que otros activos o pasivos de la entidad adquirida se asignen a esas unidades o grupos de unidades. Si la plusvalía se adquiere en una adquisición de una operación no generadora de efectivo que da lugar a una reducción de las salidas de efectivo netas de la adquirente, ésta se considerará una unidad generadora de efectivo. Excepto en los casos en que la plusvalía se relacione con la adquisición de una operación no generadora de efectivo, cada unidad o grupo de unidades a la que se asigne la plusvalía:

- (a) representará el nivel más bajo, dentro de la entidad, al que se controla la plusvalía a efectos de gestión interna; y**
- (b) no será mayor que un segmento, según se define en el párrafo 9 de la NICSP 18 Información Financiera por Segmentos.**

90B. La plusvalía reconocida en una adquisición es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una adquisición que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada. La plusvalía no genera flujos de efectivo, o reducciones de salidas de efectivo netas, independientemente de otros activos o grupos de activos, y a menudo contribuye a la generación de los flujos de efectivo de múltiples unidades generadoras de efectivo. Algunas veces, la plusvalía no puede ser asignada con criterios que no sean arbitrarios a las unidades generadoras de efectivo individuales, sino sólo entre grupos de unidades generadoras de efectivo. Como resultado, el nivel más bajo al que, dentro de la entidad, se controla la plusvalía a efectos de gestión interna incluye, en ocasiones, un

número de unidades generadoras de efectivo con las que se relaciona la plusvalía, pero no puede ser distribuida entre ellos. Las referencias contenidas en los párrafos 90D a 90O y 97A a 97H a las unidades generadoras de efectivo entre las que se distribuye la plusvalía, deben entenderse también como referencias aplicables a grupos de unidades generadoras de efectivo entre las que se distribuye la plusvalía. Si la plusvalía se adquiere en una adquisición de una operación no generadora de efectivo que da lugar a una reducción de las salidas de efectivo netas de la adquirente, las referencias de los párrafos 90D a 90O y 97A a 97H a la unidad generadora de efectivo a la que se asigne la plusvalía debe interpretarse como referencias también a la adquirente.

90C. La aplicación de los requisitos del párrafo 90A conducirá a la comprobación del deterioro del valor de la plusvalía a un nivel que refleje la forma en que la entidad gestiona sus operaciones y con el que la plusvalía estaría naturalmente asociada. En consecuencia, no es necesario el desarrollo de sistemas de información adicionales.

90D. Una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido una plusvalía con el propósito de comprobar el deterioro del valor, podría no coincidir con el nivel al que la plusvalía es distribuida de acuerdo con la NICSP 4 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, a efectos de medir las pérdidas y ganancias en moneda extranjera. Por ejemplo, si la NICSP 4 exige a la entidad distribuir la plusvalía a niveles relativamente bajos con el fin de medir las pérdidas y ganancias en moneda extranjera, no se exigirá comprobar el deterioro del valor de la plusvalía al mismo nivel, a menos que también se controle la plusvalía a ese nivel a efectos de gestión interna.

90E. Si la distribución inicial de la plusvalía adquirida en una adquisición no pudiera completarse antes del cierre del periodo anual en el que la adquisición tuvo lugar, esa distribución inicial se completará antes del cierre del primer periodo anual que comience después de la fecha de adquisición.

90F. De acuerdo con la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*, cuando la contabilización inicial de una adquisición sólo pueda determinarse de forma provisional al final del periodo en que ésta se efectúe, la adquirente:

- (a) contabilizará la adquisición utilizando dichos valores provisionales; y
- (b) reconocerá cualquier ajuste que se realice a esos valores provisionales como consecuencia de completar la contabilización inicial, dentro del periodo de medición, el cual no excederá de los doce meses siguientes a la fecha de adquisición.

En estas circunstancias, podría también no ser posible completar la distribución inicial de la plusvalía reconocida en la adquisición antes del cierre del periodo en el que se efectuó la combinación. Cuando éste sea el caso, la entidad revelará la información requerida por el párrafo 122A.

90G. Si se ha distribuido la plusvalía a una unidad generadora de efectivo y la entidad vende o dispone por otra vía de una operación dentro de esa unidad, la plusvalía asociada a la operación debe ser:

- (a) incluida en el importe en libros de la operación cuando se determine el resultado procedente de la disposición; y**
- (b) medida a partir de los valores relativos de la operación dispuesta y de la parte de la unidad generadora de efectivo que se siga manteniendo, a menos que la entidad pueda demostrar que algún otro método refleja mejor la plusvalía asociada con la operación dispuesta.**

90H. Si una entidad reorganizase su estructura de información de tal forma que cambiase la composición de una o más unidades generadoras de efectivo a las que se haya distribuido la plusvalía, se redistribuirá el importe de la misma entre las unidades afectadas. Esta redistribución se obtendrá empleando un método basado en los valores relativos, similar al usado cuando la entidad disponga de una operación dentro de una unidad generadora de efectivo, a menos que la entidad pueda demostrar que algún otro método refleje mejor la plusvalía asociada con las unidades reorganizadas.

Comprobación del deterioro del valor para las unidades generadoras de efectivo con plusvalía

90I. Cuando, según se determina en el párrafo 90B, la plusvalía se relacione con una unidad generadora de efectivo pero no ha podido ser distribuida a la misma, esta unidad se someterá a una comprobación del deterioro de su valor, cuando existan indicios de que su valor podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, excluyendo la plusvalía, con su importe recuperable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 91.

90J. Si una unidad generadora de efectivo, de las descritas en el párrafo 90I, incluyera en su importe en libros un activo intangible que tuviera una vida útil indefinida o que todavía no estuviera disponible para su uso, y este activo sólo pudiera ser sometido a la comprobación del deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo, el párrafo 23 requiere que la unidad también sea sometida a la comprobación de deterioro del valor anualmente.

90K. Una unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido la plusvalía, se someterá a la comprobación del deterioro del valor anualmente, y también cuando existan indicios de que la unidad podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, incluyendo la plusvalía, con el importe recuperable de la misma. Si el importe recuperable de la unidad excediese a su importe en libros, la unidad y la plusvalía atribuida a esa unidad se considerarán como no deteriorados. Si

el importe en libros de la unidad excediese su importe recuperable, la entidad reconocerá la pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 91.

Periodicidad de la comprobación del deterioro del valor

- 90L. La comprobación anual del deterioro del valor para una unidad generadora de efectivo a la que se haya asignado una plusvalía podrá efectuarse en cualquier momento durante un periodo anual, siempre que se realice en la misma fecha cada año. Las comprobaciones del deterioro de valor de diferentes unidades generadoras de efectivo pueden efectuarse en fechas diferentes. Sin embargo, si alguna de las plusvalías asignadas a una unidad generadora de efectivo o la totalidad de ellas hubiera sido adquirida en una adquisición durante el periodo anual corriente, la comprobación del deterioro de valor de esta unidad se efectuará antes de la finalización del periodo anual corriente.**
- 90M. Si se comprobase el deterioro del valor de los activos que constituyen la unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido plusvalía, al mismo tiempo que las unidades que contienen la plusvalía, se comprobará el deterioro del valor de estos activos antes del de la unidad que contenga la plusvalía. De forma similar, si se comprobase el deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo que constituyan un grupo de unidades a las que se haya distribuido la plusvalía, al mismo tiempo que el grupo de unidades que contenga la plusvalía, las unidades individuales se comprobarán antes que el grupo de unidades que contenga la plusvalía.**
- 90N. En el momento de comprobar el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo a la que ha sido distribuido plusvalía, podrían existir indicios del deterioro del valor de un activo dentro de la unidad que contenga la plusvalía. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor del activo, en primer lugar, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor para ese activo, antes de comprobar el deterioro del valor de la unidad generadora de efectivo que contiene la plusvalía. De forma similar, podrían existir indicios del deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo dentro de un grupo de unidades que contienen la plusvalía. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor primero de la unidad generadora de efectivo, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor de esa unidad antes de comprobar el deterioro del valor del grupo de unidades entre las que se ha distribuido la plusvalía.**
- 90O. Los cálculos detallados más recientes, efectuados en el periodo anterior, del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido la plusvalía, podrían ser utilizados para la comprobación del deterioro del valor de esa unidad en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes criterios:**

- (a) los activos y pasivos que componen esa unidad no han cambiado significativamente desde el cálculo del importe recuperable más reciente;
- (b) el cálculo del importe recuperable más reciente, dio lugar a una cantidad que excedía del importe en libros de la unidad por un margen significativo; y
- (c) basándose en un análisis de los hechos que han ocurrido, y de las circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que la determinación del importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros corriente de la unidad es remota.

Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

91. Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo al que se ha distribuido la plusvalía) si, y sólo si, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades). La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos que generan efectivo de la unidad (o grupo de unidades), en el siguiente orden:

- (a) en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades); y
- (b) después, al resto de activos de la unidad (grupo de unidades) prorrateándolo en función del importe en libros de cada activo de la unidad.

Estas reducciones del importe en libros se tratarán como pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con lo establecido en el párrafo 73.

92. Al distribuir una pérdida por deterioro del valor según se establece en el párrafo 91, la entidad no reducirá el importe en libros de un activo por debajo del mayor valor de entre los siguientes:

- (a) su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);
- (b) su valor en uso (si se pudiese determinar); y
- (c) cero.

El importe de la pérdida por deterioro del valor que no pueda ser distribuida al activo en cuestión, se repartirá proporcionalmente entre los demás activos que generan efectivo de la unidad (o grupo de unidades).

...

96. ~~Cuando un activo proporcione potencial de servicio a una o más actividades generadoras de efectivo, pero no a las actividades no generadoras de efectivo, las entidades se referirán a la normativa contable nacional e internacional que trate de estas circunstancias.~~

...

Prueba de deterioro de valor de unidades generadoras de efectivo con plusvalía y participaciones no controladoras

97A. De acuerdo con la NICSP 40 la adquirente mide y reconoce la plusvalía a partir de la fecha de la adquisición como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes:

- (a) La suma de:
 - (i) la contraprestación transferida medida de acuerdo con la NICSP 40, que, generalmente, se requiere que sea el valor razonable en la fecha de la adquisición;
 - (ii) el importe de cualquier participación no controladora en la operación adquirida medida de acuerdo con esta la NICSP 40; y
 - (iii) en una adquisición llevada a cabo por etapas, el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación anteriormente tenida por el adquirente en el patrimonio de la operación adquirida.
- (b) El neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos medidos de acuerdo con la NICSP 40.

Asignación de la plusvalía

97B. El párrafo 90A de esta Norma requiere que la plusvalía adquirida en una adquisición se distribuya entre cada unidad generadora de efectivo de la adquirente, o grupos de unidades generadoras de efectivo de ésta, de los que se esperen beneficios derivados de sinergias de la combinación, independientemente de si otros activos o pasivos de la operación adquirida se asignan a dichas unidades o grupos de unidades. Es posible que algunas sinergias que procedan de una adquisición se asignen a una unidad generadora de efectivo en la que la participación no controladora no tenga participación.

Comprobación del deterioro de valor

97C. La comprobación del deterioro de valor conlleva la comparación del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo con el importe en libros de ésta.

97D. Cuando una entidad mide las participaciones no controladoras como su participación proporcional en los activos identificables netos de una entidad controlada en la fecha de la adquisición y no por su valor razonable, la plusvalía atribuible a las participaciones no controladoras se incluirá en el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo relacionada pero no se reconocerá en los estados financieros consolidados de la entidad controladora. Debido a ello, una entidad incrementará el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad, para incluir la plusvalía atribuible a las participaciones no controladoras. Este importe en libros ajustado se comparará con el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo para determinar si ésta se ha deteriorado.

Asignación de una pérdida por deterioro del valor

97E. El párrafo 91 requiere que cualquier pérdida por deterioro de valor identificada se asigne en primer lugar a reducir el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad y luego a los otros activos de la unidad proporcionalmente sobre la base del importe en libros de cada activo de la unidad.

97F. Cuando una entidad controlada, o parte de ella, con una participación no controladora sea en sí misma una unidad generadora de efectivo, la pérdida por deterioro de valor se distribuirá entre la entidad controladora y la participación no controladora empleando la misma base con la que se distribuya el resultado (ahorro o desahorro).

97G. Cuando una entidad controlada, o parte de ella, con una participación no controladora sea parte de una unidad generadora de efectivo mayor, la pérdida por deterioro de valor de la plusvalía se distribuirá entre las partes de la unidad generadora de efectivo que tengan una participación no controladora y las que no la tengan. Las pérdidas por deterioro de valor deben distribuirse entre las partes de la unidad generadora de efectivo sobre la base de:

- (a) en la medida en que el deterioro de valor se relacione con la plusvalía en la unidad generadora de efectivo, los valores en libros relativos de la plusvalía de las partes antes del deterioro de valor; y
- (b) en la medida en que el deterioro de valor se relacione con la plusvalía en la unidad generadora de efectivo, los valores en libros relativos de la plusvalía de las partes antes del deterioro de valor; Cualquiera de estos deterioros de valor se distribuirá entre los activos de las partes de cada unidad proporcionalmente sobre la base del importe en libros de cada activo incluido en la parte.

En aquellas partes que tengan participaciones no controladoras, la pérdida por deterioro de valor se distribuirá entre la entidad controladora y la participación no controladora sobre la misma base con que se asigne el resultado (ahorro o desahorro).

97H Si una pérdida por deterioro de valor atribuible a una participación no controladora se relaciona con la plusvalía que no está reconocida en los estados financieros consolidados de la entidad controladora (véase el párrafo 97D), ese deterioro de valor no se reconocerá como una pérdida por deterioro de valor de la plusvalía. En estos casos, como pérdida por deterioro de valor de la plusvalía solo se reconocerá la pérdida por deterioro de valor que se relacione con la plusvalía que se haya asignado a la entidad controladora.

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

98. En los párrafos 99 a 105 se establecen los requisitos para revertir una pérdida por deterioro del valor, que haya sido reconocida, en periodos anteriores, para un activo o para una unidad generadora de efectivo. En ellos se utiliza el término “activo”, pero su contenido es de aplicación tanto a un activo individual como a una unidad generadora de efectivo. Se establecen requisitos adicionales, para el caso de los activos individuales, en los párrafos 106 a 109~~y~~, para las unidades generadoras de efectivo~~;~~ en los párrafos 110 y 111 y para la plusvalía en los párrafos 111A y 111B.
99. **La entidad evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en periodos anteriores, para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará de nuevo el importe recuperable del activo.**
100. **Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro del valor, reconocida en periodos anteriores para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o podría haber disminuido en su cuantía, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:**

...
102. Si existiera un indicio de que la pérdida por deterioro reconocida para un activo distinto de la plusvalía ya no existe o ha disminuido, esto puede indicar que (a) la vida útil restante, (b) el método de depreciación (amortización) o (c) el valor residual, necesitan también ser revisados y ajustados, de acuerdo con la norma que sea de aplicación al activo, incluso cuando el indicio no lleve a la reversión de la pérdida por deterioro del activo.
103. **Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo, distinto de la plusvalía, si, y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Si este fuera el caso, se aumentará el importe en libros del activo hasta su importe recuperable, excepto lo dispuesto en el párrafo 106. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor.**

...

Reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo individual

106. El importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores.
107. Cualquier incremento en el importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía, por encima del importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación), si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor en periodos anteriores, es una revaluación del activo. Para contabilizar estas revaluaciones, la entidad utilizará la norma aplicable al activo.
108. Una reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo distinto a la plusvalía se reconocerá inmediatamente en el resultado (ahorro o desahorro), a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, el modelo de revaluación de las NICSP 17 y NICSP 31). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con esa otra Norma.

...

Reversión de una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

110. El importe de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo, se distribuirá entre los activos de esa unidad, exceptuando la plusvalía, de forma proporcional al importe en libros de esos activos. Esos incrementos del importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor para los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con el párrafo 108. Ninguna parte del importe de esta reversión se asigna al activo no generador de efectivo que aporta potencial de servicio a una unidad generadora de efectivo.
111. Al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a una unidad generadora de efectivo siguiendo lo establecido en el párrafo 110, el importe en libros de cada activo no debe ser aumentado por encima del menor de:
 - (a) su importe recuperable (si pudiera determinarse); y
 - (b) el importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.

El importe de la reversión de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a los activos siguiendo el criterio anterior, se prorrateará entre los demás activos que compongan la unidad, exceptuando la plusvalía.

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de la plusvalía

111A. Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no se revertirá en los periodos posteriores.

111B. La NICSP 31 prohíbe el reconocimiento de una plusvalía generada internamente. Cualquier incremento en el importe recuperable de la plusvalía, en los periodos siguientes al reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, será probablemente un aumento de la plusvalía generado internamente, y no una reversión de la pérdida por deterioro del valor reconocida para la plusvalía adquirida.

...

Información a revelar

...

120. Una entidad revelará la siguiente información, para cada pérdida por deterioro del valor de cuantía significativa o su reversión que hayan sido reconocidas durante el periodo para un activo generador de efectivo (incluyendo la plusvalía) o una unidad generadora de efectivo:

(a) los sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor;

...

(e) Si el importe recuperable del activo (unidad generadora de efectivo), es el valor razonable menos los costos de venta o su valor en uso;

...

122. Se aconseja a la entidad revelar información acerca de las hipótesis utilizadas para determinar el importe recuperable de los activos, durante el periodo. No obstante, el párrafo 123 exige a la entidad revelar información sobre las estimaciones utilizadas para determinar el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, cuando la plusvalía o un activo intangible con una vida útil indefinida se encuentren incluidos en el importe en libros de esa unidad.

122A. Si, de acuerdo con el párrafo 90E, alguna parte de la plusvalía adquirida en una adquisición durante el periodo no ha sido distribuida a ninguna unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) al final del periodo sobre el que se informa, se revelarán tanto el importe de la plusvalía no

distribuido como las razones por las que ese importe sobrante no se distribuyó.

Información a revelar sobre estimaciones utilizadas para medir los importes recuperables de unidades generadoras de efectivo que contienen activos intangibles con vidas útiles indefinidas

123. La entidad revelará la información exigida en los apartados (a) a ~~(y)~~(f) siguientes para cada unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) para la que el importe en libros de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, que se hayan distribuido a esa unidad (o grupo de unidades), sea significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad, respectivamente:
- (a) El importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad (o grupo de unidades).
 - ~~(a)~~(b) El importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido a la unidad (o grupo de unidades);
 - ~~(b)~~(c) La base sobre la que se ha determinado el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) (es decir, el valor en uso o valor razonable menos costos de disposición);
 - ~~(e)~~(d) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor en uso:
 - (i) una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia ha basado sus proyecciones de flujos de efectivo para el periodo cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes. Hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible;
 - (ii) una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor (o valores) asignado a cada hipótesis clave, así como si dicho valor o valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son congruentes con las fuentes externas de información y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de externas de información.
 - (iii) El periodo sobre el cual la gerencia ha proyectado los flujos de efectivo basados en presupuestos o previsiones aprobados por la gerencia y, cuando se utilice un periodo superior a cinco años para una unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades), una explicación de las causas que justifican ese periodo más largo.

- (iv) La tasa de crecimiento empleada para extrapolar las proyecciones de flujos de efectivo más allá del periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, así como la justificación pertinente si se hubiera utilizado una tasa de crecimiento que exceda la tasa promedio de crecimiento a largo plazo para los productos, industrias, o para el país o países en los cuales opere la entidad, o para el mercado al que la unidad (o grupo de unidades) se dedica; y
 - (v) La tasa o tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujos de efectivo.
- ~~(d)~~(e) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor razonable menos los costos de venta, la metodología empleada para determinar el valor razonable menos los costos de venta. Cuando el valor razonable menos los costos de venta no se haya determinado utilizando un precio de mercado observable para la unidad, también se revelará la siguiente información:
- (i) Una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del valor razonable menos los costos de venta. Hipótesis clave son aquéllas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible; y
 - (ii) una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor (o valores) asignados a cada hipótesis clave, si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, si procede, si son congruentes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes externas de información.
- Si el valor razonable menos los costos de venta se determinase utilizando proyecciones de flujo de efectivo descontado, también se revelará la siguiente información:
- (iii) el periodo en el que la dirección ha proyectado los flujos de efectivo;
 - (iv) la tasa de crecimiento utilizada para extrapolar las proyecciones de flujos de efectivo; y
 - (v) la tasa o tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujos de efectivo.
- ~~(e)~~(f) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del importe

recuperable de la unidad (o grupo de unidades), supusiera que el importe en libros de la unidad excediera a su importe recuperable:

- (i) la cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) excede su importe en libros;
- (ii) el valor asignado a la hipótesis clave; y
- (iii) el importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable, todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables usadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) a su importe en libros.

124. Si la totalidad o una parte del importe en libros de la plusvalía, o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, ha sido distribuido entre múltiples unidades generadoras de efectivo (o grupos de unidades), y el importe así atribuido a cada unidad (o grupo de unidades) no fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad, se revelará ese hecho junto con la suma del importe en libros de la plusvalía o los activos intangibles con vidas útiles indefinidas atribuido a tales unidades (o grupos de unidades). Además, si el importe recuperable de alguna de esas unidades (o grupos de unidades) está basado en las mismas hipótesis clave y la suma de los importes en libros de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas indefinidas de la entidad, ésta revelará este hecho, junto con:

- (a) La suma del importe en libros de la plusvalía distribuida entre esas unidades (o grupos de unidades).
- ~~(a)~~(b) La suma del importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades (o grupo de unidades);
- ~~(b)~~(c) una descripción de las hipótesis clave;
- ~~(c)~~(d) una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a las hipótesis clave, así como si dicho valor o valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son congruentes con las fuentes de información externa y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes externas de información;
- ~~(d)~~(e) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, supusiera que la acumulación de los importes en libros de la unidad

(o grupo de unidades) excediera la suma de sus importes recuperables:

- (i) la cantidad por la cual la acumulación de los importes recuperables de las unidades **(o grupo de unidades)** excediese la suma de sus importes en libros;
- (ii) el valor(es) asignado(s) a la o las hipótesis clave; y
- (iii) el importe por el que debe cambiar el valor (o valores) asignado a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable, todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables utilizadas para medir el importe recuperable, para que la suma de los importes recuperables de la unidad **(o grupo de unidades)** se iguale a la suma de sus importes en libros.

125. Los cálculos más recientes del importe recuperable de una unidad **(o grupo de unidades)** efectuados en el periodo anterior podrían, de acuerdo con el párrafo 37 o 99Q, trasladarse y ser utilizados en la comprobación del deterioro del valor para esa unidad **(o grupo de unidades)** en el periodo corriente si se cumplen los requisitos específicos. Si éste fuera el caso, la información para esa unidad **(o grupo de unidades)** se incorporarán dentro de la información a revelar exigida por los párrafos 123 y 124, relativa al traslado de un periodo a otro de los cálculos del importe recuperable.

Fecha de vigencia

...

126I. Se modificaron los párrafos 2, 23, 71, 76, 88, 91, 92, 98 a 100, 102, 103, 106 a 108, 110, 111, 120, 122 y 123 a 125, se añadieron los párrafos 18A, 20A, 90A a 90O, 97A a 97H, 111A, 111B y 122A y se eliminaron los párrafos 7 y 96 por la NICSP40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 26, pero no son parte de la misma.

Desarrollo de la NICSP 26 basado en la versión revisada del IASB de la NIC 36 emitida en 2004

...

Exclusión de la plusvalía del alcance

- FC8. La NIC 36 contiene requerimientos extensos y guías sobre (a) el deterioro de valor de la plusvalía, (b) la asignación de la plusvalía a las unidades generadoras de efectivo, y (c) la comprobación del deterioro de valor para las unidades generadoras de efectivo con plusvalía. Al desarrollar la NICSP 26, el IPSASB consideró si la plusvalía debe quedar dentro del alcance de esta Norma. El IPSASB no ~~había~~ emitido todavía una NICSP que trate de las combinaciones de entidades y consideró ~~a~~ que es probable que surjan varias cuestiones específicas del sector público cuando se producen combinaciones de entidades del sector público: en particular, si puede identificarse siempre una entidad adquirente en combinaciones de entidades del sector público. El IPSASB concluyó que la plusvalía no debe incluirse en el alcance de esta Norma. De acuerdo con la jerarquía de la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, los usuarios se ~~refieren~~ ~~referían~~ a los requerimientos de la normativa contable nacional e internacional correspondiente, que traten del deterioro de valor de la plusvalía, la asignación de la plusvalía a las unidades generadoras de efectivo, y la comprobación por deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo con plusvalía.
- FC8A La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, fue emitida en enero de 2017. La NICSP 40 incluye requerimientos para el reconocimiento y medición de la plusvalía. Al desarrollar la NICSP 40, el IPSASB consideró los requerimientos para el deterioro de valor de la plusvalía. El IPSASB destacó que la plusvalía no genera beneficios económicos independientemente de otros activos, y, por ello, se evalúa por deterioro de valor como parte de un grupo de activos. La plusvalía solo puede medirse por referencia a los flujos de efectivo, si hay entradas de efectivo positivas o reducciones en las salidas de efectivo netas. El IPSASB también destacó que la NICSP 21 solo trata del deterioro de activos individuales, y evalúa el deterioro de valor por referencia al valor presente del potencial de servicio conservado por el activo. El IPSASB, por ello, concluyó que no sería apropiado aplicar la NICSP 21 al deterioro de valor de la plusvalía. El IPSASB concluyó que, a efectos del deterioro de valor, la plusvalía debe considerarse como un activo generador de efectivo independientemente de si la operación con la que está relacionada es una operación generadora de efectivo. El IPSASB acordó incluir guías adicionales en la NICSP 21 y en la NICSP 26 sobre que la plusvalía debe considerarse un activo generador de efectivo a efectos del deterioro de valor.
- FC8B Como consecuencia de la decisión del IPSASB de que la plusvalía debe considerarse un activo generador de efectivo a efectos del deterioro de valor, éste acordó incorporar en la NICSP 26 las guías y requerimientos amplios sobre (a) el deterioro de la plusvalía, (b) la distribución de la plusvalía a las

unidades generadoras de efectivo, y (c) la comprobación del deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo contenida en la NIC 36.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 26, pero no es parte de la misma.

...

Introducción de la plusvalía en el importe en libros de una operación sobre disposición

Antecedentes

GI24A. Una municipalidad vende por 100 u.m. una operación que era parte de una unidad generadora de efectivo a la cual había sido distribuido parte de la plusvalía. La plusvalía distribuida a la unidad no puede identificarse ni asociarse con un grupo de activos a un nivel inferior al de esa unidad, salvo que se aplicasen criterios arbitrarios. El importe recuperable de la parte de la unidad generadora de efectivo que se sigue manteniendo es de 300 u.m.

Tratamiento Contable

GI24B. Debido a que la plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo no puede ser identificada o asociada sin recurrir a criterios arbitrarios, con un grupo de activos a un nivel inferior al de esa unidad, la plusvalía asociada con la operación vendida se medirá sobre la base de los valores relativos de la operación vendida y de la parte de la unidad generadora de efectivo que se sigue manteniendo. En consecuencia, el 25 por ciento de la plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo se incluirá en el importe en libros de la operación vendida.

Redistribución de la plusvalía cuando se reestructura una unidad generadora de efectivo

Antecedentes

GI24C. La plusvalía ha sido distribuida previamente a la unidad generadora de efectivo A. La plusvalía atribuida a la unidad A no puede ser identificada ni asociado con un grupo de activos a un nivel inferior a la unidad A, salvo que se aplicasen criterios arbitrarios. La unidad A va a ser dividida e integrada dentro de otras tres unidades generadoras de efectivo B, C y D.

Tratamiento Contable

GI24D. Debido a que la plusvalía atribuida a A no puede ser identificada o asociada con un grupo de activos a un nivel inferior a la unidad A, sin aplicar criterios arbitrarios, éste se redistribuirá a las unidades B, C y D sobre la base de los

valores relativos de las tres partes que componen A, antes de que tales partes sean integradas con B, C y D.

Comparación con la NIC 36

La NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo* trata del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo en el sector público, y incluye una modificación realizada a la NIC 36 (2004), *Deterioro del Valor de Activos* como parte de las *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 26 y la NIC 36 son las siguientes:

...

- ~~La plusvalía está fuera del alcance de la NICSP 26. La NIC 36 contiene requerimientos extensos y guías sobre el deterioro de valor de la plusvalía, la asignación de la plusvalía a las unidades generadoras de efectivo, y la comprobación del deterioro de valor para las unidades generadoras de efectivo con plusvalía.~~

...

Modificaciones a la NICSP 27 *Agricultura*

Se modifica el párrafo 48 y se añade el párrafo 56F. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información a revelar

General

...

48. Una entidad presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:

...

- (g) Incrementos derivados de combinaciones del sector público ~~de entidades;~~

...

Fecha de vigencia

...

- 56F. El párrafo 48 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación

para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Modificaciones a la NICSP 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

Se modifican los párrafos 2, GA35, GA131 y B4 y se añade el párrafo 125F. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

2. Esta Norma se aplicará por todas las entidades para todos los tipos de instrumentos financieros, a excepción de:

...

- (f) Cualquier contrato a término entre un adquirente y un vendedor para vender o comprar una operación adquirida que dará lugar a una combinación del sector público ~~de entidades~~ en una fecha de adquisición futura. El plazo del contrato a término no debería exceder un periodo razonable normalmente necesario para obtener las aprobaciones requeridas y para completar la transacción.

...

Fecha de vigencia

...

125F. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017, modificó los párrafos 2, GA35, GA131 y B4. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 29.

...

Definiciones (párrafos 9 y 10)

...

Inversiones mantenidas hasta el vencimiento

...

- GA35. Las ventas realizadas antes del vencimiento pueden satisfacer las condiciones establecidas en el párrafo 10—y, por lo tanto, no suscitar dudas sobre la intención de la entidad de mantener otras inversiones hasta el vencimiento—siempre que sean atribuibles a alguna de las siguientes circunstancias:

...

- (c) Una combinación importante ~~del sector público de entidades~~ o una venta o disposición importante, (tal como la venta de un segmento) que obligue a vender o transferir inversiones mantenidas hasta el vencimiento para mantener la posición de riesgo de tasa de interés de la entidad o la política de riesgo de crédito (aunque la combinación ~~del sector público de entidades~~ es un suceso que está bajo el control de la entidad, los cambios que se hagan a su cartera de inversión para mantener su posición de riesgo de tasa de interés o las políticas de riesgo de crédito pueden ser más bien una consecuencia de la misma que un hecho que se pueda anticipar).

...

Coberturas (párrafos 80 a 113)

...

Partidas cubiertas (párrafos 87 a 94)

Partidas que cumplen los requisitos (párrafos 87 a 94)

- GA131. Un compromiso en firme para adquirir una entidad o integrar un conjunto de actividades, en una combinación ~~del sector público de entidades~~, no puede ser una partida cubierta, con la excepción del componente de riesgo de tasa de cambio, porque los otros riesgos a cubrir no pueden ser identificados y medidos de forma específica. Estos otros riesgos son riesgos generales de las operaciones.

Apéndice B

Nueva evaluación de derivados implícitos

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 29.

Introducción

...

- B4. Este Apéndice se aplica a todos los derivados implícitos dentro del alcance de la NICSP 29, excepto la adquisición de contratos con derivados implícitos en

una combinación ~~del sector público de entidades~~ o su posible nueva evaluación en la fecha de adquisición.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 29, pero no es parte de la misma.

...

Sección F: Cobertura

...

F.2 Partidas cubiertas

...

F.2.3 Contabilidad de coberturas: carteras de clientes regulares y de gran confianza

¿Se permite el tratamiento de la contabilidad de coberturas para una cobertura de la exposición al valor razonable de carteras de clientes regulares y de gran confianza?

Depende de si la cartera de clientes regulares y de gran confianza se genera internamente o es adquirida (por ejemplo, como parte de una combinación del sector público de entidades).

...

Modificaciones a la NICSP 31 *Activos Intangibles*

Se modifican los párrafos 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67, y 117, se añaden los párrafos 18A, 26A, 39A a 39E, 93A, 114A y 132H, y se insertan encabezamientos adicionales después de los párrafos 17 y 39. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

...

3. **Esta Norma se aplicará al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:**

(a) **activos intangibles que estén dentro del alcance de otras Normas;**

...

(e) **~~activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre combinaciones de negocios);~~**

- (f) ~~activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre combinaciones de negocios);~~

...

6. En el caso de que otra NICSP se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa NICSP en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

...

- (d) activos financieros, según se definen en la NICSP 28. El reconocimiento y la medición de algunos activos financieros se tratan en la NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*; y NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; y
- (e) el reconocimiento y medición inicial de los activos de concesión de servicios que están dentro del alcance de la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*. Sin embargo, esta Norma se aplicará a la medición y información a revelar posteriores sobre estos activos; y
- (f) plusvalía (véase la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*).

...

Definiciones

...

Activos Intangibles

...

Identificabilidad

18. No todos los activos descritos en el párrafo 17 cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una adquisición, formará parte del plusvalía reconocida en la fecha de adquisición (véase el párrafo 66).
- 18A. La definición de un activo intangible requiere que éste sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía. La plusvalía reconocida en una adquisición es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de

otros activos adquiridos en una adquisición que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada. Los beneficios económicos futuros pueden proceder de sinergias entre los activos identificables adquiridos o de activos que, individualmente, no cumplen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros.

...

Control de un activo

...

24. Una entidad puede tener una cartera de usuarios o una tasa de éxito en alcanzar los usuarios de sus servicios previstos y esperar que, debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las relaciones con los usuarios de sus servicios, éstos vayan a continuar utilizándolos. Sin embargo, en ausencia de derechos legales para proteger, u otras formas de controlar, las relaciones con los usuarios de un servicio o de fidelización de dichos usuarios, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos esperados o potencial de servicio de las mencionadas relaciones con los usuarios de un servicio y de fidelización como para considerar que esas partidas (por ejemplo, cartera de usuarios de un servicio, cuotas de mercado o tasas de éxito de un servicio, relaciones con los usuarios de un servicio y fidelización de éstos) cumplen la definición de activo intangible. Cuando no se tengan derechos legales para proteger esas relaciones, las transacciones con contraprestación de las mismas u otras relaciones similares no contractuales con los clientes (distintas de las que forman parte de una adquisición) demuestran que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los beneficios económicos futuros o potencial de servicio esperados obtenidos de la relación con los usuarios de un servicio. Como esas transacciones con contraprestación también demuestran que las relaciones con los usuarios de un servicio son separables, dichas relaciones cumplen la definición de un activo intangible.

...

Reconocimiento y medición

...

- 26A. Los párrafos 32 a 39 abordan la aplicación de los criterios de reconocimiento a los activos intangibles adquiridos de forma separada, y los párrafos 39A a 41 tratan su aplicación a los activos intangibles adquiridos en una combinación del sector público. Los párrafos 42 y 43 tratan la medición inicial de activos intangibles adquiridos a través de transacciones sin contraprestación, los párrafos 44 y 45 abordan el intercambio de activos intangibles y los párrafos 46 a 48, el tratamiento de la plusvalía generada internamente. Los párrafos 49 a 65 tratan del reconocimiento inicial y la medición de los activos intangibles generados internamente.

...

**Adquisición de un activo intangible como parte de una adquisición
(Combinación del sector público)**

39A. De acuerdo con la NICSP 40, cuando se adquiriera un activo intangible en una adquisición, su costo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible reflejará las expectativas de los participantes del mercado en la fecha de la adquisición acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos o potencial de servicio, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad que figura en el párrafo 28(a), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en una adquisición. Cuando un activo adquirido en una adquisición sea separable o surja de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos contractuales o de otro tipo legal), existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Por tanto, el criterio de valoración de la fiabilidad incluido en el párrafo 28(b), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las adquisiciones.

39B. De acuerdo con esta Norma y la NICSP 40, una adquirente reconocerá un activo intangible de la operación adquirida, en la fecha de la adquisición, de forma separada de la plusvalía, con independencia de que el activo haya sido reconocido por la operación adquirida antes de la adquisición. Esto significa que la adquirente reconocerá como un activo, de forma separada de la plusvalía, un proyecto de investigación y desarrollo en curso de la operación adquirida si el proyecto satisface la definición de activo intangible. Un proyecto de investigación y desarrollo en proceso de la operación adquirida cumplirá la definición de activo intangible cuando:

- (a) cumpla la definición de activo; y
- (b) sea identificable, es decir, sea separable o surja de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos contractuales o de otro tipo legal).

Activos intangibles adquiridos en una adquisición (Combinaciones del Sector Público)

39C. Cuando un activo adquirido en una adquisición sea separable o surja de un acuerdo vinculante (incluyendo derechos contractuales o de otro tipo legal), existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Cuando exista un rango de posibles resultados con diferentes probabilidades para las estimaciones empleadas para medir el valor razonable de un activo intangible, esa incertidumbre se tendrá en cuenta en la medición del valor razonable del activo.

- 39D Un activo intangible adquirido en una adquisición podría ser separable, pero solo junto con un acuerdo vinculante relacionado, activo o pasivo identificable. En tales casos, el adquirente reconocerá el activo intangible independientemente de la plusvalía, pero junto con la partida relacionada.
- 39E La entidad adquirente podrá reconocer un grupo de activos intangibles complementarios como un solo activo, siempre que los activos individuales tengan vidas útiles similares. Por ejemplo, los términos “marca” y “denominación comercial” se emplean a menudo como sinónimos de marca registrada y otro tipo de marcas. Sin embargo, los primeros son términos comerciales generales, normalmente usados para hacer referencia a un grupo de activos complementarios como una marca registrada (o marca de servicios) junto a un nombre comercial, fórmulas, componentes y experiencia tecnológica asociados a dicha marca.

Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en proceso

40. **Los desembolsos por investigación o desarrollo que:**
- (a) **estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en proceso, adquirido de forma independiente o en una adquisición y reconocido como un activo intangible; y**
 - (b) **se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto; se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 52 a 60.**
41. La aplicación de lo exigido en los párrafos 52 a 60 implica que los desembolsos posteriores, asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma independiente o en una adquisición y reconocidos como un activo intangible, serán:
- (a) reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, si se trata de desembolsos de investigación;
 - (b) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios del párrafo 55 para su reconocimiento como activo intangible, y
 - (c) añadidos al importe en libros del proyecto de investigación o desarrollo en proceso adquirido, si los desembolsos por desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 55.

...

Reconocimiento como gasto

66. **Los desembolsos sobre una partida intangible deberán reconocerse como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que:**

- (a) **formen parte del costo de un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 26 a 65); o**
- (b) **la partida sea adquirida en una adquisición, y no pueda ser reconocida como un activo intangible. Cuando éste sea el caso, formará parte del importe reconocido como plusvalía en la fecha de la adquisición (véase la NICSP 40).**

67. En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros o potencial de servicio a una entidad, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En el caso del suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga un derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto siempre que reciba los servicios. Por ejemplo, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 52), excepto en el caso de que se adquieran como parte de una adquisición. Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como gastos son los siguientes:

- (a) desembolsos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha), a menos que este desembolso formen parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NICSP 17. Los costos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o desembolsos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación);
- (b) desembolsos por actividades formativas;
- (c) desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo los catálogos para pedidos por correo panfletos informativos), y
- (d) desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

...

Vida útil

...

93A. La vida útil de:

- (a) **Una licencia o derecho similar anteriormente concedida por una operación que se combina a otra que se reconoce por la entidad resultante en una fusión; o**

- (b) un derecho readquirido reconocido como un activo intangible en una adquisición

es el periodo restante del acuerdo vinculante (incluyendo derechos contractuales u otros de tipo legal) en el que el derecho se concedió y no se incluirá en periodos de renovación.

...

Retiros y disposiciones

...

114A. En el caso de:

- (a) Una licencia o derecho similar anteriormente concedida por una operación que se combina a otra que se reconoce por la entidad resultante en una fusión; o
- (b) un derecho readquirido reconocido como un activo intangible en una adquisición.

Si el derecho se revende posteriormente a un tercero, el importe en libros relacionado, si lo hubiera, se deberá utilizar para determinar la ganancia o pérdida de la reventa.

...

Información a revelar

General

117. La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los que se hayan generado internamente y el resto de activos intangibles:

- (a) si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;

...

- (e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:
 - (i) los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquellos adquiridos por separado, y los adquiridos por separado, y los adquiridos a través de adquisiciones;

...

Fecha de vigencia

...

- 132H. La NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público* emitida en enero de 2017 modificó los párrafos 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67, y 117 y añadió los párrafos 18A, 26A, 39A a 39E, 93A y 114A. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Por ello, no se ajustarán los importes reconocidos para los activos intangibles y la plusvalía en combinaciones del sector público anteriores. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 31, pero no son parte de la misma.

...

Alcance

...

- FC4. La NIC 38 contiene requerimientos y guías sobre la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. Al emitir la NICSP 31, el IPSASB consideró si la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios deben incluirse dentro del alcance de esta Norma. El IPSASB todavía no había emitido una NICSP que trate sobre las combinaciones de negocios y consideró probable que cuando tengan lugar combinaciones de entidades públicas surgirán ciertas cuestiones específicas del sector público. El IPSASB concluyó en ese momento que la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios no deben incluirse dentro del alcance de esta Norma. De acuerdo con la jerarquía establecida en la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, se remitía a los usuarios a los requerimientos de la normativa internacional o nacional de contabilidad aplicable que se ocupa de la plusvalía y de los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios.
- FC4A Posteriormente, el IPSASB emitió la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*. La NICSP 40 especifica la contabilización de las combinaciones del sector público, incluyendo el reconocimiento y medición inicial de los activos intangibles. La NICSP 40 no especifica la medición y información a revelar posterior de los activos intangibles reconocidos como parte de una combinación del sector público. Por consiguiente, el IPSASB reconsideró si

la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación del sector público deben incluirse dentro del alcance de esta Norma. El IPSASB estuvo de acuerdo en que estos deben incluirse en el alcance de esta Norma como resultado de que emitiera la NICSP 40 y modificó la Norma en consecuencia.

Comparación con la NIC 38

La NICSP 31, *Activos Intangibles* ha sido básicamente elaborada a partir de la NIC 38, *Activos Intangibles* (a 31 de diciembre de 2008). Las principales diferencias entre la NICSP 31 y la NIC 38 son las siguientes:

...

- ~~La NIC 38 contiene requerimientos y guías sobre la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. La NICSP 31 no incluye estas guías.~~

...

NICSP 33—Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o Devengo) (NICSP)

Se modifican los párrafos 86, 129, 130 y 132, se añaden los párrafos 62A a 62C, y 156, y se introduce un encabezamiento adicional después del párrafo 62. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Exenciones que afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición

...

Periodo de exención de transición de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos.

...

Otras exenciones

...

NICSP 40—Combinaciones del Sector Público

62A. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer o medir los activos o pasivos, ésta puede ser una parte

de una combinación del sector público durante dicho periodo de dispensa. No se requiere que la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca o mida los activos o pasivos asociados con la combinación del sector público, hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado o cuando los activos o pasivos correspondientes se reconozcan o midan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que sea primero).

62B. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplica la exención del párrafo 62A no reconocerá la plusvalía con respecto a una adquisición. La entidad que adopta por primera vez las NICSP reconocerá la diferencia entre (a) y (b) siguiente en los activos netos/patrimonio:

(a) La suma de:

(i) cualquier contraprestación transferida;

(ii) la participación no controladora en una operación adquirida;
y

(iii) la participación en el patrimonio mantenida en una operación adquirida.

(b) Los importes netos de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos.

62C. La NICSP 40 se aplica de forma prospectiva. Por consiguiente, una entidad que adopta por primera vez las NICSP no ajustará los importes de la plusvalía reconocidos como un resultado de una combinación del sector público que tuvo lugar con anterioridad a la aplicación de la NICSP 40.

Exenciones que no afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de adopción

...

NICSP 4, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera

86. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplicará el requerimiento de tratar la plusvalía (véase la ~~normativa contable nacional o internacional que trata las combinaciones de la entidad~~ NICSP 40) que surja en la adquisición de un negocio en el extranjero y los ajustes del valor razonable a los importes en libros de los activos y pasivos que surgen de la adquisición de ese negocio en el extranjero, como activos y pasivos de éste, de forma prospectiva en la fecha de adopción de las NICSP.

...

NICSP 34, Estados Financieros Separados, NICSP 35, Estados Financieros Consolidados y NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

129. Si una entidad controlada pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NICSP después que su entidad controladora, excepto en el caso de la entidad controlada de una entidad de inversión, la entidad controlada medirá, en sus estados financieros, sus activos y pasivos por:

- (a) los importes en libros determinados de acuerdo con esta NICSP que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la controladora, basados en la fecha de adopción de las NICSP de la entidad controlada, si no se realizaron ajustes para propósitos de consolidación y por los efectos de la combinación del sector público ~~la entidad~~ por la que la entidad controladora adquirió a la entidad controlada; o

...

130. Sin embargo, si una entidad controladora adopta por primera vez las NICSP después que su entidad controlada (o asociada o negocio conjunto), la controladora, medirá, en sus estados financieros consolidados, los activos y pasivos de la entidad controlada (o asociada o negocio conjunto) por los mismos importes en libros que figuran en los estados financieros de la entidad controlada (o asociada o negocio conjunto), después de realizar los ajustes que correspondan al consolidar o aplicar el método de la participación, así como los que se refieran a los efectos de la combinación del sector público ~~la entidad~~ en la que la entidad controladora adquirió a la entidad controlada (o asociada o negocio conjunto) sujeta a las exenciones que pudieran adoptarse en los términos de esta NICSP. De forma similar, si una entidad controlada pasa a ser una entidad que adopta por primera vez las NICSP en sus estados financieros separados, antes o después que en sus estados financieros consolidados, medirá sus activos y pasivos por los mismos importes en ambos estados financieros, sujeta a las exenciones que puedan adoptarse según esta NICSP, excepto por los ajustes de consolidación.

...

NICSP 37, Acuerdos Conjuntos

132. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP contabilizó su inversión en un negocio conjunto según su base contable anterior utilizando la consolidación proporcional, la inversión en el negocio conjunto se medirá en la fecha de adopción como la suma del importe en libros de los activos y pasivos que la entidad consolidó anteriormente de forma proporcional, incluyendo la plusvalía comprada que surge de las transacciones de adquisición (véase la ~~normativa contable nacional~~ e

~~internacional relevante que trata las combinaciones de entidades~~NICSP 40).

...

Fecha de vigencia

...

156. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017 modificó los párrafos 86, 129, 130 y 132 y añadió los párrafos 62A a 62C. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 33, pero no son parte de la misma.

...

Exenciones que afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)

...

NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*

FC79A Al desarrollar la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*, el IPSASB consideró si debería proporcionar una dispensa transitoria que permita a una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconocer o medir todos los activos o pasivos asociados con una combinación del sector público. El IPSASB destacó que la NICSP 40 se aplica de forma prospectiva y, por ello, su aplicación no requeriría que una entidad que adopta por primera vez las NICSP ajuste su contabilidad de una combinación del sector público que ocurrió antes de la aplicación de esa Norma. Sin embargo, una combinación del sector público podría tener lugar durante el periodo de dispensa transitorio de la entidad que adopta por primera vez las NICSP. El IPSASB consideró que requerir que una entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca y mida todos los activos y pasivos asociados con una combinación del sector público sin requerir que reconozca y mida todos los activos y pasivos similares no proporcionaría información útil a los usuarios de los estados financieros.

FC79B. Por consiguiente, el IPSASB decidió proporcionar una dispensa transitoria que permite a una entidad que adopta por primera vez las NICSP no reconocer

o medir todos los activos o pasivos asociados con una combinación del sector público como parte de esta Norma. El IPSASB también decidió que una entidad que adopta por primera vez las NICSP no debería reconocer la plusvalía si no reconocía o medía todos los activos o pasivos asociados con una combinación del sector público.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 33, pero no es parte de la misma.

...

NICSP 35, Estados Financieros Consolidados

- GI82. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP no consolidaba una entidad controlada de acuerdo con su base contable anterior, entonces, en sus estados financieros consolidados, dicha entidad medirá los activos y pasivos de la entidad controlada por el mismo importe en libros que en los estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo) de la entidad controlada después de su adopción de las NICSP, tras ajustar según los procedimientos de consolidación y por los efectos de combinación del sector público la entidad que adquirió la entidad controlada (párrafo 130 de la NICSP 33). Si la entidad controlada no ha adoptado las NICSP de base de acumulación (o devengo) en sus estados financieros, los importes en libros descritos anteriormente son aquellos que las NICSP exigirían en esos estados financieros.

Modificaciones a la NICSP 35 Estados Financieros Consolidados

Se modifican los párrafos 4, 40, 52, 56, 57 y 63 y se añaden los párrafos 55A, 79B y 79C. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

...

Combinaciones del Sector Público

4. Esta Norma no trata los requerimientos de contabilización de combinaciones en el sector público y sus efectos sobre la consolidación, incluyendo la plusvalía que surge de una combinación en el sector público (véase la ~~norma de contabilidad nacional o internacional correspondiente que trate sobre combinaciones en el sector público~~ NICSP 40 Combinaciones del Sector Público).

...

Requerimientos de contabilización

...

Procedimientos de consolidación

40. Los estados financieros consolidados:

...

- (b) Se compensan (eliminan) el importe en libros de la inversión de la entidad controladora en cada entidad controlada, así como la parte de los activos netos/patrimonio de cada una de dichas entidades controladas que pertenece a la controladora, ~~(norma de contabilidad nacional o internacional correspondiente que trate sobre combinaciones en el sector público)~~ NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*.

...

Pérdida de control

52. Si una entidad controladora pierde el control de una entidad controlada, la primera:

- (a) dará de baja en cuentas los activos y pasivos de la anterior entidad controlada en el estado de situación financiera consolidado;
- (b) cuando se pierda el control, reconocerá cualquier inversión mantenida en la anterior entidad controlada ~~a su valor razonable~~, y posteriormente contabilizará dicha inversión conservada y los importes adeudados por la anterior entidad controlada o a ésta, de acuerdo con las NICSP correspondientes. Esa participación retenida a valor razonable se medirá nuevamente, como se describe en los párrafos 54(b)(iii) y 55A. El valor nuevamente medido en la fecha en que se pierde el control se considerará como el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial de un activo financiero de acuerdo con la NICSP 29 o el costo en el momento del reconocimiento inicial de una inversión en una asociada o negocio conjunto, si procede; y
- (c) Reconocerá la ganancia o pérdida asociada con la pérdida de control atribuible a la anterior participación controladora, como se especifica en los párrafos 54 a 55A.

...

55A. Si una entidad controladora pierde el control de una entidad controlada que no contiene una operación, como se define en la NICSP 40, como resultado de una transacción que involucra una asociada o un negocio conjunto que se contabiliza utilizando el método de la participación, la

entidad controladora determinará la ganancia o pérdida de acuerdo con los párrafos 54 y 55. La ganancia o pérdida resultante de la transacción se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad controladora solo en la medida de las participaciones de otros inversores en la asociada o en el negocio conjunto no relacionados con el inversor. La parte restante de la ganancia se eliminará contra el importe en libros de la inversión en esa asociada o negocio conjunto. Además, si la entidad controladora conserva una inversión en la antigua entidad controlada y ésta es ahora una asociada o un negocio conjunto que se contabiliza utilizando el método de la participación, la entidad controladora reconocerá la parte de la ganancia o pérdida que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión conservada en esa antigua entidad controlada en su resultado (ahorro o desahorro) solo en la medida de las participaciones en la nueva asociada o negocio conjunto de otros inversores no relacionados con el inversor. La parte restante de esa ganancia se eliminará contra el importe en libros de la inversión conservada en la antigua entidad controlada. Si la entidad controladora conserva una inversión en la antigua entidad controlada que se contabiliza ahora de acuerdo con la NICSP 29, la parte de la ganancia o pérdida que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión conservada en la antigua entidad controlada se reconocerá en su totalidad en el resultado (ahorro o desahorro) de la entidad controladora.

Entidades de inversión: Requerimiento del valor razonable

56. Excepto por lo descrito en el párrafo 57, una entidad de inversión no consolidará sus entidades controladas ni aplicará la NICSP 40 cuando obtenga el control de otra entidad. En su lugar, una entidad de inversión medirá una inversión en una entidad controlada al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con la NICSP 29.
57. Sin perjuicio del requerimiento del párrafo 56, si una entidad de inversión tiene una entidad controlada que no es por sí misma una entidad de inversión y cuyo principal propósito y actividades son proporcionar servicios relacionados con las actividades de inversión de la entidad de inversión (véanse los párrafos GA98 a GA100), deberá consolidar esa entidad controlada de acuerdo con los párrafos 38 a 55 de esta Norma y aplicará los requerimientos de la NICSP 40 para la adquisición de cualquier entidad controlada de este tipo.

...

Contabilización de un cambio en el estatus de una entidad de inversión

63. Cuando una entidad deja de ser una entidad de inversión, aplicará ~~la norma de contabilidad nacional o internacional que corresponda que trate de combinaciones en el sector público~~ NICSP 40 a cualquier entidad

controlada que fue medida anteriormente al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro) de acuerdo con el párrafo 56. La fecha del cambio de estatus será la fecha de adquisición atribuida. Al medir cualquier plusvalía o ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas que surja de la adquisición atribuida, el valor razonable de la entidad controlada en la fecha de adquisición atribuida representará la contraprestación atribuida transferida. Todas las entidades controladas se consolidarán de acuerdo con los párrafos 38 a 51 de esta Norma a partir de la fecha de cambio de estatus.

...

Fecha de vigencia

...

79B. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017, modificó los párrafos 4, 40, 56, 57 y 63. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

79C. El párrafo 52 fue modificado y el párrafo 55A añadido por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de una fecha a determinar por el IPSASB. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones anticipadamente, revelará ese hecho y, si no lo ha hecho ya, aplicará la NICSP 40 al mismo tiempo.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 35, pero no son parte de la misma.

...

Venta o aportación de activos entre un Inversor y su asociada o negocio conjunto

...

FC57. En el momento en que el IPSASB desarrolló el PN 60 *Combinaciones del Sector Público*, reconsideró si incluir guías para la asociada o negocio conjunto de un inversor sobre la forma de contabilizar la pérdida de control de una entidad controlada anteriormente. El IPSASB revisó las guías emitidas por el IASB en *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada*

o *Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28). El efecto de las modificaciones del IASB si se adoptan en la NICSP 35, sería que se aplicaría una ganancia o pérdida parcial por transacciones entre un inversor y su asociada o negocio conjunto solo a la ganancia o pérdida resultante de la pérdida de control de una entidad controlada con anterioridad *que no contiene una operación*. El IPSASB no identificó ninguna razón en el sector público para no seguir el enfoque del IASB. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir esta guía (modificada para encajar la terminología y definiciones en el PN 60) en la NICSP 35.

FC58. En diciembre de 2015, el IPSASB diferió la implementación de las guías en *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28). Esto fue porque el IASB estaba llevando a cabo investigación adicional en esta área como parte de su proyecto sobre contabilidad del patrimonio, y no quería requerir que las entidades cambiaran su contabilidad dos veces en un periodo corto. Al diferir la fecha de vigencia, el IASB continuó permitiendo la aplicación anticipada de las guías, puesto que no deseaba prohibir la aplicación de una información financiera mejor. El IPSASB revisó la decisión del IASB de diferir la implementación de estas guías. El IPSASB no identificó ninguna razón en el sector público para no seguir el enfoque del IASB. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir estas guías (modificadas para encajar la terminología y definiciones en la NICSP 40) en la NICSP 35 para ser aplicadas a partir de una fecha a determinar por el IPSASB.

Ejemplos ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 35, pero no son parte de la misma.

...

Requerimientos de contabilización: pérdida de control (párrafos 52 a 55A)

EI13A. El siguiente ejemplo ilustra el tratamiento de una venta de una participación en una entidad controlada que no contiene una operación.

Ejemplo 44A

Una entidad controladora tiene una participación del 100 por ciento en una entidad controlada que no contiene una operación. La entidad controladora vende el 70 por ciento de su participación en la entidad controlada a una asociada en la cual tiene una participación del 20 por ciento. Como consecuencia de esta transacción la entidad controladora pierde el control de la entidad controlada. El importe en libros de los activos netos de la subsidiaria es de 100 u.m. y el importe en libros de la participación vendida es de 70 u.m. (70 u.m. = 100 u.m. x 70%). El valor razonable de la contraprestación recibida es de 210 u.m., que es también el valor razonable

de la participación vendida. La inversión conservada en la antigua entidad controlada es una asociada contabilizada utilizando el método de la participación y su valor razonable es de 90 u.m. La ganancia determinada de acuerdo con los párrafos 54 y 55, antes de la eliminación requerida por el párrafo 55A, es de 200 u.m. ($200 \text{ u.m.} = 210 \text{ u.m.} + 90 \text{ u.m.} - 100 \text{ u.m.}$). Esta ganancia comprende dos partes:

- (a) La ganancia (140 u.m.) que procede de la venta de la participación del 70 por cien en la entidad controlada a la asociada. Esta ganancia es la diferencia entre el valor razonable de la contraprestación recibida (210 u.m.) y el importe en libros de la participación vendida (70 u.m.). De acuerdo con el párrafo 55A, la entidad controladora reconoce en su resultado (ahorro o desahorro) el importe de la ganancia atribuible a las participaciones en la asociada de otros inversores no relacionados con el inversor. Esto es el ochenta por ciento de esta ganancia, eso es 112 u.m. ($112 \text{ u.m.} = 140 \text{ u.m.} \times 80\%$). El veinte por ciento que resta de la ganancia ($28 \text{ u.m.} = 140 \text{ u.m.} \times 20\%$) se elimina contra el importe en libros de la inversión en la asociada existente.
- (b) La ganancia (60 u.m.) que procede de la nueva medición a valor razonable de la inversión directamente conservada en la antigua entidad controlada. Esta ganancia es la diferencia entre el valor razonable de la inversión conservada en la antigua entidad controlada (90 u.m.) y el 30 por cien del importe en libros de los activos netos de la entidad controlada ($30 \text{ u.m.} = 100 \text{ u.m.} \times 30\%$). De acuerdo con el párrafo 55A, la entidad controladora reconoce en su resultado (ahorro o desahorro) el importe de la ganancia atribuible a las participaciones en la nueva asociada de otros inversores no relacionados con el inversor. Esto es de cincuenta y seis por ciento ($70\% \times 80\%$) de la ganancia, eso es 34 u.m. ($34 \text{ u.m.} = 60 \text{ u.m.} \times 56\%$). El 44 por ciento que resta de la ganancia 26 u.m. ($26 \text{ u.m.} = 60 \text{ u.m.} \times 44\%$) se elimina contra el importe en libros de la inversión conservada en la antigua entidad controlada.

Modificaciones a la NICSP 36 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

Se modifican los párrafos 26, 31 y 33 y se añaden los párrafos 34A, 34B, 51B y 51C. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Aplicación del método de la participación

...

Discontinuación del uso del método de la participación

26. Una entidad interrumpirá el uso del método de la participación a partir de la fecha en que su inversión deje de ser una asociada o un negocio conjunto de la siguiente forma:
- (a) Si la inversión pasa a ser una entidad controlada, la entidad contabilizará su inversión de acuerdo con ~~el pronunciamiento internacional o nacional correspondiente que trate las combinaciones del sector público~~ la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público* y la NICSP 35.

...

Procedimientos del método de la participación

...

31. Las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones “ascendentes” y “descendentes” ~~que involucran activos que no constituyen una operación, como se define en la NICSP 40,~~ entre una entidad (incluyendo sus entidades controladas consolidadas) y su asociada o negocio conjunto, se reconocerán en los estados financieros de la entidad sólo en la medida de las participaciones en la asociada o negocio conjunto de otros inversores no relacionados con el inversor. Son transacciones “ascendentes”, por ejemplo, las ventas de activos de la asociada o un negocio conjunto al inversor. Se elimina la participación de la entidad en las ganancias o pérdidas de la asociada o negocio conjunto procedentes de estas transacciones. Son transacciones “descendentes”, por ejemplo, las ventas o aportaciones de activos del inversor a su asociada o negocio conjunto. ~~Se eliminará la parte del inversor de las ganancias y pérdidas de la asociada o del negocio conjunto procedentes de estas transacciones.~~

...

33. La ganancia o pérdida procedente de la aportación de un ~~un~~ activos no monetarios que no constituyen una operación tal como se define en la NICSP 40 a una asociada o negocio conjunto a cambio de una participación en el patrimonio de ~~la esa~~ asociada o negocio conjunto se contabilizará de acuerdo con el párrafo 31, excepto cuando la aportación carezca de sustancia comercial, tal como se describe ese término en la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo*. Si esta aportación carece de sustancia comercial, la ganancia o pérdida se considerará como no realizada y no se reconocerá a menos que se aplique también el párrafo 34. Estas ganancias o pérdidas no realizadas se eliminarán contra la inversión contabilizada utilizando el método de la participación y no se presentarán como ganancias o pérdidas diferidas en el estado de situación financiera consolidado de la entidad o en el estado de situación financiera de la entidad en el que se encuentra contabilizada la inversión utilizando el método de la participación.

...

34A. La ganancia o pérdida procedente de una transacción "descendente" que involucra activos que constituyen una operación, tal como se define en la NICSP 40 entre una entidad (incluyendo sus entidades controladas consolidadas) y su asociada o negocio conjunto se reconocerá en su totalidad en los estados financieros del inversor.

34B. Una entidad puede vender o aportar activos en dos o más acuerdos (transacciones). Para determinar si los activos que se venden o aportan constituyen una operación, tal como se define en la NICSP 40, una entidad considerará si la venta o aportación de esos activos es parte de acuerdos múltiples que deben contabilizarse como una transacción única de acuerdo con los requerimientos del párrafo 53 de la NICSP 35.

...

Fecha de vigencia

...

51B. El párrafo 26 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

51C. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017 modificó los párrafos 31 y 33 y añadió los párrafos 34A y 34B. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de una fecha a determinar por el IPSASB. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un periodo anterior, revelará ese hecho y, si no lo ha hecho ya, aplicará la NICSP 40 al mismo tiempo.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 36, pero no son parte de la misma.

...

Venta o aportación de activos entre un Inversor y su asociada o negocio conjunto

...

FC15. En el momento en que el IPSASB desarrolló el PN 60 *Combinaciones del Sector Público*, reconsideró si incluir guías sobre la forma de contabilizar la venta o aportación de activos entre un inversor y su asociada o negocio conjunto. El IPSASB revisó las guías emitidas por el IASB en *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28). El efecto de las modificaciones del IASB si se adoptan en la NICSP 36, sería que se aplicaría una ganancia o pérdida parcial por transacciones entre un inversor y su asociada o negocio conjunto solo a la ganancia o pérdida resultante de la venta o aportación de activos que no constituyen una operación. El IPSASB no identificó ninguna razón en el sector público para no seguir el enfoque del IASB. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir esta guía (modificada para encajar la terminología y definiciones en el PN 60) en la NICSP 36.

FC16. En diciembre de 2015, el IPSASB diferió la implementación de las guías en *Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto* (Modificaciones a la NIIF 10 y NIC 28). Esto fue porque el IASB estaba llevando a cabo investigación adicional en esta área como parte de su proyecto sobre contabilidad del patrimonio, y no quería requerir que las entidades cambiaran su contabilidad dos veces en un periodo corto. Al diferir la fecha de vigencia, el IASB continuó permitiendo la aplicación anticipada de las guías, puesto que no deseaba prohibir la aplicación de una información financiera mejor. El IPSASB revisó la decisión del IASB de diferir la implementación de estas guías. El IPSASB no identificó ninguna razón en el sector público para no seguir el enfoque del IASB. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir estas guías (modificadas para encajar la terminología y definiciones en la NICSP 40) en la NICSP 36 para ser aplicadas a partir de una fecha a determinar por el IPSASB.

Modificaciones a la NICSP 37 *Acuerdos Conjuntos*

Se modifica el párrafo 32 y se añaden los párrafos 24A, 41A, 42B, 42C y GA33A a GA33D. Se modifica el encabezamiento antes del párrafo 23 y se añaden encabezamientos adicionales antes de los párrafos 41A y GA33A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto (véanse párrafos ~~GA34~~GA33A a GA37)

Operaciones conjuntas

...

24A. **Cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NIIF 40 *Combinaciones de Negocios*, aplicará, en la medida de su**

participación, de acuerdo con el párrafo 23, todos los principios de contabilización de la adquisición de la NICSP 40 y otras NICSP, que no entren en conflicto con las guías de esta Norma y revelará la información que se requiera en dichas NICSP en relación con las adquisiciones. Esto es aplicable a la adquisición de la participación inicial y participaciones adicionales en una operación conjunta cuya actividad constituye una operación. La contabilización de la adquisición de una participación en esta operación conjunta se especifica en los párrafos GA33A a GA33D.

...

Disposiciones transitorias

...

Negocios conjuntos—Transición de la consolidación proporcional al método de la participación

...

32. Cuando una entidad cambie de la consolidación proporcional al método de la participación, reconocerá su inversión en el negocio conjunto como ocurrido al comienzo del primer periodo presentado inmediato anterior. Esa inversión inicial se medirá como el agregado de los importes en libros de los activos y pasivos que la entidad había consolidado anteriormente de forma proporcional, incluyendo cualquier plusvalía comprada que surge de las transacciones de adquisición ~~(pueden encontrarse guías sobre la contabilización de la adquisición de una entidad y la asignación de la plusvalía a los negocios conjuntos en las normas nacionales y internacionales correspondientes sobre combinaciones de entidades y acuerdos conjuntos).~~ Si la plusvalía pertenecía con anterioridad a una unidad generadora de efectivo más grande, o a un grupo de unidades generadoras de efectivo, la entidad asignará la plusvalía al negocio conjunto sobre la base de los importes en libros relacionados con el negocio conjunto y la unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras de efectivo a las que pertenecía.

...

Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas

- 41A. La NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público* emitida en enero de 2017, añadió los párrafos 24A, 42B y GA33A a GA33D. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva para las adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40, para las adquisiciones que tengan lugar desde el comienzo del primer periodo en que aplique dichas modificaciones. Por consiguiente, los importes reconocidos para adquisiciones de participaciones en

operaciones conjuntas que hayan tenido lugar en periodos anteriores no se ajustarán.

Fecha de vigencia

...

- 42B. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017 modificó los párrafos 24A, 41A y GA33A a GA33D. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.
- 42C. El párrafo 32 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 37.

...

Estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto (párrafos 23 a 28)

Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

GA33A. Cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40, aplicará, en la medida de su participación, de acuerdo con el párrafo 23, todos los principios de contabilización de la adquisición de la NICSP 40 y otras NICSP, que no entren en conflicto con las guías de esta Norma y revelará la información que se requiera en dichas NICSP en relación con las adquisiciones. Los principios sobre la adquisición de negocios que no entran en conflicto con las guías de esta Norma incluyen pero no se limitan a:

- (a) la medición de los activos y pasivos identificables a valor razonable, que no sean partidas para las que se prevén excepciones en la NICSP 40 y otras NICSP;
- (b) el reconocimiento de los costos relacionados con la adquisición como gastos en los periodos en los que se incurre en dichos costos y se

reciben los servicios, con la excepción de los costos de emisión de deuda o de títulos de patrimonio que se reconocen de acuerdo con la NICSP 28 y la NICSP 29:

- (c) el reconocimiento como plusvalía del exceso de la contraprestación transferida sobre el neto de los importes en la fecha de adquisición de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables, si los hubiera;
y
- (d) la comprobación, al menos anualmente, del deterioro de valor de una unidad generadora de efectivo a la que se le ha asignado plusvalía, y siempre que haya algún indicio de que el valor de la unidad pudiera estar deteriorado, tal como requiere la NIC 26 *Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo* para la plusvalía adquirida en una adquisición.

GA33B. Los párrafos 24A y GA33A también se aplican a la formación de una operación conjunta si, y solo si, en el momento de su formación se aporta a dicha operación conjunta una operación existente, tal como se define en la NICSP 40, por una de las partes que participa en la operación conjunta. Sin embargo, dichos párrafos no se aplican a la formación de una operación conjunta si todas las partes que participan en dicha operación conjunta solo aportan, en el momento de su formación, activos o grupos de activos que no constituyen operaciones.

GA33C. Un operador conjunto puede incrementar su participación en una operación conjunta cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40, mediante la adquisición de una participación adicional en la mencionada operación conjunta. En estos casos, las participaciones anteriormente poseídas en la operación conjunta no se miden nuevamente si el operador conjunto conserva el control conjunto.

GA33D. Los párrafos 24A y GA33A a GA33C no se aplican en la adquisición de una participación en una operación conjunta cuando las partes que comparten el control conjunto, incluyendo la entidad que adquiere la participación en la operación conjunta, se encuentran bajo el control común de la misma controladora última antes y después de la adquisición, y ese control no es transitorio.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 37, pero no son parte de la misma.

Adquisición de una participación en una operación conjunta

...

FC9. En el momento en que el IPSASB desarrolló la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*, reconsideró si incluir guías sobre la forma de contabilizar la adquisición de una participación y una operación conjunta que constituye una operación. El IPSASB revisó las guías emitidas por el IASB en *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11) y no identificó una razón para el sector público para no utilizar esas guías. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir esta guía (modificada para encajar la terminología y definiciones en el NICSP 40) en la NICSP 37.

Ejemplos ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 37, pero no son parte de la misma.

...

Ejemplo 8—Contabilización de las adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas en las cuales la actividad constituye una operación

EI60. Las municipalidades A, B y C tienen el control conjunto de la Operación Conjunta D, cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40 *Combinaciones del Sector Público*.

EI61. La municipalidad E adquiere el 40 por cien de la participación en la propiedad en la Operación Conjunta D de la municipalidad A a un costo de 300 u.m. y incurre en unos costos de adquisición relacionados de 50 u.m.

EI62. El acuerdo vinculante entre las partes a las que se une la Municipalidad E como parte de la adquisición establece que las participaciones de la Municipalidad E en varios activos y pasivos difieren de su participación en la propiedad de la Operación Conjunta D. La siguiente tabla establece la participación de la Municipalidad E en los activos y pasivos relacionados con la Operación Conjunta D, tal como se establece en el acuerdo vinculante entre las partes:

<u><i>La participación de la Municipalidad E en los activos y pasivos relacionados con la Operación Conjunta D</i></u>	
<u>Propiedades, planta y equipo</u>	<u>48%</u>
<u>Activos intangibles (excluida la plusvalía)</u>	<u>90%</u>
<u>Cuentas por cobrar</u>	<u>40%</u>
<u>Inventario</u>	<u>40%</u>

<u><i>La participación de la Municipalidad E en los activos y pasivos relacionados con la Operación Conjunta D</i></u>	
<u>Obligaciones por beneficios de retiro</u>	<u>15%</u>
<u>Acreeedores comerciales</u>	<u>40%</u>
<u>Pasivos contingentes</u>	<u>56%</u>

Análisis

- EI63. La Municipalidad E reconoce en sus estados financieros su participación en los activos y pasivos procedentes del acuerdo contractual (véase el párrafo 23).
- EI64. Esta compañía aplica los principios sobre la contabilización de la adquisición de la NICSP 40 y otras NICSP, para la identificación, reconocimiento, medición y clasificación de los activos adquiridos y los pasivos asumidos, en el momento de la adquisición de la participación en la Operación Conjunta D. Esto es así porque la Municipalidad E adquirió una participación en una operación conjunta en la cual la actividad constituye una operación (véase el párrafo 24A).
- EI65. Sin embargo, la Municipalidad E no aplica los principios de la contabilización de las combinaciones de negocios de la NICSP 40 y otras NICSP que entren en conflicto con las guías de esta Norma. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 23, la Municipalidad E reconoce y, por ello, mide, en relación con su participación en la Operación Conjunta D, solo su participación en cada uno de los activos que se poseen conjuntamente y en cada uno de los pasivos en los que se incurre conjuntamente, tal como se señala en el acuerdo vinculante. La Municipalidad E no incluye en sus activos y pasivos las participaciones de otras partes en la Operación Conjunta D.
- EI66. La NICSP 40 requiere que la adquirente mida los activos adquiridos y los pasivos asumidos identificables a sus valores razonables en la fecha de su adquisición con excepciones limitadas; por ejemplo, un derecho readquirido reconocido como un activo intangible se mide sobre la base del término restante del acuerdo vinculante relacionado, independientemente de si los participantes del mercado considerarían renovaciones de los acuerdos vinculantes potenciales al medir su valor razonable. Esta medición no entra en conflicto con esta Norma y, por ello, esos requerimientos se aplican.
- EI67. Por consiguiente, la Municipalidad E determina el valor razonable, u otra medición especificada en la NICSP 40, de su participación en los activos y

pasivos identificables relacionados con la Operación Conjunta D. La siguiente tabla establece el valor razonable u otra medición especificada por la NICSP 40 de las participaciones de la Municipalidad E en los activos y pasivos identificables relacionados con la Operación Conjunta D:

	<u>Valor razonable u otra medición especificada por la NICSP 40 para las participaciones de la Municipalidad E en los activos y pasivos identificables de la Operación Conjunta D</u>
	<u>u.m.</u>
<u>Propiedades, planta y equipo</u>	<u>138</u>
<u>Activos intangibles (excluida la plusvalía)</u>	<u>72</u>
<u>Cuentas por cobrar</u>	<u>84</u>
<u>Inventario</u>	<u>70</u>
<u>Obligaciones por beneficios de retiro</u>	<u>(12)</u>
<u>Acreedores comerciales</u>	<u>(48)</u>
<u>Pasivos contingentes</u>	<u>(52)</u>
<u>Pasivo por impuestos diferidos (véase la norma internacional o nacional, que trate sobre impuestos sobre las ganancias)</u>	<u>(24)</u>
<u>Activos netos</u>	<u>228</u>

EI68. De acuerdo con la NICSP 40, el exceso de la contraprestación transferida sobre el importe asignado a las participaciones de la Municipalidad E en los activos netos identificables se reconoce como plusvalía:

<u>Contraprestación transferida</u>	<u>300 u.m.</u>
<u>Las participaciones de la Municipalidad E en los activos y pasivos identificables relacionados con su participación en la operación conjunta</u>	<u>228 u.m.</u>
<u>Plusvalía</u>	<u>72 u.m.</u>

EI69. Los costos de 50 u.m. relacionados con la adquisición no se consideran que sean parte de la contraprestación transferida por la participación en la operación conjunta. Se reconocen como gasto en el resultado (ahorro o desahorro) en el periodo en que se incurre en los costos y se reciben los servicios (véase el párrafo 113 de la NICSP 40).

Ejemplo 9—Aportación del derecho de utilizar la aplicación práctica de conocimientos a una operación conjunta cuya actividad constituye una operación

EI70. Las Entidades A y B son dos entidades cuyas actividades son la construcción de baterías de alto rendimiento para diversas aplicaciones.

EI71. Para desarrollar baterías para vehículos eléctricos establecen un acuerdo vinculante (Operación Conjunta Z) para trabajar juntas. Las Entidades A y B comparten el control conjunto de la Operación Conjunta Z. Este acuerdo es una operación conjunta cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40.

EI72. Después de varios años, los operadores conjuntos (Entidades A y B) concluyeron que es factible desarrollar una batería para vehículos eléctricos utilizando el material M. Sin embargo, el procesamiento del material M requiere procedimientos tecnológicos especializados y, hasta el momento, el material M solo se ha utilizado en la generación de electricidad.

EI73. Para obtener acceso a la aplicación práctica de conocimientos existentes para procesar el material M, las Entidades A y B acuerdan que la Entidad C se una a ellas como otro operador conjunto mediante la adquisición de una participación en la Operación Conjunta Z de las Entidades A y B y pasando a ser una parte de los acuerdos vinculantes.

EI74. La actividad de la Entidad C hasta este momento ha sido únicamente la generación de electricidad. Esta tiene desde hace tiempo un conocimiento amplio sobre el procesamiento del material M.

EI75. A cambio de su participación en la Operación Conjunta Z, la Entidad C paga efectivo a las Entidad A y B y concede el derecho a utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M para los propósitos de la Operación Conjunta Z. Además, la Entidad C apoya a la Operación Conjunta Z con algunos de sus empleados que tienen experiencia en el procesamiento del material M. Sin embargo, la Entidad C no transfiere el control de la aplicación práctica de conocimientos a las Entidad A y B o a la Operación Conjunta Z porque conserva todos los derechos sobre éstos. En concreto, la Entidad C tiene derecho a retirar los derechos para utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M y para retirar a sus empleados de apoyo sin restricción alguna o compensación a las

Entidades A y B u Operación Conjunta Z si deja su participación en la Operación Conjunta Z.

EI76. El valor razonable de la aplicación práctica de conocimientos de la Entidad C en la fecha de adquisición de la participación en la operación conjunta es de 1.000 u.m. Inmediatamente antes de la adquisición, el valor en libros de la aplicación práctica de conocimientos en los estados financieros de la Entidad C era de 300 u.m.

Análisis

EI77. La Entidad C ha adquirido una participación en la Operación Conjunta Z cuya actividad constituye una operación, tal como se define en la NICSP 40.

EI78. Para la contabilización de la adquisición de su participación en la operación conjunta, la Entidad C aplica todos los principios de la contabilidad de las adquisiciones de la NICSP 40 y otras NICSP que no entren en conflicto con las guías de esta Norma (véase el párrafo 24A). La Entidad C reconoce en sus estados financieros su participación en los activos y pasivos procedentes del acuerdo vinculante (véase el párrafo 23).

EI79. La Entidad C concedió el derecho de utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M a la Operación Conjunta Z como parte de su incorporación a la Operación Conjunta Z como un operador conjunto. Sin embargo, la Entidad C conserva el control de su derecho porque tiene la facultad de retirar los derechos para utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M y de retirar a sus empleados de apoyo sin restricción alguna o compensación a las Entidades A y B u Operación Conjunta Z si deja su participación en la Operación Conjunta Z.

EI80. Por consiguiente, la Entidad C continúa reconociendo la aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M, después de la adquisición de la participación en la Operación Conjunta Z porque conserva todos los derechos sobre éstos. Esto significa que la Entidad C continuará reconociendo la aplicación práctica de conocimientos sobre la base de su importe en libros de 300 u.m. Como consecuencia de la conservación del control del derecho a utilizar la aplicación práctica de conocimientos que concedió a la operación conjunta, la Entidad C ha otorgado el derecho a utilizar la aplicación práctica de conocimientos para sí misma. Por consiguiente, la Entidad C no mide nuevamente la aplicación práctica de conocimientos y no reconoce una ganancia o pérdida sobre la concesión del derecho a utilizarlos.

Comparación con la NIIF 11

La NICSP 37 *Acuerdos Conjuntos* se desarrolla principalmente a partir de la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* (modificada en 2011, incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2014). En el momento de emitir esta Norma, el IPSASB no ha considerado la aplicabilidad a las entidades del sector público de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. Las referencias a la NIIF 9 en la NIIF 11, por ello, se sustituyen por referencias a las NICSP que tratan de los instrumentos financieros.

Las principales diferencias entre la NICSP 37 y la NIIF 11 son las siguientes:

...

- ~~La NICSP 37 no proporciona guías sobre la asignación de la plusvalía a los negocios conjuntos o sobre cómo contabilizar la adquisición de una participación en una operación conjunta que constituye un negocio. Estas guías se incluyen en la NIIF 11.~~

...

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 40, pero no son parte de la misma.

Objetivo (párrafo 1)

- FC1. En ausencia de una Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) que trate las combinaciones del sector público, las entidades del sector público deben remitirse a la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros* que permite considerar otras normas de contabilidad internacionales o nacionales. En el caso de combinaciones del sector público, puede consultarse la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF[®]) 3, *Combinaciones de Negocios*. Sin embargo, la NIIF 3 requiere que todas las combinaciones de negocios se contabilicen utilizando la contabilidad de la adquisición. Al desarrollar la NIIF 3, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB[®]) llegó a la conclusión de que "fusiones verdaderas" o "fusiones entre iguales", en las que ninguna de las entidades que se combinan obtiene el control de las otras son muy escasas hasta el punto de que virtualmente no existen. El IASB también observó que los comentaristas y otros representados fueron incapaces de sugerir un límite inequívoco y no arbitrario para distinguir fusiones auténticas o fusiones entre iguales de otras combinaciones de negocios y concluyó que no sería factible desarrollar dicho límite operativo (véase la NIIF 3, FC35). Por consiguiente, el IASB decidió que no eran necesarios requerimientos de contabilidad separado de estas combinaciones.
- FC2. Muchos consideran que en el sector público, las uniones o fusiones son la forma más común de combinación. Como resultado, las entidades del sector público pueden no aplicar las Normas NIIF al contabilizar combinaciones del sector público. Esto significa que puede no ser información congruente o apropiada de estas combinaciones en los estados financieros con propósito general (EFPG). Por consiguiente, los usuarios pueden no ser capaces de obtener la información necesaria para identificar el tipo de combinación del sector público y evaluar su naturaleza y efecto financiero. El IPSASB considera que esta Norma promoverá la congruencia y la comparabilidad sobre cómo se presentan las combinaciones del sector público por las entidades del sector público.

Proceso

- FC3. Al desarrollar esta Norma el IPSASB había considerado el análisis de control de la NICSP 35 *Estados Financieros Consolidados*. El IPSASB consideró cómo el control, como se define en la NICSP 35 debería influir la clasificación de combinaciones del sector público en esta Norma. El IPSASB había considerado también las guías sobre combinaciones en el *Manual de*

Estadísticas Financieras Gubernamentales 2014 (MEFG 2014) con el objetivo de evitar diferencias innecesarias. El IPSASB también consideró la NIIF 3 y las guías sobre combinaciones desarrolladas por los emisores de normas nacionales.

Alineación con las Estadísticas Financieras del Gobierno (EFG)

- FC4. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB había considerado el tratamiento de las combinaciones del sector público en las Estadísticas Financieras del Gobierno (EFG):

Las guías de las EFG hacen una distinción entre una adquisición y una fusión basada en el principio de que con una adquisición tiene lugar una transacción, mientras que con una fusión solo tiene lugar una reclasificación de unidades.

Una transacción tendrá lugar si una "unidad del mercado" se nacionaliza o privatiza (es decir, realización o abandono del control), y los importes se registran en las EFG como transacciones en patrimonio que corresponde al precio de transacción observada. Cualesquiera cambios en la valoración—por ejemplo, entre el saldo de apertura de una participación en el patrimonio del gobierno y el precio de transacción final—se registran como efectos de la revaluación, sin impacto sobre la capacidad/necesidad de financiación neta del gobierno. Para las fusiones, el impacto principal es sobre la sectorización de las "unidades institucionales".

Si las unidades anteriores a la fusión pertenecían al mismo sector o subsector del gobierno general, la fusión no tendrá impacto sobre los datos para ese sector o subsector. Por ejemplo, una fusión de dos gobiernos locales, si ambos están ya clasificados en el sector del gobierno local, no cambiaría los resultados para el sector del gobierno local.

Sin embargo, en casos en los que una unidad en un subsector se está fusionando con una unidad de otro subsector, las unidades fusionadas se eliminarán del sector al que pertenecían y se añadirán al sector de la nueva unidad fusionada, a través de una reclasificación de la unidad (registrada en las EFG como un "otro cambio de volumen en activos y pasivos"). Por ejemplo, si una unidad del gobierno local se fusiona con un gobierno estatal, la unidad se reclasificará del subsector del gobierno local al subsector del gobierno estatal.

- FC5. El IPSASB decidió que el enfoque de las EFG no era una base apropiada para clasificar las combinaciones del sector público de esta Norma, por las siguientes razones:

- (a) El enfoque de las EFG se basa en un número de conceptos que no tienen equivalente en las NICSP, por ejemplo:
 - (i) la clasificación de las unidades institucionales basada en su naturaleza económica; y

- (ii) la distinción entre productores de mercado y de no mercado.
 - (b) Las fusiones en las EFG pueden surgir de una reclasificación de unidades sin que se registre una transacción, que es incongruente con el enfoque en las NICSP; y
 - (c) las combinaciones del sector público dentro del mismo sector o subsector del gobierno general no tienen impacto en los datos de las EFG, mientras que las NICSP requerirían los cambios de las entidades individuales a contabilizarse.
- FC6. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB destacó que los enfoques diferentes de las EFG y las NICSP pueden llevar a contabilidades similares, por ejemplo:
- (d) las nacionalizaciones es probable que se registren como adquisiciones según ambos enfoques; y
 - (e) el método contable de la fusión de intereses modificado producirá contabilidades similares al enfoque de reclasificación de las EFG si las operaciones que se combinan han adoptado anteriormente las mismas políticas contables.

Alcance (párrafos 2 a 4)

- FC7. El IPSASB consideró inicialmente desarrollar dos Normas sobre combinaciones del sector público, que cubrieran:
- (f) combinaciones de entidades que surgen de transacciones de intercambio—un proyecto de convergencia limitado con la NIIF 3; y
 - (g) combinaciones de entidades que surgen de transacciones sin contraprestación—un proyecto específico para el sector público.
- FC8. En mayo de 2009, el IPSASB emitió un Proyecto de Norma (PN) 41 *Combinaciones de Entidades procedentes de Transacciones con Contraprestación*, que era un proyecto de convergencia limitado con la NIIF 3. Después del proceso de consulta sobre el PN 41, el IPSASB decidió no continuar con este enfoque por las siguientes razones:
- (h) La NIIF 3 incluye compras en condiciones muy ventajosas dentro de su alcance. Podría argumentarse, por ello, que la NIIF 3 también se aplica como mínimo a algunas combinaciones de entidades sin contraprestación. El IPSASB reconoció que puede ser difícil establecer una delimitación clara entre todas las combinaciones de entidades con y sin contraprestación.
 - (i) No estaba claro si las combinaciones en las que ninguna parte obtiene el control de las otras partes de la combinación se clasificarían como combinaciones de entidades que surgen de transacciones con

contraprestación y, por ello, requería que se contabilizasen como una adquisición de acuerdo con el PN 41.

- FC9. Posteriormente, el IPSASB decidió desarrollar una única norma que tratase todas las combinaciones del sector público. Este alcance más amplio fue incluido en el Documento de Consulta (DC) *Combinaciones del Sector Público*, emitido en junio de 2012. Quienes respondieron al DC apoyaron este alcance más amplio.
- FC10. El IPSASB, por ello, decidió que esta Norma debería aplicarse a todas las combinaciones del sector público, con solo limitadas excepciones. Este párrafo define una combinación del sector público como la unión de operaciones separadas en una única entidad del sector público. Esta definición que hace referencia a la unión de operaciones en lugar de entidades, como combinaciones del sector público, al igual que las combinaciones de negocios, podría implicar a parte de una entidad que puede ser gestionada por separado del resto de la entidad.
- FC11. Al tomar una decisión sobre el alcance de esta Norma, el IPSASB acordó incluir combinaciones del sector público bajo control común. Aunque estas se excluían del alcance de la NIIF 3, el IPSASB consideró importante que esta Norma incluyera todas combinaciones del sector público dentro de su alcance.

Exclusiones del alcance

- FC12. El IPSASB decidió que esta Norma no debería aplicarse a la formación de acuerdos conjuntos o negocios conjuntos. El IPSASB señaló en el DC que:
- "El concepto subyacente en la formación de un negocio conjunto difiere de otras combinaciones, en las que la formación surge de entidades separadas que deciden compartir el control, es decir, tienen control común de las operaciones que forma el negocio conjunto. El concepto de control conjunto puede dar lugar a cuestiones que afectan la forma en que el negocio conjunto por sí mismo debería contabilizar su formación."
- FC13. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB analizó si esta lógica era todavía válida dado que esta Norma adopta un enfoque diferente para clasificar las combinaciones del sector público. El IPSASB concluyó que el concepto de control conjunto no refleja las cuestiones abordadas en esta Norma, y decidió excluir la formación de acuerdos conjuntos o negocios conjuntos de su alcance.
- FC14. El IPSASB destacó que pueden ocurrir combinaciones de dos o más acuerdos conjuntos. El IPSASB consideró que, si esta combinación da lugar a la formación de un acuerdo conjunto nuevo, esto quedaría fuera del alcance de la NICSP 40. El IPSASB destacó que una combinación puede dar lugar a la adquisición de uno o más acuerdos conjuntos por otro acuerdo conjunto. En

estas circunstancias, las entidades que tenían anteriormente el control sobre los acuerdos conjuntos adquiridos dejan ese control conjunto. Esta combinación sería una adquisición dentro del alcance de la NICSP 40.

- FC15. El IPSASB también decidió excluir del alcance de esta Norma la adquisición por una entidad de inversión de una inversión en una entidad controlada que requiere ser medida a valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro). Estas transacciones se consideran que son inversiones en lugar de combinaciones del sector público. La NICSP 35 establece los requerimientos de contabilización de estas transacciones.

Respuestas al PN 60 Combinaciones del Sector Público

- FC16. El IPSASB emitió su propuesta en el PN 60 *Combinaciones del Sector Público*, en enero de 2016. Quienes respondieron al PN 60 generalmente apoyaron el alcance propuesto y las exclusiones. El IPSASB consideró las respuestas, y decidió que no se requería cambio alguno al alcance. Al hacerlo así, el IPSASB destacó que el alcance de la norma incluía combinaciones llevadas a cabo de forma temporal, por ejemplo, rescates de una empresa del sector privado con la intención de venderla tan pronto con vuelva a una situación financiera sólida. El IPSASB destacó que incluir estas combinaciones dentro del alcance de esta Norma era congruente con la decisión tomada al desarrollar la NICSP 35, de no requerir un tratamiento contable distinto para entidades controladas de forma temporal.

Clasificación de las combinaciones del sector público (párrafos 7a 14)

- FC17. Como resultado de las respuestas recibidas al PN 41, el IPSASB concluyó que distinguir entre combinaciones que surgen de transacciones con contraprestación de las que lo hacen sin contraprestación no proporcionaba una base adecuada para una NICSP futura. Basándose en la definición de "transacciones con contraprestación" en la literatura del IPSASB significaría que la mayoría de las intervenciones del gobierno durante tiempos de crisis económica, tal como la crisis financiera global de 2008 no cumpliría la definición de una adquisición. El IPSASB consideró inapropiado definir estos "rescates" como fusiones.
- FC18. El IPSASB también destacó que la NIIF 3 se aplicaba a un "negocio" no a una entidad. Al igual que se aplica a una entidad, la definición de un negocio podría también aplicarse a una parte de una entidad que podría gestionarse por separado del resto de la entidad. El IPSASB había considerado estas cuestiones al desarrollar su enfoque del DC.

Enfoque de clasificación en el documento de consulta, combinaciones del sector público

- FC19. El enfoque adoptado en el DC era distinguir entre combinaciones en las que partes de la combinación están bajo control común, y combinaciones en las

que las partes de la combinación no están controladas por la misma parte controladora última, es decir, no están bajo control común. Se realizó una distinción adicional entre combinaciones en las que una parte obtiene el control de otra (consideradas por el DC que son adquisiciones), y combinaciones en las que ninguna parte obtiene el control de las otras partes de la combinación (consideradas por el DC que son fusiones).

- FC20. El IPSASB consideró que el concepto de control era importante al determinar la clasificación de una combinación del sector público. El control sustenta buena parte de la información financiera. El IPSASB 35 requiere que una entidad consolide las otras entidades que controla, como hace la norma predecesora NICSP 6 *Estados Financieros Separados y Consolidados*. El IPSASB destacó también que las Estadísticas Financieras del Gobierno adoptan un enfoque similar al de control adoptado por la NICSP 36 y NICSP 6.
- FC21. Análogamente, el control es un factor importante al reconocer activos. El párrafo 5.6 del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) define un activo como "Un recurso actualmente controlado por la entidad como consecuencia de un suceso pasado."
- FC22. El IPSASB determinó, por ello, que el control era un punto de partida apropiado para la clasificación de las combinaciones del sector público. Como resultado, el DC incluyó la opinión preliminar del IPSASB sobre el papel del control al clasificar las combinaciones del sector público:
- "El único criterio definitivo para distinguir una fusión de una adquisición es que, en una fusión, ninguna de las operaciones que se combinan obtiene el control de las otras operaciones."
- FC23. Al desarrollar el DC, el IPSASB explicó que las partes de una combinación del sector público bajo control común están en última instancia controladas por la misma entidad antes y después de la combinación. Esto lleva a diferencias económicas entre combinaciones que tienen lugar bajo control común y las que no, de la forma siguiente:
- (j) las combinaciones del sector público entre entidades dentro de una entidad económica (es decir, bajo control común) no cambian los recursos económicos de la entidad económica;
 - (k) cualquier resultado (ahorro o desahorro) procedente de una combinación del sector público bajo control común se elimina en su totalidad en los EFCG consolidados de la entidad controladora; y
 - (l) la entidad controladora última puede especificar si se transfiere cualquier contraprestación (y si se transfiere contraprestación, su importe) en una combinación del sector público bajo control común.

Estas diferencias pueden tener implicaciones para el tratamiento contable de una combinación del sector público bajo control común.

FC24. El enfoque en el DC reflejaba las opiniones del IPSASB de que:

- (m) las diferencias económicas entre combinaciones que tienen lugar bajo control común y las que no, pueden tener implicaciones sobre su tratamiento contable; y
- (n) las adquisiciones deben distinguirse de las fusiones sobre la base del control.

FC25. Un número similar de quienes respondieron al DC apoyaron y rechazaron las propuestas. Quienes respondieron que no estaban de acuerdo con las propuestas sugirieron que la distinción entre adquisiciones y fusiones sobre la única base del control no reflejaba las circunstancias del sector público. En concreto, quienes respondieron destacaron que

- (o) las combinaciones del sector público pueden tener lugar donde no es posible identificar una adquirente incluso si es posible identificar una entidad que ha obtenido el control de operaciones como resultado de la combinación del sector público. Según la NIIF 3, la adquirente puede identificarse analizando las participaciones en la propiedad de las respectivas partes. Sin embargo, en el sector público puede haber participaciones en la propiedad no cuantificables, haciendo este análisis imposible. La entidad que obtiene el control de las operaciones puede no haber existido antes de la combinación, y si no existen participaciones en la propiedad cuantificables, no será posible identificar una adquirente.
- (p) Las combinaciones del sector público pueden ser impuestas a todas las partes de la combinación por un mayor nivel gubernamental, por ejemplo, cuando un gobierno central reorganiza un gobierno local legislando la combinación de municipalidades independientemente de los deseos de los municipios.

FC26. Quienes respondieron que no estaban de acuerdo con las propuestas del DC sugirieron un número de bases alternativas para la clasificación de las combinaciones del sector público, incluyendo:

- (q) variaciones de si la contraprestación fue transferida:
 - (i) contraprestación transferida como parte de la combinación;
 - (ii) contraprestación significativa transferida como parte de la combinación;
 - (iii) la combinación se efectuó a valor de mercado;

- (iv) distinción de las adquisiciones (lo que incluye la transferencia de contraprestación) que no están bajo control común de todas las demás combinaciones; y
- (v) distinción entre combinaciones bajo control común sobre la base de si la combinación tiene "esencia comercial" (lo que incluye la transferencia de contraprestación).
- (r) Si la combinación del sector público se efectuó de forma voluntaria o involuntaria.

Desarrollo del enfoque de clasificación en el PN 60 combinaciones del sector público

FC27. El IPSASB consideró las respuestas al DC. El IPSASB aceptó que el enfoque de clasificación adoptado en el DC no reflejaría siempre las circunstancias del sector público. Por consiguiente, el IPSASB decidió revisar la clasificación de combinaciones del sector público.

FC28. Como parte de este proceso, el IPSASB consideró si cualquier enfoque sugerido por quienes respondieron podría proporcionar una base alternativa de clasificación. El IPSASB concluyó que estos enfoques no eran adecuados, por las siguientes razones:

- (s) El IPSASB llegó a la opinión de que la transferencia de contraprestación, por sí misma, era insuficiente para distinguir una adquisición de una fusión. Como se destacó en el párrafo FC17 anterior, la definición de una adquisición como una transacción con contraprestación llevaría a clasificar los rescates como fusiones. De forma análoga, si una adquisición se definía como que requiere contraprestación a transferir por la adquirente, esto podría llevar a clasificar los rescates como fusiones. Las definiciones de una adquisición que requerían la transferencia de una contraprestación significativa, o para que la combinación del sector público tenga lugar a valor de mercado, no abordaría cuestiones tales como compras en condiciones muy ventajosas [analizadas anteriormente en el párrafo FC8(a)].
- (t) El IPSASB llegó a la conclusión de que si una combinación del sector público fue efectuada voluntaria o involuntariamente no proporcionaba, por sí misma, información suficiente para clasificar una combinación del sector público. La naturaleza voluntaria o involuntaria de una combinación del sector público proporciona información sobre el proceso de la combinación pero no sobre su resultado. Las combinaciones del sector público pueden tener resultados económicos diferentes independientemente de su naturaleza voluntaria o involuntaria. El IPSASB no consideró que fuera posible clasificar una combinación del sector público sin considerar el

resultado de esa combinación. Por consiguiente, el IPSASB no consideró que una clasificación basada solo en la naturaleza voluntaria o involuntaria de la combinación del sector público cumpliera los objetivos de la información financiera.

FC29. El IPSASB revisó el papel del control al clasificar las combinaciones del sector público, y concluyó que el control continuaba siendo un factor importante al determinar si una combinación fue una adquisición o una fusión. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB destacó que solo podría tener lugar una adquisición cuando una parte de la combinación obtuvo el control de una o más operaciones (esto se analiza en más detalle en el párrafo FC25(a) anterior). Por consiguiente, el IPSASB revisó los factores sugeridos por quienes respondieron al DC para determinar qué factores pueden complementar de forma útil el concepto de control.

FC30. El IPSASB analizó los factores siguientes, y decidió que podría ser útil al complementar el concepto de control al clasificar las combinaciones del sector público:

- (u) **Contraprestación.** El IPSASB decidió que si una combinación del sector público incluye la transferencia de contraprestación es relevante para clasificar la combinación. Las adquisiciones generalmente incluyen contraprestación, mientras que ésta estará ausente de las fusiones. Por las razones dadas en el párrafo FC28(a) anterior, el IPSASB decidió que la transferencia de contraprestación por sí misma no era concluyente, y que se obtendría más información sobre la naturaleza de una combinación habiendo considerado las razones por las que la contraprestación era o no transferida.
- (v) **Transacciones con contraprestación.** El IPSASB decidió que era más probable que tuviera lugar una adquisición en una transacción con contraprestación que en una que no lo era. Sin embargo, el IPSASB ya había reconocido que puede ser difícil establecer una delimitación clara entre todas las combinaciones de entidades con y sin contraprestación [véase el párrafo FC8(a) BC8(a) anterior]. El IPSASB llegó a la conclusión de que la información sobre si una combinación del sector público era o no una transacción con contraprestación podría determinarse habiendo considerado las razones por las que se transfirió o no la contraprestación. Por consiguiente, el IPSASB concluyó que no es necesario evaluar este factor de forma independiente de la contraprestación.
- (w) **Participaciones en la propiedad cuantificables.** El IPSASB destacó que si existen participaciones en la propiedad cuantificables en una operación pueden influir en la esencia económica de una combinación del sector público. Si no existen participaciones en la propiedad cuantificables en una operación, no puede transferirse ninguna

contraprestación puesto que no hay parte con un derecho a recibir la contraprestación. Esto puede distinguir la combinación de una adquisición, si existe siempre un propietario a recibir la contraprestación. El IPSASB destacó que esa ausencia de participaciones en la propiedad cuantificable podría ser una razón por la que no se transfirió la contraprestación. Por consiguiente, el IPSASB concluyó que no es necesario evaluar este factor de forma independiente de la contraprestación.

- (x) **Proceso de toma de decisiones.** El IPSASB decidió que tener en consideración qué partes podían tomar decisiones con respecto a una combinación del sector público podría proporcionar información útil sobre la clasificación de esa combinación. En el sector privado, las combinaciones se realizan habitualmente, al menos desde la perspectiva de la adquirente. En el sector público, otras partes pueden estar implicadas en el proceso de toma de decisiones. La libertad que las partes pueden ejercer para combinarse puede influir la esencia económica de la combinación y, por ello, su clasificación.
- (y) **Obligatoriedad.** En el sector público, una combinación del sector público puede ser impuesta por un nivel mayor del gobierno, si ese nivel mayor del gobierno controla las partes de la combinación a efectos de información financiera. Por ejemplo, un gobierno central puede reestructurar un gobierno local dirigiendo la combinación de ciertas municipalidades. El IPSASB decidió que la obligatoriedad era relevante para la clasificación de una combinación del sector público, pero consideró que la información sobre la obligación se obtendría considerando la toma de decisiones. Por consiguiente, el IPSASB concluyó que no es necesario evaluar este factor de forma independiente del proceso de toma de decisiones.
- (z) **Control común.** Al desarrollar el DC, el IPSASB identificó las diferencias económicas entre combinaciones del sector público que tienen lugar bajo control común y la que no (véase el párrafo FC23 anterior). El IPSASB decidió que la capacidad de la entidad controladora para especificar si se transfiere la contraprestación es relevante para la clasificación de la combinación, pero consideró que esto era un elemento del proceso de toma de decisiones. El hecho de que los recursos de la entidad económica no cambian en una combinación bajo control común, y que los resultados (ahorros o desahorros) se eliminarían en la consolidación fueron vistos como relevantes para la entidad controladora, pero no para la entidad controlada. Como la entidad controlada será la entidad que informa para la combinación, el IPSASB concluyó que no es necesario evaluar este factor de forma independiente del proceso de toma de decisiones.

- (aa) **Derechos de los ciudadanos.** En algunas jurisdicciones, los ciudadanos puede ser parte del proceso de toma de decisiones, por ejemplo si las combinaciones del sector público están sujetas a la aprobación de los ciudadanos mediante referéndum. El IPSASB decidió que los derechos de los ciudadanos de aceptar o rechazar la combinación eran relevantes para la clasificación de la combinación. Sin embargo, el IPSASB consideró estos derechos como derechos para participar en el proceso de toma de decisiones. Por consiguiente, el IPSASB concluyó que no es necesario evaluar este factor de forma independiente del proceso de toma de decisiones.

FC31. El IPSASB no consideró que los factores siguientes fueran útiles al complementar el concepto de control al clasificar las combinaciones del sector público:

- (bb) **Cambio de sector.** El IPSASB reconoció que un cambio de sector sería un indicador de que una entidad del sector público adquiere una operación. Sin embargo, el IPSASB consideró que este cambio de sector sería una consecuencia de un cambio en el control en lugar de un factor separado a considerar. El IPSASB también consideró que la clasificación de unidades institucionales basadas en su naturaleza económica de ser unidades gubernamentales era una característica de las EFG que no tenían equivalente en la literatura del IPSASB. Esto continuará siendo una diferencia significativa entre la información estadística macroeconómica y la información contable y financiera. Por consiguiente, el IPSASB no consideró que un cambio de sector fuera un factor útil al clasificar las combinaciones del sector público.
- (cc) **Naturaleza de la jurisdicción.** Algunos de quienes respondieron al DC sugirieron que, en jurisdicciones en las que existe una interacción significativa o redistribución entre los niveles diferentes de gobierno, el sector público puede verse como que opera como parte de una entidad cuasi "grupo" única. Esta opinión podría tener implicaciones para la clasificación de las combinaciones del sector público. El IPSASB no consideró que desde la perspectiva de la entidad que informa, la naturaleza de la jurisdicción era relevante para la clasificación de las combinaciones del sector público. Una entidad que informa podría hacer una evaluación del control, contraprestación y toma de decisiones sin referencia a una entidad cuasi grupo. El IPSASB destacó que la naturaleza de la jurisdicción puede formar parte de la evaluación de la naturaleza de la combinación del sector público, lo que puede necesitar una entidad para considerar cuando el análisis de todos los demás factores haya producido resultados no concluyentes o no proporciones evidencia suficiente para determinar la clasificación apropiada de una combinación del sector público.

(dd) **Operación del gobierno.** Algunos de quienes respondieron al DC sugirieron que la operación del gobierno sería relevante para la clasificación de las combinaciones del sector público. Entre los ejemplos se incluían:

- (i) la existencia de un ministerio u otro poder gubernamental que permita que el gobierno dirija el organismo de gobierno de la entidad para lograr los objetivos de política del gobierno;
- (ii) se requiera la aprobación ministerial de los presupuestos operativos; y
- (iii) el gobierno tenga la potestad, según la legislación existente, de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la entidad.

El IPSASB concluyó que los ejemplos eran indicadores de control o control común en lugar de sugerir un factor independiente. El IPSASB no consideró que la operación del gobierno, como tal, fuera relevante para la clasificación de las combinaciones del sector público.

(ee) **La entidad dirige la política pública o se implica en actividades no de mercado principalmente financiadas con recursos públicos.**

Algunos de quienes respondieron al DC sugirieron que el control debe complementarse habiendo considerando si la entidad dirige la política pública o se implica en actividades no de mercado principalmente financiadas con recursos públicos. Si este fuera el caso, esto sugeriría una fusión. El IPSASB destacó que este enfoque requeriría la introducción de nuevos conceptos en la literatura del IPSASB. Por ejemplo, la actividad no de mercado es un concepto de las EFG que el IPSASB no ha adoptado. El IPSASB no consideró apropiado introducir estos conceptos en el PN 60. Por consiguiente, el IPSASB no consideró que este factor fuera relevante para la clasificación de las combinaciones del sector público.

(ff) **Rendición de cuentas.** Algunos de quienes respondieron sugirieron que la contabilización de una combinación del sector público a valor razonable proporciona más información sobre el efecto de esa combinación, pero que esto es solo útil a efectos de rendición de cuentas si la entidad fue responsable de la decisión de combinar. El IPSASB no consideró que la rendición de cuentas sea un factor principal en sí mismo, pero reconoció que la información procedente de la clasificación de una combinación del sector público debería cumplir los objetivos de la información financiera. En circunstancias excepcionales, cuando un análisis de la contraprestación y proceso de toma de decisiones produce un resultado no concluyente o no proporciona evidencia suficiente de la clasificación apropiada de una combinación del sector público, una entidad puede necesitar la

consideración de otros temas, incluyendo qué información cumpliría los objetivos de la información financiera y satisfaría las características cualitativas (CC).

- FC32. El IPSASB concluyó, por ello, que el control debe complementarse con dos factores adicionales—si se transfirió contraprestación y las razones para la presencia o ausencia de ésta; y el proceso de toma de decisiones. Estos factores son amplios en gran medida y abarcan elementos de otros factores, como se analizó anteriormente.
- FC33. El IPSASB destacó que estos factores podrían usarse para complementar los indicadores de control de la NICSP 35 o el concepto de control al clasificar las combinaciones del sector público. El IPSASB trató las ventajas de estos dos enfoques. El IPSASB destacó que el uso de factores para complementar los indicadores de control era probable que diera lugar a un enfoque de clasificación que satisfaga mejor la CC de comparabilidad. Sin embargo, el IPSASB consideró que el uso de factores para complementar el concepto de control era probable que produjera un enfoque de clasificación que proporcionara información más relevante y fidedignamente representativa. El uso de factores para complementar el concepto de control era también más probable que abordara las preocupaciones planteadas por quienes respondieron.
- FC34. Quienes respondieron al DC habían identificado dificultades con la distinción entre adquisiciones y fusiones basada únicamente en el control que era improbable que se abordaran en su totalidad por el desarrollo posterior de los indicadores de control. El IPSASB decidió y concluyó que la obtención del control de las operaciones por una parte de una combinación es un elemento esencial de una adquisición, pero no es en sí misma suficiente para determinar si una combinación es una adquisición. Por consiguiente, el IPSASB decidió desarrollar un enfoque para clasificar las combinaciones del sector público que:
- (gg) utilice factores para complementar el concepto de control; y
 - (hh) considere el control en el contexto de si una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones como resultado de la combinación.
- FC35. Habiendo acordado desarrollar un enfoque que usa los factores para complementar el control, el IPSASB analizó la importancia relativa asociada al control y a los otros factores al clasificar las combinaciones del sector público. Como parte de este análisis, el IPSASB identificó los dos enfoques siguientes:
- (ii) **Enfoque de la presunción refutable.** Según este enfoque, cuando una parte de la combinación obtiene el control de una operación, esto crea una presunción refutable de que la combinación es una adquisición.

Este enfoque proporciona un peso importante a la obtención del control y el análisis del resto de factores se centra en si existe evidencia suficiente para refutar esta presunción.

- (jj) **Enfoque de la ponderación individual.** Según este enfoque, las ponderaciones dadas a la obtención del control, contraprestación y toma de decisiones son un tema de juicio profesional basado en las circunstancias individuales de la combinación. Los preparadores identificarían qué factores (si los hubiera) indican una adquisición y cuáles (si los hubiera) una fusión. Si los indicadores de una adquisición y una fusión están presentes, la ponderación dada a los respectivos factores por los preparadores usando el juicio profesional determinaría la clasificación.

FC36. El IPSASB destacó que el enfoque de la presunción refutable proporcionaba mayor claridad, y satisfacían mejor la CC de comparabilidad. El enfoque de la ponderación individual era probablemente más subjetivo en la práctica. Sin embargo, el IPSASB reconoció que el enfoque de la ponderación individual permitiría a los profesionales reflejar mejor la esencia económica de la combinación, y podría satisfacer mejor las CC de relevancia y representación fidedigna.

FC37. El control fue visto por la mayoría de los miembros como más importante al determinar la clasificación que el resto de factores, y el enfoque de la presunción refutable reflejaba esto. Por consiguiente, el IPSASB decidió desarrollar el enfoque de la presunción refutable.

FC38. Para alcanzar esta decisión el IPSASB destacó que un enfoque que consideraba otros factores como complementarios al control (que mejor satisfacía las CC de relevancia y representación fidedigna a expensas de la comparabilidad) aunque incorporaba al mismo tiempo una presunción refutable de que una parte de una combinación obtiene el control de las operaciones da lugar a una adquisición (que satisface mejor las CC de la comparabilidad a expensas de la relevancia y representación fidedigna) es probable que produzca un equilibrio apropiado entre las CC.

FC39. El IPSASB también consideró la posibilidad de que, en circunstancias excepcionales, ni la contraprestación ni los indicadores de toma de decisiones fueran suficientes para refutar la presunción de que una combinación del sector público era una adquisición, aun cuando esta clasificación no reflejaba la esencia económica de la combinación. El IPSASB decidió requerir la consideración de la esencia económica de la combinación al determinar si la presunción debe refutarse. Para ayudar a los preparadores en esta determinación, el PN 60 también requería, en estas circunstancias excepcionales, una evaluación de qué clasificación produce información que mejor satisface los objetivos de la información financiera y las CC.

FC40. El IPSASB consideró que la mayoría de las circunstancias comunes en las que una combinación del sector público se consideraría una adquisición son:

- (kk) Una parte de la combinación obtiene el control de una operación y paga la contraprestación que se pretende compensar a los que tienen derecho sobre los activos netos de la operación transferida por ceder ese derecho.
- (ll) Una parte de la combinación obtiene el control de una operación desde fuera del sector público y paga la contraprestación que se pretende compensar a los que tienen derecho sobre los activos netos de la operación transferida.
- (mm) Una parte de la combinación obtiene el control de la operación desde fuera del sector público imponiendo la combinación a la otra parte.
- (nn) Una parte de la combinación obtiene el control de la operación desde un gobierno separado.

El IPSASB destacó que, excepto en casos excepcionales, el enfoque de clasificación adoptado por el PN 60 daría lugar a que estas combinaciones se clasificaran como adquisiciones. Esto proporcionaba una nueva seguridad de que el enfoque adoptado era apropiado.

Respuestas al PN 60

FC41. El IPSASB consideró las respuestas al PN 60. El IPSASB destacó que había un apoyo sustancial al enfoque global del PN para clasificar las combinaciones del sector público.

FC42. Quienes respondieron identificaron, sin embargo, áreas en las que consideraban que el enfoque podría mejorarse. Las principales cuestiones identificadas fueron:

- (oo) la existencia de que una presunción refutable se esperase que fuera refutada de forma significativa y más frecuente que el que no lo fuera era confusa;
- (pp) el enfoque fue visto como que daba demasiado énfasis al control, con lo que algunos interesados interpretaron que el PN requiere el uso del método de la adquisición en la mayoría de los casos en los que una parte de la combinación obtiene el control de las operaciones; y
- (qq) en muchas jurisdicciones, sería más fácil determinar la esencia económica de una combinación del sector público por referencia a los indicadores (contraprestación y toma de decisiones) que por referencia a si una parte de la combinación obtiene el control de las operaciones.

FC43. El IPSASB reconoció estas preocupaciones. El IPSASB aceptó que las presunciones refutables se espera generalmente que sean refutadas de forma

infrecuente, y que el uso de este término con una expectativa de que sería refutada con frecuencia puede confundir a los preparadores. Esta confusión podría dar lugar a que un preparador clasificara una combinación del sector público como una adquisición cuando no era esta la intención del IPSASB.

- FC44. El IPSASB consideró que la confusión potencial de la forma en que la presunción refutable fuera a interpretarse puede explicar las preocupaciones de algunos interesados de que el método de la adquisición fuera a ser usado de forma inapropiada. El IPSASB no pretendía que el enfoque del PN requiriera el uso del método de la adquisición en la mayoría de los casos en los que una parte de la combinación obtiene el control de las operaciones. El IPSASB consideró que las adquisiciones se darían en circunstancias limitadas, como puede verse en la lista del párrafo FC40 anterior.
- FC45. El IPSASB aceptó que, en muchas jurisdicciones, la esencia económica de una combinación del sector público podría determinarse fácilmente por referencia a los indicadores, en concreto si tiene lugar bajo control común. Sin embargo, el IPSASB destacó que no era el caso de todas las jurisdicciones. El IPSASB destacó que el control permanecía como un factor significativo; en concreto, una combinación solo puede ocurrir cuando una parte de la combinación obtiene el control de una o más operaciones. El IPSASB también destacó que el enfoque del PN 60 proporcionó un marco de decisión adecuado para asegurar que se consideraban todos los factores relevantes.
- FC46. Por consiguiente, el IPSASB decidió reconsiderar la forma en que se expresa el enfoque de la clasificación para abordar estas preocupaciones, sin cambiar la esencia del enfoque. La presunción refutable y la referencia al control se pretendía que fuera el primer paso en el proceso de determinación de una clasificación basada en la esencia económica de la combinación. Al crear este primer paso, el IPSASB no pretendía que, una vez establecido que una parte ha obtenido el control, a éste se le debe dar mayor peso que a la contraprestación y toma de decisiones al determinar la esencia económica de la combinación. El IPSASB aceptó que la referencia en el FC35(a) al enfoque dando un peso importante a la obtención del control podría malinterpretarse. El control permanece como importante, puesto que su ausencia elimina la posibilidad de una adquisición, pero su significatividad al determinar la esencia económica de una combinación concreta en la que una parte ha obtenido el control es un tema de juicio profesional. El IPSASB conserva la opinión de que el enfoque de la clasificación de la PN 60 era apropiado, y los cambios introducidos en esta Norma pretenden proporcionar mayor claridad sobre la forma en que éste debe aplicarse. Estos cambios no pretenden introducir clasificaciones diferentes a las del PN 60.

Comparación con la NIIF 3

FC47. Esta Norma no está coordinada con la NIIF 3. La NIIF 3 considera que todas las combinaciones de negocios son adquisiciones, mientras que esta Norma contempla fusiones y adquisiciones. El IPSASB considera esta diferencia apropiada, por las siguientes razones:

- (rr) Al desarrollar la NIIF 3, el IASB llegó a la conclusión de que "fusiones verdaderas" o "fusiones entre iguales", en las que ninguna de las entidades que se combinan obtiene el control de las otras son muy escasas hasta el punto de que virtualmente no existen. Sin embargo, en el sector público, estas combinaciones son comunes. El desarrollo de una Norma que no abordara las fusiones no satisfaría las necesidades de los usuarios de los EFPG del sector público.
- (ss) La NIIF 3 supone que siempre es posible identificar la adquirente, puesto que los negocios a los que se aplica la NIIF 3 tienen siempre propietarios. En el sector público, puede no haber participaciones en la propiedad cuantificables en una entidad del sector público, lo que puede hacer imposible identificar un adquirente. El desarrollo de una Norma que no reconoce esta situación no satisfaría las necesidades de los usuarios de los EFPG del sector público.

Contabilización de las fusiones (párrafos 15 a 57)

Razones para adoptar el método contable de la unión de intereses modificado para las fusiones

FC48. Al desarrollar el DC, el IPSASB identificó tres métodos de contabilización para las combinaciones del sector público que han sido aplicados en la práctica, o analizados. Éstas son:

- (tt) El método de la adquisición;
- (uu) el método de la unión de intereses, incluyendo una posible modificación a este método; y
- (vv) el método del nuevo comienzo.

FC49. El método de la adquisición (que es el usado por la NIIF 3) requiere que se identifique una adquirente en todas las combinaciones. El IPSASB ya había concluido que podía no ser posible identificar una adquirente en todas las combinaciones del sector público, y que cualquier combinación en la que no pudiera identificarse una adquirente se clasificaría como una fusión. El IPSASB, por ello, concluyó que el método de la adquisición no sería apropiado para las fusiones.

FC50. El método de contabilización de la unión de intereses se utilizó previamente en la NIC 22 *Combinaciones de Negocios* (la norma predecesora de la NIIF 3). Se pensó para su aplicación a una combinación en la que no podía

identificarse una adquirente. El método de contabilización de la unión de intereses fue usado anteriormente por muchas jurisdicciones como base para la contabilidad de uniones o de fusiones. Ésta continúa usándose por muchas entidades al contabilizar combinaciones bajo control común (que quedan fuera del alcance de la NIIF 3).

- FC51. El método de contabilización de la unión de intereses para las operaciones que se combinan como si continuaran como antes, aunque ahora poseídas y gestionadas conjuntamente. Los elementos de los estados financieros de las operaciones que se combinan para el periodo en el que tiene lugar la combinación, y para los periodos comparativos revelados, se incluyen en los estados financieros de la entidad resultante como si hubieran sido combinadas desde el comienzo del primer periodo presentado. En otras palabras, el punto de reconocimiento es el comienzo del primer periodo presentado y, por consiguiente, la información comparativa se reexpresa.
- FC52. El IPSASB destacó que algunos son de la opinión de que el requerimiento de reexpresar información comparativa puede ser oneroso e innecesario. En el DC, el IPSASB consultó sobre una variación del método de contabilización de la unión de intereses, descrito como el método de contabilización de la unión de intereses modificado. Según el método de contabilización de la unión de intereses modificado, la entidad resultante combina los elementos en el estado de situación financiera en la fecha de la fusión.
- FC53. El tercer método que analizó el IPSASB en el DC fue el método de contabilización del nuevo comienzo. A diferencia del método de contabilización de la unión de intereses, la premisa del método del nuevo comienzo es que la entidad resultante es una entidad nueva (independientemente de si se forma una nueva entidad) y, por ello, su historia comienza en esa fecha. El método de contabilización de la unión de intereses modificado tiene un efecto similar en la práctica.
- FC54. El método del nuevo comienzo requiere el reconocimiento de todos los activos y pasivos identificables de todas las operaciones que se combinan a valor razonable a la fecha de la combinación en los estados financieros de la entidad resultante. Esto incluye el reconocimiento de los activos y pasivos identificables que no estaban reconocidos anteriormente por las operaciones que se combinan. En otras palabras, el método del nuevo comienzo utiliza la base de medición y de reconocimiento que el método de la adquisición, pero se aplica a todas las operaciones que se combinan en lugar de solo a las operaciones adquiridas.
- FC55. Al desarrollar el DC, el IPSASB llegó a la conclusión de que el método de contabilización de la unión de intereses, el método de contabilización de la unión de intereses modificado y el método de contabilización del nuevo comienzo todos ellos proporcionan una posible base para la contabilización de las fusiones.

FC56. El IPSASB destacó que los flujos de efectivo futuros y el potencial de servicio de la entidad resultante generalmente serán los mismos independientemente del método usado para contabilizar las fusiones. Sin embargo, la presentación del rendimiento financiero y la situación financiera de la entidad resultante difiere de forma significativa dependiendo del método aplicado. Si los preparadores tienen la libertad de elegir el método, esto reduciría la comparabilidad entre entidades a lo largo del tiempo.

FC57. Quienes apoyaban el método de contabilización de la unión de intereses o el método de contabilización de la unión de intereses modificado para las fusiones consideraron que estos métodos satisfacían las necesidades de los usuarios de:

(ww) información a efectos de toma de decisiones; y

(xx) evaluación de la rendición de cuentas de la entidad resultante sobre su uso de los recursos.

Esto es porque los usuarios de los EFPG de las entidades del sector público utilizan la información para evaluar cómo han sido asignados los recursos financieros y la condición financiera de la entidad. Esta información puede obtenerse aplicando los métodos de contabilización de la unión de intereses y de la unión de intereses modificado.

FC58. Estos métodos se perciben como que satisfacen las CC de relevancia y representación fidedigna, porque reflejan los importes reconocidos en los estados financieros de las operaciones que se combinan antes de la fusión. El rendimiento posterior de la entidad resultante, y su rendición de cuentas de la gerencia sobre esos recursos, puede evaluarse sobre la misma base que la utilizada para evaluar la rendición de cuentas antes de la fusión.

FC59. Los métodos de contabilización de la unión de intereses y de la unión de intereses modificado se perciben como que en general son los menos costosos de aplicar, porque:

(yy) usan los importes en libros existentes de los activos, pasivos y activos netos/patrimonio de las operaciones que se combinan; y

(zz) no requieren la identificación, medición y reconocimiento de activos o pasivos no reconocidos anteriormente antes de la fusión.

FC60. Quienes apoyan el método de contabilización de la unión de intereses modificado consideran que es superior al método de contabilización de la unión de intereses porque refleja la fusión tal como realmente es. Esto es porque reconoce los activos y pasivos de las operaciones que se combinan en la fecha de la fusión. Quienes lo apoyan consideran que esto es una representación fidedigna de la fusión.

FC61. Quienes apoyan el uso del método de contabilización de la unión de intereses modificado reconocen que la historia de las operaciones que se combinan

puede ayudar al evaluar el rendimiento de la entidad resultante. Al considerar las ventajas de los diferentes métodos, el IPSASB reconoció que la adopción del método de contabilización de la unión de intereses modificado sin abordar las necesidades de los usuarios de información histórica puede no satisfacer los objetivos de la información financiera.

FC62. Otros consideran que el método de contabilización del nuevo comienzo es conceptualmente superior al método de contabilización de la unión de intereses y a su versión modificada, porque la entidad resultante rinde cuentas sobre el valor corriente de los recursos de las operaciones que se combinan. También proporciona información completa de una fusión, porque reconoce los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan, independientemente de si se reconocieron antes de la fusión.

FC63. Quienes apoyaron el método de contabilización del nuevo comienzo consideran que satisface las necesidades de los usuarios de:

(aaa) información a efectos de toma de decisiones; y

(bbb) evaluación de la rendición de cuentas de la entidad resultante sobre su uso de los recursos.

Esto es porque permite que los usuarios evalúen mejor la condición financiera de la entidad y cómo se han asignado los recursos financieros.

FC64. Quienes apoyan el método de contabilización del nuevo comienzo consideran que este método es , en gran medida, una extensión del uso del valor razonable en el método de contabilización de la adquisición. Por consiguiente, argumentan que si se adopta el método de la adquisición para las adquisiciones, no hay razón para no adoptar una contabilización similar para las fusiones.

FC65. Al desarrollar el DC, el IPSASB llegó a la conclusión de que el método de contabilización de la unión de intereses modificado es el método apropiado a aplicar, porque los usuarios pueden evaluar el rendimiento y rendición de cuentas de la entidad resultante sin que la entidad tenga que medir nuevamente sus activos y pasivos. Además, reconoce la fusión en la fecha en que tiene lugar. El IPSASB destacó que las NICSP permiten la revaluación a valor razonable con posterioridad al reconocimiento inicial si una entidad resultante considera que este enfoque proporcionaría información más relevante a los usuarios.

FC66. Quienes respondieron al DC apoyaron generalmente la opinión del IPSASB de que el método de contabilización de la unión de intereses modificado es el apropiado a aplicar a las fusiones. El IPSASB reconsideró los métodos al desarrollar el PN 60 y no identificó razones para cambiar su opinión señalada anteriormente. El IPSASB, por ello, decidió en el PN 60 que el método de contabilización de la unión de intereses modificado debe adoptarse para las fusiones. Al tomar esta decisión, el IPSASB decidió que el método de

contabilización de la unión de intereses modificado debería incluir la información a revelar apropiada para asegurar que los usuarios de los EFCG de las entidades del sector público tenían acceso a la información histórica que necesitan.

- FC67. Quienes respondieron al PN 60 estuvieron generalmente de acuerdo en que el método de contabilización de la unión de intereses modificado es el apropiado a aplicar a las fusiones. Sin embargo, algunos de quienes respondieron consideraron que el método de contabilización de la unión de intereses proporcionaba mejor información, y solo apoyaron el método de contabilización de la unión de intereses modificado por razones de costo/beneficio. Éstos consideraron que, en algunas circunstancias, los beneficios de proporcionar información del periodo anterior superarían el costo de hacerlo así. El IPSASB aceptó esta opinión, y decidió que debe permitirse que las entidades resultantes, pero no requerírseles, que presenten información de periodos anteriores. El IPSASB decidió que la información de periodos anteriores no debe reexpresarse, porque hacerlo así requeriría el uso de un punto de reconocimiento distinto, lo que reduciría la comparabilidad.

Excepciones al principio de que los activos y pasivos se reconocen y miden por su importe en libros anterior

- FC68. El método de contabilización de la unión de intereses modificado requiere que la entidad resultante reconozca y mida los activos y pasivos de las operaciones que se combinan a sus importes en libros anteriores, sujeto al requerimiento de ajustar los importes en libros para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante. Los efectos de todas las transacciones entre las operaciones que se combinan, si tienen lugar antes o después de la fecha de la fusión, se eliminan al preparar los estados financieros de la entidad resultante.
- FC69. El IPSASB consideró las circunstancias en las que no sería apropiada la aplicación de estos principios. El IPSASB identificó tres circunstancias en las que sería apropiada una excepción a los principios de reconocimiento o medición:

- (ccc) **Licencias y derechos similares anteriormente concedidas por una operación que se combina a otra operación que se combina.** Una licencia o derecho similar puede haberse concedido por una operación que se combinan a otra operación que se combina y reconocido como un activo intangible por la receptora. La aplicación de los principios generales requeriría que esta transacción se eliminase. Sin embargo, el IPSASB consideró que, al conceder la licencia o derecho similar, se cumplen los criterios de reconocimiento de un activo intangible. Si no se reconocen los activos intangibles generados internamente, esto es porque los problemas al identificar si y cuándo existe un activo

identificable que se espere que genere beneficios económicos futuros o potencial de servicio; y al determinar el costo del activo de forma fiable. Una vez se ha concedido una licencia o derecho similar a un receptor, esto demuestra que existe un activo identificable que generará beneficios económicos futuros o potencial de servicio. De forma análoga, la transacción establecerá un costo para el activo. Por consiguiente, se cumplen los criterios de reconocimiento para el reconocimiento de un activo intangible. Por ello, el activo no se elimina cuando las operaciones que se combinan que han concedido o recibido la licencia o derecho similar son parte de una fusión. La situación es similar a la que se vende un activo tangible por una entidad que se combina a otra entidad que se combina. La eliminación del efecto de la venta no elimina el activo tangible en sí mismo, ya que el activo estaba anteriormente reconocido por el vendedor. En el caso de una licencia o derecho similar, la eliminación de la transacción no elimina el activo intangible, ya que la transacción proporciona evidencia suficiente de la existencia del activo intangible, de forma que el concedente reconocería él mismo ese activo intangible. El IPSASB destacó que en algunos casos si una operación que se combina obtiene el control de las otras operaciones, el derecho puede considerarse como un derecho readquirido. El IPSASB no consideró que esto garantizara un tratamiento contable diferente, y destacó que los derechos readquiridos se reconocen como activos intangibles según el método de la adquisición. Por estas razones, el IPSASB concluyó que el activo reconocido con respecto a una licencia o derecho similar anteriormente concedido por una operación que se combina a otra no debe eliminarse.

- (ddd) **Impuesto a las ganancias.** En el sector público, las fusiones, especialmente las impuestas por un nivel superior de gobierno, pueden incluir la condonación de deudas como parte de los términos y condiciones de la fusión. El IPSASB decidió que la entidad resultante debería reconocer las partidas de impuestos que existan después de la fusión en lugar de las que existían antes de la fusión. Habiendo considerado los comentarios de quienes respondieron al PN 60, el IPSASB decidió que podría haber casos en los que los impuestos condonados surgieran después de la fusión, en lugar de como parte de los términos y condiciones de la fusión. El IPSASB decidió incluir las disposiciones que tratan ambos casos en la NICSP 40.
- (eee) **Beneficios a los empleados.** El IPSASB destacó que los activos y pasivos que se requiere que se reconozcan por la NICSP 39 *Beneficios a los Empleados*, con respecto a un plan de beneficios post-empleo que sigue a una fusión puede diferir de los importes en libros combinados de los importes equivalentes de las operaciones que se combinan. Como ejemplo, una fusión implica cinco operaciones que se combinan

que son las únicas participantes en un plan de beneficios definidos multi-patronal. Antes de la fusión, las operaciones que se combinan tienen información insuficiente para determinar la participación proporcional de cada operación que se combina en la obligación por beneficios definidos, activos del plan, y costo asociado con el plan. Como resultado, las operaciones que se combinan contabilizan el plan como si se tratase de un plan de aportaciones definidas. Después de la fusión, la entidad resultante es la única participante en el plan, y puede determinar su obligación por beneficios definidos, activos del plan y costo asociado con el plan. Por ello, contabiliza el plan como un plan de beneficios definidos desde la fecha de la fusión. EL IPSASB decidió que el estado de situación financiera de apertura de la entidad resultante debería incluir los activos y pasivos medidos de acuerdo con la NICSP 39.

Reconocimiento y medición de los componentes de los activos netos/patrimonio que surgen como resultado de una fusión

- FC70. Al desarrollar el PN 60, el IPSASB destacó que surge un importe residual como resultado de una fusión. El IPSASB consideró la forma en que éste debe reconocerse y medirse. El IPSASB decidió que el importe residual no refleja el rendimiento financiero de la entidad resultante, y concluyó que el importe residual debe reconocerse en el estado de situación financiera de la entidad resultante.
- FC71. El IPSASB consideró la naturaleza del importe residual. El IPSASB consideró que, para fusiones que no están bajo control común, el importe residual representa el rendimiento financiero pasado de las operaciones que se combinan no incluidas en sus activos netos/patrimonio transferido. El IPSASB decidió que el importe residual debe incluirse en los activos netos/patrimonio de apertura de la entidad resultante si la fusión no tiene lugar bajo control común.
- FC72. El IPSASB consideró que, para fusiones bajo control común, el importe residual representa las consecuencias financieras de las decisiones tomadas por la entidad controladora al establecer o aceptar los términos de la fusión. Por consiguiente, el IPSASB decidió que el importe residual debe tratarse como una aportación de la propiedad o distribución de la propiedad si la fusión tiene lugar bajo control común.
- FC73. El IPSASB consideró las partidas que deben incluirse en el importe residual. El IPSASB destacó que el método de contabilización de la unión de intereses modificado habitualmente reconoce una fusión dando lugar, en esencia, a una nueva entidad en la fecha en que tiene lugar la fusión. Puesto que la nueva entidad no habría generado otros componentes de activos netos/patrimonio, tal como resultado (ahorro o desahorro) acumulado o superávit de

revaluación, todas las partidas dentro de los activos netos/patrimonio se incluirían como parte de importe residual.

FC74. El IPSASB consideró que este enfoque refleja mejor la base conceptual de una fusión y decidió que todas las partidas dentro de los activos netos/patrimonio en la fecha de la fusión deben considerarse parte del importe residual. Al tomar esta decisión, el IPSASB aceptó que este enfoque puede tener consecuencias para algunas entidades. Por ejemplo, puesto que el importe residual incluiría superávits de revaluación anteriormente reconocidos, es más probable que las disminuciones de revaluación futuras se reconozcan en el resultado (ahorro o desahorro). Esto es porque el superávit de revaluación anteriormente reconocido dejaría de estar disponible para absorber las disminuciones de revaluación futuras.

FC75. Otra consecuencia se relaciona con las fusiones que tienen lugar bajo control común. La entidad resultante reconocería un importe residual pero la entidad controladora continuaría reconociendo los componentes anteriores de los activos netos/patrimonio en sus estados financieros consolidados, dando lugar a ajustes de la consolidación en curso. El IPSASB no consideró que estas consecuencias superaran los beneficios de adoptar el enfoque conceptual.

Respuestas al PN 60

FC76. Aunque la mayoría de quienes respondieron al PN 60 apoyaron el enfoque del IPSASB para el importe residual, una minoría significativa no lo hizo. Las principales razones que dieron quienes respondieron para no apoyar el tratamiento propuesto del importe del valor residual fueron las siguientes:

- (fff) El mantenimiento de las reservas existentes representa mejor la combinación, es más transparente y satisface mejor las necesidades de los usuarios.
- (ggg) Las propuestas darán lugar a información fiable sobre la reserva de revaluación que se descarta;
- (hhh) para fusiones bajo control común, las entidades que se combinan pueden efectivamente continuar como una entidad en lugar de como dos o más entidades separadas, lo opuesto a ser una entidad nueva;
- (iii) se pone en peligro la presentación de pérdidas por revaluación posteriores como un gasto representando inadecuadamente el rendimiento financiero en años futuros;
- (jjj) las propuestas producirán ajustes de la consolidación actual si la fusión tiene lugar bajo control común, y la necesidad de preparar estos ajustes supera los beneficios de reconocer un importe residual único; y

(kkk) las propuestas impactarán en un amplio rango de reservas, incluyendo las relacionadas con los beneficios a los empleados, coberturas y reservas restringidas por la legislación, lo que sería incongruente con el requerimiento del PN 60 de que se mantienen las clasificaciones y designaciones existentes.

FC77. Algunas de las razones proporcionadas por quienes respondieron convencieron al IPSASB. En concreto el IPSASB reconoció que las propuestas del PN 60 podían ser internamente incongruente.

FC78. El IPSASB, por ello, reconsideró la propuesta de requerir que todos los importes reconocidos en los activos netos/patrimonio se reconozcan en el importe residual.

FC79. El IPSASB concluyó que la presentación más apropiada de los activos netos/patrimonio dependería de las circunstancias de la fusión. En una fusión que no tiene lugar bajo control común, y en la que no hubiera reservas tales como las mencionadas en el párrafo FC76(f) anterior, la presentación de un saldo de apertura único en los activos netos/patrimonio podría proporcionar información representada de forma fidedigna. En una fusión que no tiene lugar bajo control común, y en la que no hubiera reservas tales como las mencionadas en el párrafo FC76(f) anterior, la presentación de un saldo de apertura único en los activos netos/patrimonio es improbable que proporcionara información representada de forma fidedigna. En estas circunstancias, la presentación de los componentes separados de los activos netos/patrimonio proporcionará información más útil y relevante.

FC80. Por consiguiente, el IPSASB decidió no especificar qué componentes de los activos netos/patrimonio deben presentarse, ya que los preparadores estarán en la mejor posición para juzgar el tratamiento más apropiado. El IPSASB decidió modificar los requerimientos en consecuencia.

Periodo de medición

FC81. La NIIF 3 concede a las adquirentes un periodo de un año tras la fecha de adquisición para completar la contabilización de la adquisición. Esto es para dar a la adquirente tiempo suficiente para obtener información para determinar el valor razonable de los activos y pasivos de una operación adquirida.

FC82. El IPSASB consideró si se requería un periodo al contabilizar una fusión. El método de contabilización de la unión de intereses modificado no requiere que los activos y pasivos se reexpresen a valor razonable en la fecha de la fusión. Sin embargo, el IPSASB destacó que las operaciones que se combinan pueden tener diferentes políticas contables, que podrían dar lugar a que se requiriese que algunos activos y pasivos se reexpresen para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante. Por ejemplo, la entidad resultante puede adoptar una política contable de revaluar ciertos activos tales como

propiedades, planta y equipo. Si una o más operaciones que se combinan han adoptado previamente una política contable de medir estos activos al costo, el efecto práctico de determinar el importe en libros de esos activos según el modelo de revaluación sería similar al de determinar su valor razonable. Por esta razón, el IPSASB decidió que era apropiado dar a una entidad resultante tiempo para obtener la información necesaria para reexpresar los activos y pasivos para cumplir con sus políticas contables. El IPSASB decidió que era apropiado un periodo de un año.

Operaciones que se combinan que no han adoptado previamente la base de las NICSP de acumulación (devengo)

- FC83. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB consideró si era necesario incluir disposiciones específicas para abordar la situación en la que una o más operaciones que se combinan no han adoptado previamente las NICSP con base de acumulación (devengo). Por ejemplo, una entidad del sector público que han aplicado anteriormente las NICSP con base de acumulación (devengo) puede fusionarse con una segunda entidad del sector público que ha aplicado anteriormente una base de contabilización de acumulación (devengo) alternativa. En estas circunstancias, el reconocimiento y medición de los activos y pasivos de la segunda entidad del sector público a su importe en libros puede no ser congruente con los requerimientos de las NICSP de base de acumulación (devengo).
- FC84. El IPSASB concluyó que, en esta Norma, no se requería ninguna disposición. El párrafo 27 de la NICSP 40 requiere que la entidad resultante ajuste los importes en libros de los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan cuando se requiera, para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante. El IPSASB consideró que este requerimiento es suficiente para abordar la mayoría de las circunstancias si una o más operaciones que se combinan no habían adoptado anteriormente las NICSP de base de acumulación (devengo).
- FC85. El IPSASB llegó a la conclusión de que si el ajuste a los importes en libros para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante era insuficiente para alcanzar el cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo), la entidad resultante sería una entidad que adopta por primera vez las NICSP de base de acumulación (o devengo). Esto podría ocurrir si una o más operaciones que se combinan han adoptado anteriormente la base de contabilización de efectivo y no habían, por ello, reconocido anteriormente ciertos activos y pasivos. En estas circunstancias, la entidad resultante aplicaría la NICSP 33 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* al preparar sus primeros estados financieros posteriores a la combinación

Contabilización de las adquisiciones (párrafos 58 a 125)

Razones para la adopción del método contable de la adquisición para las adquisiciones

FC86. Al desarrollar el DC, el IPSASB no alcanzó una conclusión sobre "si el uso del valor razonable como la base de medición, es apropiada para algunas o todas las adquisiciones en el sector público. Esto es porque la mayoría de los tipos predominantes de adquisición ocurren si las operaciones son adquiridas para el logro de objetivos relacionados con la entrega de bienes o servicios, en lugar de la generación de beneficios económicos para remunerar a los tenedores de patrimonio. Más aún, muchas adquisiciones no incluyen la transferencia de contraprestación. Algunos consideran que estos tipos de adquisiciones son diferentes en naturaleza a las combinaciones de negocios tal como se identifican en la NIIF 3, porque falta el concepto de adquisición de una operación directamente a cambio de una transferencia de contraprestación. Quienes respondieron al DC generalmente apoyaron el uso del valor razonable para las adquisiciones en las que se transfirió contraprestación. Para adquisiciones en las que no se transfirió contraprestación, hubo un apoyo aproximadamente igual para la medición del valor razonable y del importe en libros.

FC87. Los argumentos desarrollados en el DC reflejaban el enfoque de la clasificación del DC. En el DC, el IPSASB propuso que la obtención de control era el único criterio definitivo para distinguir una fusión de una adquisición. El IPASB decidió posteriormente complementar la obtención de control con otros dos factores, contraprestación y toma de decisiones. El IPSASB considera que esto dará lugar a que se clasifiquen menos combinaciones del sector público como adquisiciones que según el enfoque del DC. Las combinaciones del sector público que se clasifiquen como adquisiciones serán similares en naturaleza a las combinaciones de negocios abordadas por la NIIF 3.

FC88. Habiendo considerado el enfoque de clasificación revisado que había decidido adoptar, el IPSASB reconsideró qué método contable sería apropiado para las adquisiciones. El IPSASB concluyó que el método de la adquisición era apropiado y decidió adoptar el método de la adquisición establecido en la NIIF 3 como el método contable para las adquisiciones en esta Norma. Este enfoque fue apoyado por quienes respondieron al PN 60.

Diferencias con los tratamientos contables de la NIIF 3

FC89. La NIIF 3 incluye tratamientos contables que se basan en otras Normas NIIF para las que no existen NICSP equivalentes, por ejemplo impuestos a las ganancias y pagos basados en acciones. El IPSASB decidió no incluir los requerimientos detallados especificados en la NIIF 3, sino incluir referencias a la norma internacional o nacional pertinente que trate la cuestión.

FC90. El IPSASB consideró si se requerían guías adicionales a las proporcionadas por la NIIF 3. El IPSASB destacó que la adquisición en el sector público puede incluir activos y pasivos que surgen de transacciones sin contraprestación que no se abordan en la NIIF 3. Por consiguiente, el IPSASB decidió incluir guías adicionales en los siguientes elementos sin contraprestación:

(III) condonación de impuestos; y

(mmm) la medición posterior de transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una operación que se combina sobre la base de los criterios que cambien como resultado de una adquisición.

FC91. El IPSASB consideró los comentarios de quienes respondieron al PN 60 con respecto al método de la adquisición. Como resultado, el IPSSB decidió realizar cambios menores en los requerimientos:

los requerimientos de condonación fiscal han sido modificados para permitir los casos en los que tiene lugar la condonación fiscal posterior a la adquisición, así como si forma parte de los términos de la adquisición.

El IPSASB consideró si se requerían exenciones adicionales a los principios de reconocimiento y medición o guías sobre el método de adquisición. El IPSASB concluyó que no eran necesarias disposiciones adicionales, ya que el Consejo consideró que las disposiciones de esta Norma o de otras NICSP ya eran suficientemente claras.

Operaciones adquiridas que no han adoptado previamente la base de las NICSP de acumulación (devengo)

FC92. Al desarrollar esta Norma, el IPSASB consideró si era necesario incluir disposiciones específicas para abordar la situación en la que una o más operaciones adquiridas no han adoptado previamente las NICSP con base de acumulación (o devengo). El IPSASB concluyó que, en esta Norma, no se requería ninguna disposición. El párrafo 64 de la NICSP 40 requiere que una adquirente reconozca los activos adquiridos, pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en una operación adquirida. El párrafo 72 de la Norma requiere que la adquirente mida los activos y pasivos adquiridos a sus valores razonables en la fecha de adquisición. Por consiguiente, la adquirente medirá todos los activos y pasivos de acuerdo con las NICSP de base de acumulación (o devengo), independientemente de la base contable anteriormente adoptada por una operación adquirida.

El valor razonable no puede determinarse

FC93. Quienes respondieron al PN 60 comentaron que, en circunstancias excepcionales, puede ser impracticable para una adquirente determinar el valor razonable de una partida y sugirieron que el uso de un importe en libros

anterior de la partida puede ser una alternativa apropiada. El IPSASB consideró esta sugerencia pero concluyó que el uso del importe en libros puede no ser apropiado en todos los casos, concretamente si la operación adquirida no aplica las NICSP de base de acumulación (devengo). El IPSASB decidió que las entidades deberían aplicar los requerimientos de las NICSP existentes. En concreto, el IPSASB destacó que, de acuerdo con la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, la aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no puede aplicarlo después de hacer todo esfuerzo razonable. La NICSP 3 proporciona guías adicionales. En estos casos, la adquirente mediría el elemento en la fecha de adquisición de una forma que sea congruente con otras NICSP y las políticas contables de la adquirente, y revelar la información requerida por otras NICSP. El IPSASB consideró que sería apropiado medir el elemento por su importe en libros anterior solo cuando dicho importe sea congruente con otras NICSP y las políticas contables de la adquirente.

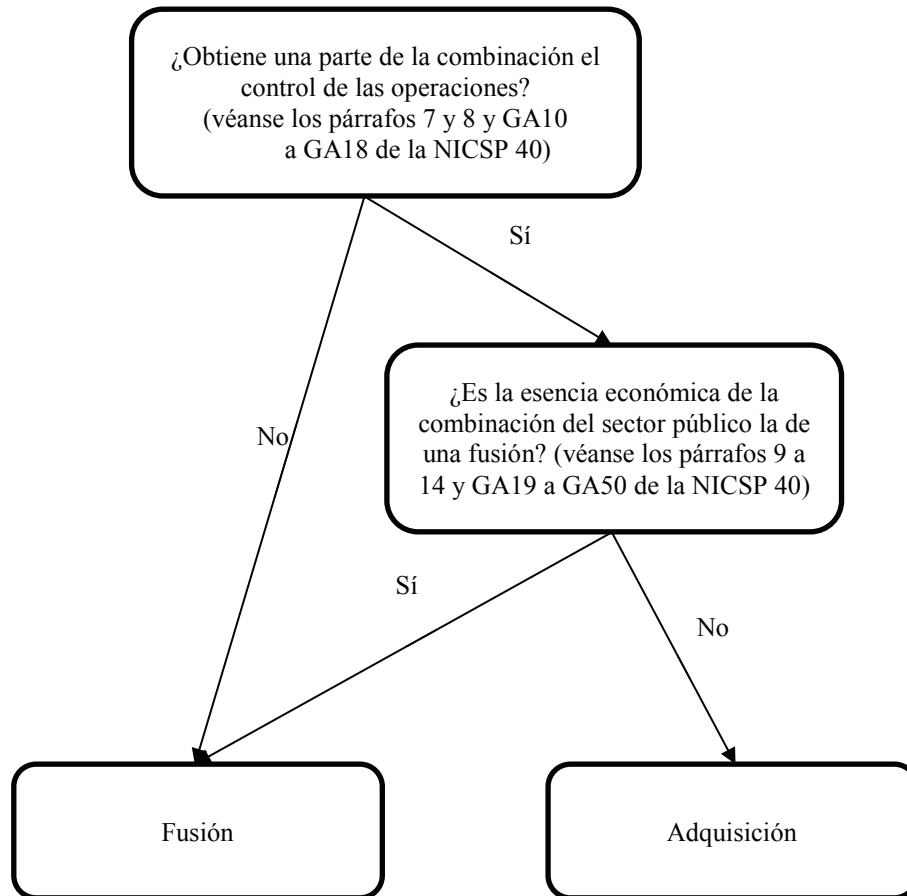
Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 40, pero no es parte de la misma.

- GI1. El objetivo de esta Guía de implementación es ilustrar ciertos aspectos de los requerimientos de la NICSP 40.

Clasificación de las combinaciones del sector público

- GI2. El siguiente diagrama resume el proceso establecido por la NICSP 40 para clasificar las combinaciones del sector público.



Ejemplos ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 40, pero no son parte de la misma.

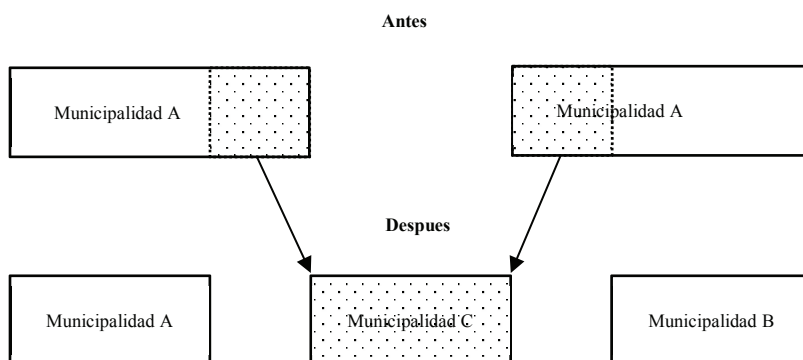
Clasificación de las combinaciones del sector público

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 7 a 14 y GA10 a GA50 de la NICSP 40

- EI1. Los siguientes escenarios ilustran el proceso de clasificación de las combinaciones del sector público. Estos escenarios representan situaciones hipotéticas. Aunque algunos aspectos de los escenarios pueden darse en hechos y circunstancias de la realidad, al aplicar la NICSP 40 a situaciones reales se deben analizar las características de cada situación concreta en detalle.
- EI2. Cada escenario se ilustra con un diagrama. Si una combinación del sector público implica operaciones que forman parte de una entidad económica, pero no de la entidad económica en conjunto, las operaciones implicadas en la combinación, y la entidad que se forma por la combinación está ensombrecida en el diagrama. Si más de una entidad que informa está incluida en una entidad económica, el límite de la entidad económica se muestra por una línea de puntos.

Escenario 1: Reorganización de un gobierno local por cambios en los límites territoriales

- EI3. El siguiente diagrama ilustra la creación de una nueva municipalidad combinando algunas operaciones de dos municipalidades.



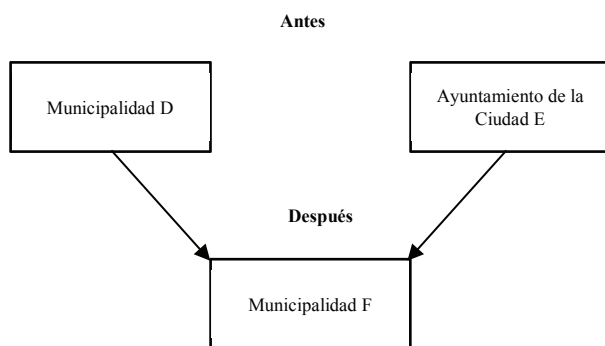
- EI4. En este escenario, los límites territoriales de dos municipalidades existentes, la Municipalidad A y la Municipalidad B, son redefinidos por el Parlamento mediante legislación; ni el Parlamento ni el Gobierno Central controla la Municipalidad A o la Municipalidad B. La responsabilidad de parte del territorio anterior de cada municipalidad se transfiere a una nueva

municipalidad, la Municipalidad C. Las operaciones con respecto al territorio transferido se combinan para formar la Municipalidad C. Tiene lugar una combinación del sector público.

- EI5. La Municipalidad A y la Municipalidad B permanecen en los demás aspectos sin cambios y conservan sus órganos de gobierno. Se elige un nuevo órgano de gobierno (sin relación con los órganos de gobierno de las Municipalidades A y B) para la Municipalidad C para gestionar las operaciones que se le transfieren de las otras municipalidades.
- EI6. La creación de la Municipalidad C es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión a considerar es si una de las partes de la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI7. La Municipalidad C tiene un órgano de gobierno nuevo, no relacionado con los de la Municipalidad A y la Municipalidad B. Ni la Municipalidad A ni la Municipalidad B tienen poder sobre la Municipalidad C. Ni están expuestas, o tienen derecho, a los beneficios variables de cualquier implicación con la Municipalidad C.
- EI8. Ni la Municipalidad A ni la Municipalidad B han obtenido el control sobre la Municipalidad C como resultado de la combinación del sector público. Por consiguiente, la combinación se clasifica como una fusión.

Escenario 2: Reorganización de un gobierno local por combinación de Municipalidades en una nueva entidad local

- EI9. El siguiente diagrama ilustra la creación de una nueva municipalidad combinando todas las operaciones de dos municipalidades existentes en una nueva entidad legal.



- EI10. En este escenario, tiene lugar una combinación del sector público en la que se forma la Municipalidad F para combinar las operaciones (y los activos, pasivos y componentes de los activos netos/patrimonio relacionados) de la Municipalidad D y la Ciudad E. Antes de la combinación, la Municipalidad

D y la Ciudad E. no están bajo control común. La combinación se impone por el gobierno provincial (un tercero) mediante la legislación. El gobierno provincial tiene el poder legal de dirigir las dos entidades para combinarlas, mediante legislación, aun cuando no las controla.

- EI11. La legislación que crea la Municipalidad F posibilita la formación de un nuevo órgano de gobierno sin vínculos con la Municipalidad D o la Ciudad E.. La Municipalidad D y la Ciudad E no tienen papel para determinar los términos de la combinación. Después de la combinación, la Municipalidad D y la Ciudad E dejan de existir.
- EI12. La creación de la Municipalidad F es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión a considerar es si una de las partes de la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI13. La Municipalidad F tiene un órgano de gobierno recién formado, no relacionado con los órganos de gobierno de la Municipalidad D y la Ciudad E. Ni la Municipalidad D ni la Ciudad E. tiene el poder sobre la Municipalidad F. Ni están expuestas, o tienen derecho, a los beneficios variables de cualquier implicación con la Municipalidad F.
- EI14. Ni la Municipalidad D ni la Ciudad E han obtenido el control sobre la Municipalidad F como resultado de la combinación del sector público. Por consiguiente, la combinación se clasifica como una fusión.

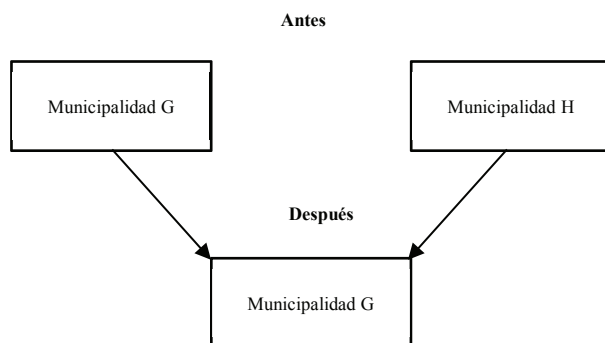
Escenario 2: Variación

- EI15. En el escenario 2 la legislación que crea la Municipalidad F posibilita la formación de un órgano de gobierno nuevo sin vínculos con la Municipalidad D o la Ciudad E. En esta variación, la legislación que crea la Municipalidad F proporciona el órgano de gobierno de la Municipalidad D para pasar a ser el órgano de gobierno de la Municipalidad F.
- EI16. Esto sugiere que como parte de la combinación del sector público que crea la Municipalidad F, la Municipalidad D está obteniendo el control de las operaciones de la Ciudad E. Sin embargo, la evaluación de si la Municipalidad D está obteniendo el control se basa en la esencia de la combinación, no su forma legal. Al preparar sus estados financieros, la Municipalidad F considera las guías de los párrafos 7, 8 y GA10 a GA18 de la NICSP 40.
- EI17. En esta variación, se asume que la legislación que proporciona el órgano de gobierno de la Municipalidad D para pasar a ser el órgano de gobierno de la Municipalidad F da lugar a que la Municipalidad D obtenga:
 - (a) poder sobre las operaciones de la Ciudad E;

- (b) exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en las operaciones; y
 - (c) la capacidad de utilizar su poder sobre las operaciones para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con esas operaciones.
- EI18. La Municipalidad F concluye que, como resultado de la combinación, la Municipalidad D ha obtenido el control de la Ciudad E. La Municipalidad F considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI19. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, la Municipalidad F destaca que la combinación no da lugar a una relación entidad controladora/controlada entre la Municipalidad D y la Ciudad E. Esto es congruente con una fusión y una adquisición. La Municipalidad F también destaca que la Municipalidad D obtiene acceso a los beneficios económicos o potencial de servicio que son similares a los de se habrían obtenido por acuerdo mutuo; esto puede sugerir que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición, pero no es concluyente.
- EI20. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, la Municipalidad F destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de contraprestación porque no hay parte con un derecho a los activos netos de la Ciudad E (es decir, no existen propietarios anteriores de la Ciudad E con participaciones en la propiedad cuantificables). Esto sugiere que la esencia económica de la combinación es una fusión.
- EI21. Al considerar los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones, la Municipalidad F destaca que la combinación del sector público fue impuesta por el gobierno provincial (un tercero) y la Municipalidad D y la Ciudad E no tuvieron papel al determinar los términos de la combinación. Esto sugiere que la esencia económica de la combinación es una fusión.
- EI22. Teniendo estos factores juntos, la Municipalidad F considera que la combinación del sector público debe clasificarse como una fusión. Al tomar esta decisión, la Municipalidad F considera la ausencia de contraprestación porque ninguna parte con un derecho a los activos netos de una operación es el factor más significativo al determinar la esencia económica de la combinación.

Escenario 3: Reorganización de un gobierno local por combinación de Municipalidades en una entidad legal existente

- EI23. El siguiente diagrama ilustra la combinación de todas las operaciones de dos municipalidades existentes en una entidad legal existente.



- EI24. En este escenario, tiene lugar una combinación del sector público en la que las operaciones de la Municipalidad G y la Municipalidad H (y sus activos, pasivos y componentes de activos netos/patrimonio) se combinan en la entidad legal de la Municipalidad G. Antes de la combinación, la Municipalidad G y la Municipalidad H no están bajo control común. La combinación se impone por el gobierno central (un tercero) mediante la legislación. El gobierno central tiene el poder legal de dirigir las dos entidades para combinarlas, mediante legislación, aun cuando no las controla.
- EI25. La legislación que efectúa la combinación contempla que el órgano de gobierno de la Municipalidad G para continuar como el órgano de gobierno de la entidad combinada. La Municipalidad G y Municipalidad H no tienen papel para determinar los términos de la combinación. Después de la combinación del sector público, la Municipalidad H deja de existir.
- EI26. Estos factores, sugieren que como parte de la combinación del sector público, la Municipalidad G está obteniendo el control de las operaciones de la Municipalidad H. Sin embargo, la evaluación de si la Municipalidad G está obteniendo el control se basa en la esencia de la combinación, no su forma legal. La Municipalidad G considerará las guías de los párrafos 7, 8 y GA10 a GA18 de la NICSP 40 para determinar si clasificar la combinación como una fusión o una adquisición.
- EI27. En este escenario, se asume que la legislación que posibilita que el órgano de gobierno de la Municipalidad G continúe como el órgano de gobierno de la entidad combinada que da lugar a que la Municipalidad G obtenga:
- (d) poder sobre las operaciones de la Municipalidad H;
 - (e) exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en las operaciones; y
 - (f) la capacidad de utilizar su poder sobre las operaciones para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su implicación en esas operaciones.

- EI28. La Municipalidad G concluye que, como resultado de la combinación del sector público, obtiene el control de la Municipalidad H. La Municipalidad G considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI29. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, la Municipalidad G destaca que la combinación no da lugar a una relación entidad controladora/controlada entre la Municipalidad G y la Municipalidad H. Esto es congruente con una fusión y una adquisición. La Municipalidad G también destaca que obtiene acceso a los beneficios económicos o potencial de servicio que son similares a los que se habrían obtenido por acuerdo mutuo; esto puede sugerir que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición, pero no es concluyente.
- EI30. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, la Municipalidad G destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de contraprestación porque no hay parte con un derecho a los activos netos de la Municipalidad H (es decir, no existen propietarios anteriores de la Municipalidad H con participaciones en la propiedad cuantificables). Esto sugiere que la esencia económica de la combinación es una fusión.
- EI31. Al considerar los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones, la Municipalidad G destaca que la combinación del sector público fue impuesta por el gobierno central (un tercero) y la Municipalidad G y la Municipalidad H no tuvieron papel al determinar los términos de la combinación. Esto sugiere que la esencia económica de la combinación es una fusión.
- EI32. Teniendo estos factores juntos, la Municipalidad G considera que la combinación del sector público debe clasificarse como una fusión. Al tomar esta decisión, la Municipalidad G considera la ausencia de contraprestación porque ninguna parte con un derecho a los activos netos de una operación es el factor más significativo al determinar la esencia económica de la combinación.

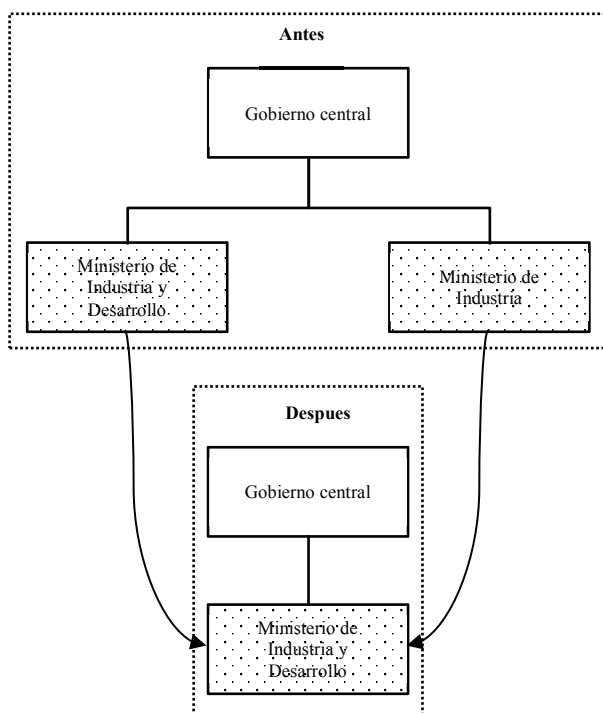
Escenario 3: Variación

- EI33. En el escenario 3, la legislación que efectúa la combinación posibilita que el órgano de gobierno de la Municipalidad G pase a ser el órgano de gobierno de la entidad combinada. En esta variación, la legislación asegura que se forme un nuevo órgano de gobierno que no esté vinculado con la Municipalidad G o Municipalidad H.
- EI34. Al determinar si esta combinación del sector público debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión a considerar es si una de las partes de la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.

- EI35. A pesar de la continuidad de su forma legal, la Municipalidad G tiene formado un nuevo órgano de gobierno sin relación con su órgano de gobierno anterior o el de la Municipalidad H. Por consiguiente, la Municipalidad G no obtiene poder sobre la Municipalidad H. Ni está expuesta, o tiene derecho, a los beneficios variables de cualquier implicación con la Municipalidad H.
- EI36. La Municipalidad G no ha obtenido el control sobre la Municipalidad H como resultado de la combinación del sector público. Por consiguiente, la combinación se clasifica como una fusión.

Escenario 4: Reestructuración de los ministerios del gobierno central

- EI37. El diagrama siguiente ilustra la reorganización de los ministerios del gobierno central combinando el Ministerio de Comercio y Desarrollo y el Ministerio de Industria en un nuevo Ministerio de Industria y Comercio.



- EI38. En este escenario, tiene lugar una combinación del sector público en la que se forma el Ministerio de Industria y Comercio para combinar las operaciones (y los activos, pasivos y componentes de los activos netos/patrimonio relacionados) del Ministerio de Comercio y Desarrollo y el Ministerio de Industria. Todos los ministerios, el anterior y el posterior a la combinación, están controlados por el gobierno central. La combinación se impone por el gobierno central usando este control. El Ministerio de Comercio y Desarrollo

y el Ministerio de Industria no tienen papel en la determinación de los términos de la combinación.

- EI39. Al efectuar la combinación, el gobierno central concede la responsabilidad del nuevo Ministerio de Comercio e Industria al Ministro de Industria y el órgano de gobierno del Ministerio de Industria. Después de la combinación, el Ministerio de Comercio y Desarrollo y el Ministerio de Industria dejan de existir.
- EI40. Puesto que el gobierno central controla las mismas operaciones antes y después de la combinación del sector público, el gobierno central no presenta una combinación en sus estados financieros consolidados. La combinación se presenta por el Ministerio de Comercio e Industria.
- EI41. La creación del Ministerio de Comercio e Industria es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión a considerar es si una de las partes de la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI42. El gobierno central concede la responsabilidad del nuevo Ministerio de Comercio e Industria al Ministro de Industria y el órgano de gobierno del Ministerio de Industria. Esto sugiere que como parte de la combinación del sector público que crea el nuevo Ministerio de Comercio e Industria, el Ministro de Industria obtiene el control de las operaciones del Ministerio de Comercio y Desarrollo. Sin embargo, la evaluación de si el Ministro de Industria está obteniendo el control se basa en la esencia de la combinación, no en su forma. Al determinar si la combinación debe clasificarse como una fusión o una adquisición, el Ministerio de Comercio e Industria considera las guías de los párrafos 7, 8 y GA10 a GA18 de la NICSP 40.
- EI43. En este escenario, se supone que la decisión del gobierno central de dar la responsabilidad al nuevo Ministerio de Comercio e Industria al Ministro de Industria y el órgano de gobierno del Ministerio de Industria da lugar a que el Ministerio de Industria obtenga:
 - (g) poder sobre las operaciones del Ministerio de Comercio y Desarrollo;
 - (h) exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en las operaciones; y
 - (i) la capacidad de utilizar su poder sobre las operaciones para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con esas operaciones.
- EI44. El Ministerio de Comercio e Industria concluye que, como resultado de la combinación del sector público, el Ministerio de Industria ha obtenido el control del Ministerio de Comercio y Desarrollo. El Ministerio de Comercio e Industria considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la

NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

- EI45. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el Ministerio de Comercio e Industria destaca que la combinación no da lugar a una relación entidad controladora/controlada entre el Ministerio de Comercio e Industria y el Ministerio de Industria. Esto es congruente con una fusión y una adquisición. El Ministerio de Comercio e Industria también destaca que el Ministerio de Industria obtiene acceso a los beneficios económicos o potencial de servicio que son similares a los que se habrían obtenido por acuerdo mutuo; esto sugiere que la esencia económica de la combinación es una adquisición.
- EI46. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el Ministerio de Comercio e Industria destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de contraprestación porque la combinación tuvo lugar bajo control común, y el gobierno central, la entidad controladora, no especificaba ninguna contraprestación en los términos de la combinación. Por consiguiente, aunque la ausencia de contraprestación puede sugerir que la esencia económica de la combinación es la de una fusión, esto no es por sí mismo concluyente y otros factores también necesitan tenerse en cuenta.
- EI47. Al considerar los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones, el Ministerio de Comercio e Industria destaca que la combinación del sector público tiene lugar bajo control común. La combinación fue dirigida por el gobierno central y el Ministerio de Comercio y Desarrollo y el Ministerio de Industria no tuvieron papel en la determinación de los términos de la combinación. Esto proporciona evidencia de que, la decisión última de si tenía lugar la combinación, y los términos de ésta, se determinan por la entidad controladora. Esto proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación es una fusión.
- EI48. Teniendo estos factores juntos, el Ministerio de Comercio e Industria considera que la combinación del sector público debe clasificarse como una fusión. Al tomar esta decisión, el hecho de que la combinación del sector público tenga lugar bajo control común se considera que es el factor más significativo al determinar la esencia económica de la combinación.

Escenario 4: Variación

- EI49. En el escenario 4, el gobierno central concede la responsabilidad del nuevo Ministerio de Comercio e Industria al Ministro de Industria y el órgano de gobierno del Ministerio de Industria. En esta variante, el gobierno central nombra un nuevo Ministro y órgano de gobierno.
- EI50. La creación del Ministerio de Comercio e Industria es una combinación del sector público bajo control común. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión a considerar es si una

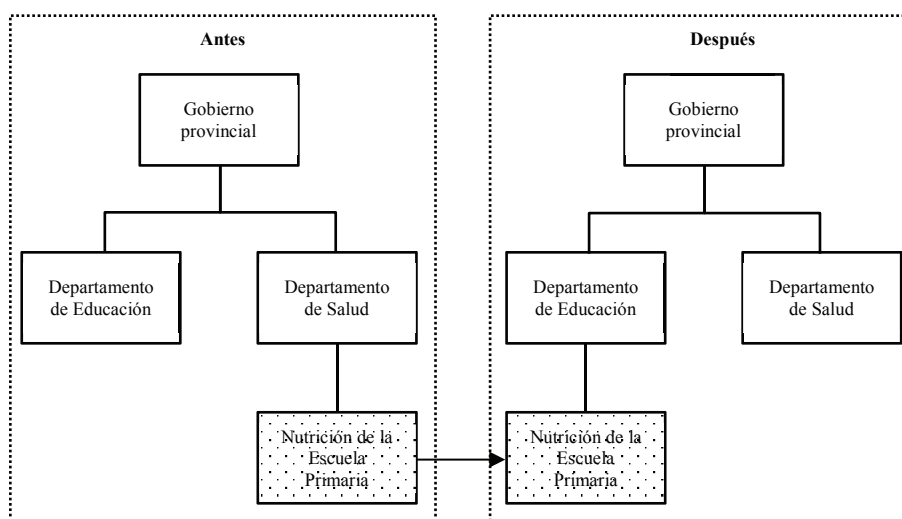
de las partes de la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.

EI51. El Ministerio de Comercio e Industria tiene formado un nuevo Ministro y un nuevo órgano de gobierno, sin relación con los órganos de gobierno del Ministerio de Comercio e Industria y del Ministerio de Industria. Ni el Ministerio de Comercio e Industria, ni el Ministerio de Industria ha obtenido poder sobre las operaciones de los otros ministerios. Ni están expuestas, o tienen derecho, a los beneficios variables de cualquier implicación con las operaciones de otros ministerios.

EI52. Ni el Ministerio de Comercio e Industria, ni el Ministerio de Industria ha obtenido el control sobre el Ministerio de Comercio e Industria como resultado de la combinación del sector público. Por consiguiente, la combinación se clasifica como una fusión.

Escenario 5: Transferencia de operaciones bajo control común

EI53. El siguiente diagrama ilustra la transferencia de operaciones entre dos entidades del sector público que están bajo control común.



EI54. En este escenario, tiene lugar una combinación del sector público en la que la operación de Nutrición de la Escuela Primaria se transfiere desde el Departamento de Salud del Gobierno provincial a su Departamento de Educación. Los dos departamentos están controlados por el gobierno provincial anterior antes y después de la combinación.

EI55. Puesto que el gobierno provincial controla las mismas operaciones antes y después de la combinación del sector público, el gobierno provincial no

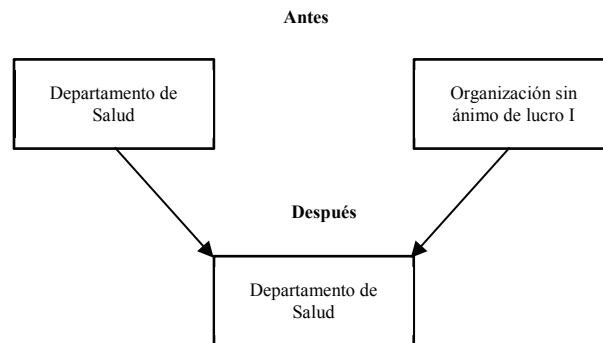
presenta una combinación en sus estados financieros consolidados. La combinación se presenta por el Departamento de Educación.

- EI56. La transferencia de la operación de la Nutrición de la Escuela Primaria es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el Departamento de Educación considera es si una de las partes de la combinación ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI57. En este escenario, el Departamento de Educación obtiene:
- (j) el poder sobre la operación de la Nutrición de la Escuela Primaria;
 - (k) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en esas operaciones; y
 - (l) la capacidad de utilizar su poder sobre esas operaciones para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con éstas.
- EI58. El Departamento de Educación concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la operación de la Nutrición de la Escuela Primaria. El Departamento de Educación considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI59. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el Departamento de Educación destaca que obtiene acceso a los beneficios económicos o potencial de servicio que son similares a los que podría haber obtenido en una transacción voluntaria; esto sugiere que la esencia económica de la combinación es una adquisición.
- EI60. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el Departamento de Educación destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de contraprestación porque la combinación tuvo lugar bajo control común, y el gobierno provincial, la entidad controladora, no especificaba ninguna contraprestación en los términos de la combinación. Por consiguiente, aunque la ausencia de contraprestación puede sugerir que la esencia económica de la combinación es la de una fusión, esto no es por sí mismo concluyente y otros factores también necesitan tenerse en cuenta.
- EI61. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el Departamento de Educación destaca que la combinación del sector público tiene lugar bajo control común. La combinación fue dirigida por el gobierno provincial. Esto proporciona evidencia de que, la decisión última de si tenía lugar la combinación, y los términos de ésta, se determinan por el gobierno provincial, la entidad controladora. Esto proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación es una fusión.
- EI62. Teniendo estos factores juntos, el Departamento de Educación considera que la combinación del sector público debe clasificarse como una fusión. Al

tomar esta decisión, el hecho de que la combinación del sector público tenga lugar bajo control común se considera que es el factor más significativo al determinar la esencia económica de la combinación.

Escenario 6: Combinación de una entidad del sector público con una organización sin ánimo de lucro

EI63. El siguiente diagrama ilustra la combinación de una entidad del sector público con una organización sin ánimo de lucro que proporciona servicios similares.



EI64. En este escenario, tiene lugar una combinación del sector público en la que la Organización sin ánimo de lucro I, una organización benéfica, que proporciona servicios paramédicos, acuerda de forma voluntaria combinarse con el Departamento de Salud para mejorar la prestación de servicios al público. Las operaciones de la Organización sin ánimo de lucro I están integradas con operaciones similares proporcionadas por el Departamento de Salud. Antes de la combinación, el Departamento de Salud ha proporcionado financiación a la Organización sin ánimo de lucro I. El Departamento de Salud satisface el costo de la transferencia de la titularidad de los activos y pasivos de la Organización sin ánimo de lucro I incurrido por los fideicomisarios de la entidad benéfica.

EI65. La combinación del Departamento de Salud y la Organización sin ánimo de lucro I es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el Departamento de Salud considera es si ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.

EI66. En este escenario, el Departamento de Salud obtiene:

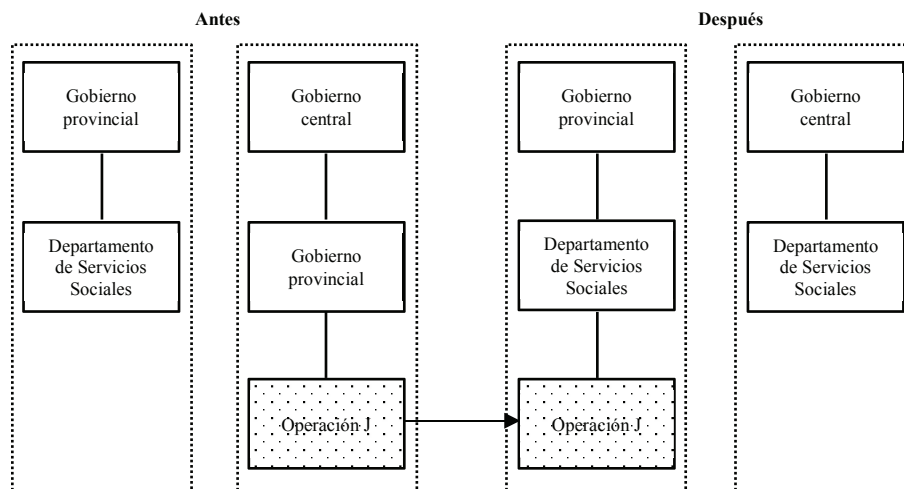
- (m) el poder sobre la Organización sin ánimo de lucro I y sus operaciones;
- (n) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en las operaciones; y

- (o) la capacidad de utilizar su poder sobre las operaciones para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con esas operaciones.
- EI67. El Departamento de Salud concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Organización sin ánimo de lucro I. El Departamento de Salud considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI68. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el Departamento de Salud destaca que la combinación no da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre el Departamento y la Organización sin ánimo de lucro I. Esto es congruente con una fusión y una adquisición.
- EI69. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el Departamento de Salud destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Aunque el departamento de Salud realice un pago a los fideicomisarios, esto es para compensarles por los costos incurridos al efectuar la combinación, no para compensarles por ceder su derecho a los activos netos de la Organización sin ánimo de lucro I. Aunque la Organización sin ánimo de lucro I tenga un Consejo de Fideicomisarios, estos individuos no tienen derecho a los activos netos de la operación. Esto significa que no hay parte con un derecho a los activos netos de la Organización sin ánimo de lucro I (es decir, no hay propietarios anteriores de la Organización sin ánimo de lucro I con participaciones en la propiedad cuantificables). Esto sugiere que la esencia económica de la combinación es una fusión. En este escenario, esto se confirma por el hecho de que el propósito de la combinación es mejorar la prestación de servicios al público.
- EI70. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el Departamento de Salud destaca que la combinación del sector público era una combinación voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI71. Tomando estos factores en su conjunto, el Departamento de Salud considera que la combinación del sector público debe clasificarse como una fusión. Al tomar esta decisión, el Departamento de Salud considera la ausencia de contraprestación porque ninguna parte con un derecho a los activos netos de una operación es el factor más significativo al determinar la esencia económica de la combinación. En este escenario, esta opinión se refuerza por el hecho de que el Consejo de Fideicomisarios cede de forma voluntaria el

control sobre las operaciones para mejorar la prestación de servicios al público.

Escenario 7: Transferencia de una operación entre nivel de la administración

EI72. El siguiente diagrama ilustra la transferencia de una operación entre niveles de la administración.



EI73. En este escenario el gobierno central adopta una política de delegar la responsabilidad de algunos servicios sociales al gobierno provincial. Por consiguiente, propone transferir la Operación J, que proporciona servicios de atención en el hogar, desde el Departamento de Servicios Sociales del gobierno central al Departamento de Servicios Sociales del gobierno provincial. El gobierno provincial apoya la política y acuerda aceptar la Operación J. La Operación J tiene activos netos por 1.000 u.m.². No hay transferencia de contraprestación por el gobierno provincial al gobierno central. Sin embargo, el acuerdo de transferencia impone una obligación sobre el gobierno provincial de continuar proporcionando servicios de atención en el hogar por un mínimo de 10 años. La Operación J no recupera todos sus costos con tarifas; el gobierno provincial, por ello, asume la responsabilidad de proporcionar recursos para cubrir el déficit. Después de la transferencia, el gobierno provincial gestiona la Operación J como una entidad independiente (es decir, existe una relación entidad controladora/entidad controlada entre el gobierno provincial y la Operación J), aunque tenga previsto integrar la operación con sus otras operaciones en una fecha posterior, que eliminaría esta relación.

² En este ejemplo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

- EI74. La transferencia de la Operación J es una combinación del sector público que necesitará presentarse en los estados financieros del gobierno provincial y en los del Departamento de Servicios Sociales del gobierno provincial. Puesto que el análisis requerido será el mismo para ambas entidades, este ejemplo usa el término gobierno provincial para referirse a las dos entidades.
- EI75. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el gobierno provincial considera es si ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI76. En este escenario, el gobierno provincial obtiene:
- (p) poder sobre la Operación J;
 - (q) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Operación J; y
 - (r) la capacidad de utilizar su poder sobre la Operación J para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con éstas.
- EI77. El gobierno provincial concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Operación J. El gobierno provincial considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI78. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el gobierno provincial destaca que la combinación da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre el gobierno provincial y la Operación J. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión.
- EI79. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el gobierno provincial destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Sin embargo, el acuerdo de transferencia requiere que el gobierno provincial continúe proporcionando los servicios. Puesto que la Operación J no recupera todos sus costos con tarifas, el gobierno provincial necesitará proporcionar los recursos necesarios para cubrir el déficit. El gobierno provincial considera que el costo de proporcionar los servicios por el periodo acordado de 10 años es probable que sea aproximadamente igual al valor de los activos netos recibidos. Por ello, considera que un participante del mercado estimaría el valor razonable de la Operación J en cero (con la obligación de proporcionar servicios por 10 años). Aunque no se transfiere contraprestación, esto refleja el valor razonable de la combinación. Por consiguiente, el gobierno provincial concluye que los indicadores relacionados con la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.

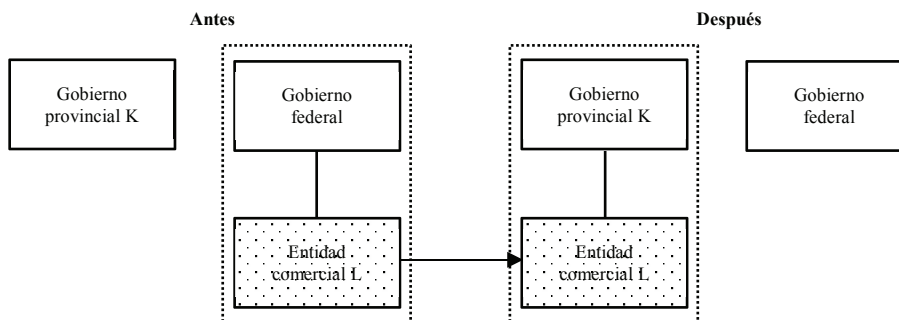
- EI80. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el gobierno provincial destaca que la combinación del sector público era una combinación voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI81. Considerando estos factores en conjunto, el gobierno provincial concluye que no hay evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Escenario 7: Variación

- EI82. En el escenario 7, el gobierno provincial considera que un participante del mercado estimaría el valor razonable de la Operación J en cero (con la obligación de proporcionar servicios por 10 años). Esta es la razón de que no se pague ninguna contraprestación. En esta variación, la Operación J se supone que cubre sus costos con sus tarifas. Por consiguiente, un participante del mercado estimaría el valor razonable de la Operación J en cero (con la obligación de proporcionar servicios por 10 años).
- EI8.3 En estas circunstancias, el hecho de que la combinación no incluya el pago de una contraprestación que pretenda compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación puede proporcionar evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI84. Al determinar la clasificación de la combinación del sector público, el gobierno provincial considera qué factor o factores son los más significativos. El gobierno provincial considera el hecho de que ha obtenido el control de la Operación J y el hecho de que la combinación no implica la integración de sus operaciones y las de la Operación J sean los factores más significativos al determinar la esencia económica de la combinación. Esto sugiere que la combinación debe clasificarse como una adquisición. Los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones apoyan esta clasificación; solo los indicadores relacionados con la contraprestación sugieren que la esencia económica de la combinación pueda ser una fusión. El gobierno provincial, por ello, clasifica la combinación como una adquisición.

Escenario 8: Transferencia de una entidad comercial entre niveles de gobierno

- EI85. El siguiente diagrama ilustra la transferencia de una entidad comercial entre niveles de gobierno.

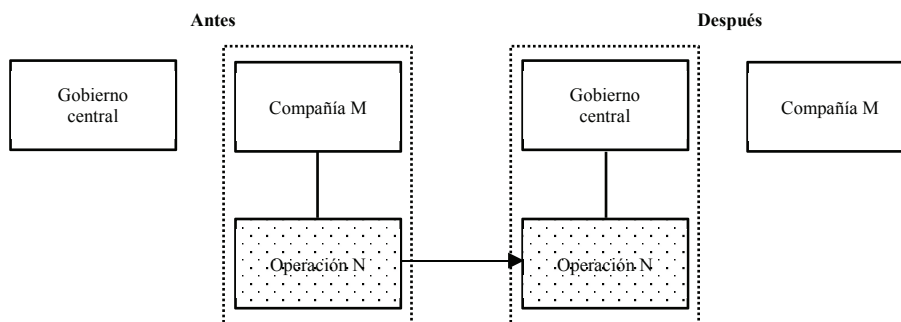


- EI86. En este escenario, el gobierno federal acuerda transferir la Entidad comercial L al Gobierno provincial K. El Gobierno provincial K paga la contraprestación al Gobierno federal con respecto a la transferencia. Después de la combinación, el Gobierno provincial K opera la Entidad comercial L como una entidad de mercado independiente.
- EI87. La transferencia de la Entidad comercial L es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el Gobierno provincial K considera es si ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI88. En este escenario, el Gobierno provincial K obtiene:
- (s) el poder sobre la Entidad comercial L y sus operaciones;
 - (t) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en las operaciones; y
 - (u) la capacidad de utilizar su poder sobre las operaciones para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con esas operaciones.
- EI89. El Gobierno provincial K concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Entidad comercial L. El Gobierno provincial K considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI90. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el Gobierno provincial K destaca que la combinación da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre el gobierno provincial y la Entidad comercial L. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión. El Gobierno provincial K también destaca que la combinación tiene esencia comercial, lo que sugiere una adquisición.

- EI91. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el Gobierno provincial K destaca que la combinación del sector público incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. El Gobierno provincial K concluye que los indicadores relacionados con la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI92. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el Gobierno provincial K destaca que la combinación del sector público era una combinación voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI93. Considerando estos factores en conjunto, el Gobierno provincial K concluye que no hay evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Escenario 9: Compra de una operación del sector privado

- EI94. El siguiente diagrama ilustra la compra de una operación del sector privado por una entidad de sector público.



- EI95. En este escenario, el gobierno central compra la Operación N de la Compañía M. El gobierno central paga el valor de mercado de la Operación N, y la Compañía M actúa voluntariamente. Después de la compra, la Operación N se gestiona como una entidad independiente en condiciones de mercado.
- EI96. La compra de la Operación N es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el gobierno central considera es si ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.
- EI97. En este escenario, el gobierno central obtiene:
- (v) poder sobre la Operación N;

- (w) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Operación N; y
- (x) la capacidad de utilizar su poder sobre la Operación N para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con éstas.

- EI98. El gobierno central concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Operación N. El gobierno central considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI99. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el gobierno central destaca que la combinación da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre el gobierno central y la Operación N. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión. El gobierno central también destaca que la combinación tiene esencia comercial, lo que sugiere una adquisición.
- EI100. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el gobierno central destaca que la combinación del sector público incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. El gobierno central concluye que los indicadores relacionados con la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI101. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el gobierno central destaca que la combinación del sector público era una combinación voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI102. Considerando estos factores en conjunto, el gobierno central concluye que no hay evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Escenario 9: Variación

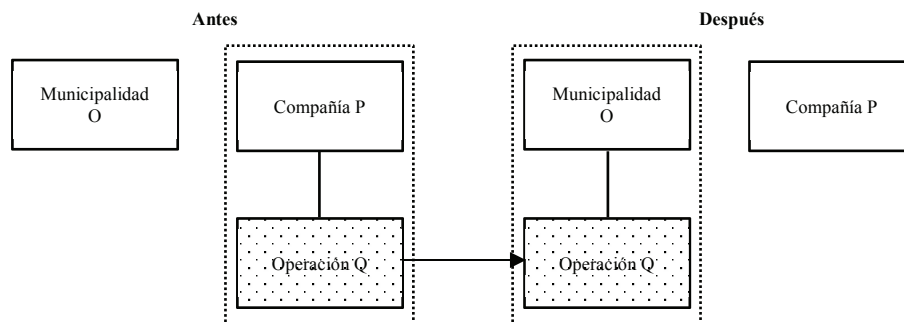
- EI103. En el escenario 9: La Compañía M realiza la transacción de forma voluntaria. En esta variación, el gobierno central nacionaliza la Operación N a través de la compra obligatoria. La compra todavía se efectúa a valor de mercado de la Operación N.
- EI104. El cambio de una transacción voluntaria a una compra obligatoria no afecta las evaluaciones de control o los indicadores relacionados con la contraprestación.

EI105. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el gobierno central destaca que la Compañía M no actúa de forma voluntaria. El hecho de que el gobierno central (una parte de la combinación) pueda imponer la combinación del sector público sobre la Compañía M proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una adquisición.

EI106. Por consiguiente, el gobierno central clasifica la combinación del sector público como una adquisición.

Escenario 10: Compra en condiciones muy ventajosas

EI107. El siguiente diagrama ilustra una compra en condiciones muy ventajosas por una entidad del sector público.



EI108. En este escenario, la Municipalidad O compra la Operación Q de la Compañía P en condiciones muy ventajosas. La Compañía P pretende vender la Operación Q rápidamente para liberar efectivo para sus otras operaciones, y está deseando aceptar un precio por debajo del valor de mercado de la Operación Q para hacer antes la venta. Al realizar la venta en condiciones desfavorables, la Compañía P actúa de forma voluntaria. Después de la compra, la Operación N se gestiona como una entidad independiente en condiciones de mercado.

EI109. La compra en condiciones muy ventajosas de la Operación Q es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que la Municipalidad Q considera es si ha obtenido el control el control de las operaciones como resultado de la combinación.

EI110. En este escenario, la Municipalidad O obtiene:

- (y) poder sobre la Operación Q;
- (z) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Operación Q; y

- (aa) La capacidad de utilizar su poder sobre la Operación Q para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con éstas.

- EI111. La Municipalidad O concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Operación Q. La Municipalidad O considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI112. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, la Municipalidad O destaca que la combinación da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre la Municipalidad O y la Operación Q. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión. La Municipalidad O también destaca que la combinación tiene esencia comercial (aun cuando el precio pagado estuviera por debajo del precio de mercado de la Operación Q), lo que sugiere una adquisición.
- EI113. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, la Municipalidad O destaca que la combinación del sector público incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación aun cuando ese precio estuviera por debajo del valor de mercado. La Compañía P acepta de forma voluntaria un precio menor por una venta rápida, y el objeto de la contraprestación pagada fue proporcionar a la Compañía P el nivel de compensación por ceder su derecho a los activos netos de la Operación Q que estaba deseando aceptar. La Municipalidad O concluye que los indicadores relacionados con la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI114. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, la Municipalidad O destaca que la combinación del sector público era una combinación voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI115. Considerando estos factores en conjunto, la Municipalidad O concluye que no hay evidencia de la que esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Escenario 10: Variación

- EI116. En el escenario 10, la Compañía P realiza la transacción de forma voluntaria. En esta variación, la Municipalidad O se hace con la Operación N a través de la compra obligatoria. La compra todavía se efectúa a un precio por debajo del valor de mercado de la Operación Q. La Compañía P no habría vendido la Operación Q a un precio por debajo de mercado de forma voluntaria.

EI117. El cambio de una transacción voluntaria a una compra obligatoria no afecta la evaluación del control.

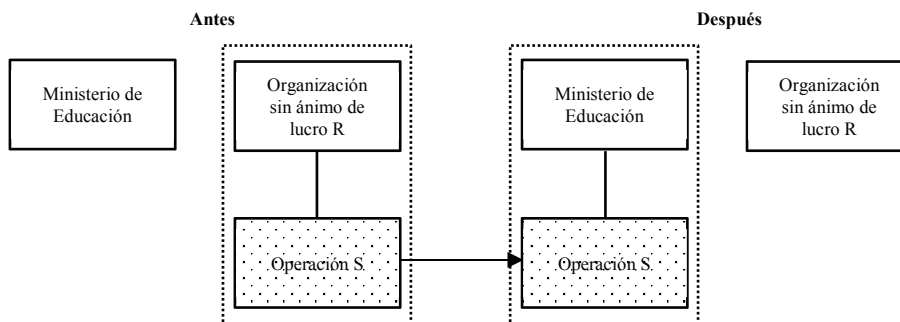
EI118. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, la Municipalidad O destaca que la combinación del sector público incluye la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Sin embargo, el nivel de compensación es menor que el que la Compañía P hubiera aceptado de forma voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores proporcionan solo una evidencia débil de que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición, y se basará más en otros factores.

EI119. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, la Municipalidad O destaca que la Compañía P no actúa de forma voluntaria. El hecho de que la Municipalidad O (una parte de la combinación) pueda imponer la combinación del sector público sobre la Compañía P proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una adquisición.

EI120. Teniendo en cuenta todos los factores, la Municipalidad O clasifica la combinación del sector público como una adquisición.

Escenario 11: Operaciones donadas

EI121. El siguiente diagrama ilustra la recepción de una operación donada por una entidad de sector público.



EI122. En este escenario, la Organización sin ánimo de lucro R, una organización benéfica que proporciona servicios de educación, transfiere sin costo de forma voluntaria la Operación S, una escuela, al Ministerio de Educación. La Organización sin ánimo de lucro R hace esto porque considera que dará lugar a mejores servicios al público, y le permitirá cumplir sus objetivos.

EI123. La donación de la Operación S es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el Ministerio de Educación considera es si ha obtenido el control el control de las operaciones como resultado de la combinación.

EI124. En este escenario, el Ministerio de Educación obtiene:

- (bb) poder sobre la Operación S;
- (cc) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Operación S; y
- (dd) la capacidad de utilizar su poder sobre la Operación S para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con éstas.

EI125. El Ministerio de Educación concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Operación S. El Ministerio de Educación considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

EI126. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el Ministerio de Educación destaca que la combinación tiene esencia comercial (aun cuando no se haya pagado precio por la Operación S), lo que sugiere una adquisición.

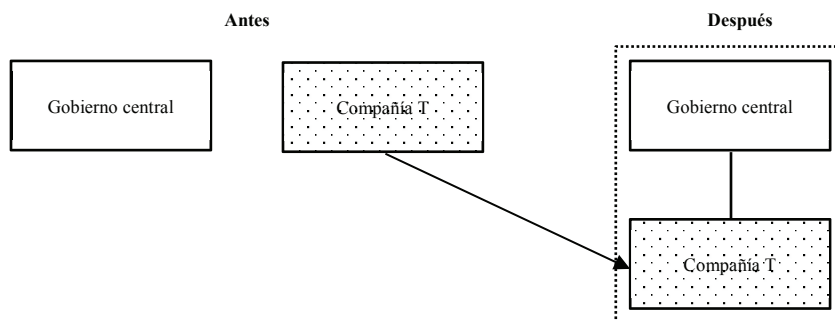
EI127. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el Ministerio de Educación destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Sin embargo, la razón para esto es que la Organización sin ánimo de lucro R voluntariamente cedió sus derechos. La situación es similar a la de una compra en condiciones muy ventajosas. En una compra en condiciones muy ventajosas, un vendedor puede estar deseando aceptar un precio por debajo del valor de mercado si esto satisface sus necesidades, por ejemplo al permitir una venta rápida. Con una operación donada, el propietario anterior está deseando transferir la operación sin contraprestación a la contraparte que prefiera. En este escenario, la Organización sin ánimo de lucro R está deseando transferir la Operación S al Ministerio de Educación porque esto proporcionará mejores servicios al público. Por consiguiente, el Ministerio de Educación concluye que los indicadores de la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.

EI128. Al considerar los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones, el Ministerio de Educación destaca que la combinación del sector público era una combinación voluntaria. Por consiguiente, estos indicadores no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.

EI129. Considerando estos factores en conjunto, el Ministerio de Educación concluye que no hay evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Escenario 12: Nacionalización de una operación del sector privado por embargo forzoso

EI130. El siguiente diagrama ilustra la nacionalización de una entidad del sector privado por una entidad de sector público mediante un embargo forzoso.



EI131. En este escenario, el gobierno central nacionaliza la Compañía T a través de la legislación. El gobierno central no paga ninguna contraprestación a los accionistas de la Compañía T. Después de la compra, la Operación N se gestiona como una entidad independiente en condiciones de mercado.

EI132. La nacionalización de la Compañía T es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el gobierno central considera es si ha obtenido el control el control de las operaciones como resultado de la combinación.

EI133. En este escenario, el gobierno central obtiene:

- (ee) poder sobre la Compañía T;
- (ff) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Compañía T; y
- (gg) La capacidad de utilizar su poder sobre la Compañía T para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con ésta.

EI134. El gobierno central concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Compañía T. El gobierno central considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

EI135. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el gobierno central destaca que la combinación da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre el gobierno central y la Compañía T. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión. El gobierno central también destaca que, privando a los anteriores accionistas de sus

derechos sobre la Compañía T, la combinación tiene esencia comercial, lo que sugiere una adquisición.

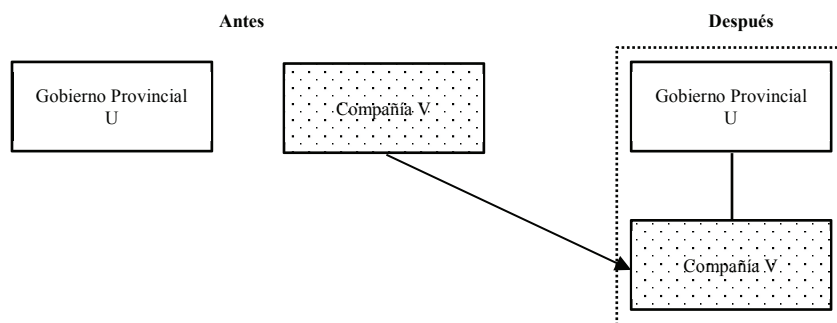
EI136. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el gobierno central destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Sin embargo, los anteriores accionistas de la Compañía T han visto sus derechos extinguidos de forma obligatoria, lo que proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición. El gobierno central concluye que los indicadores relacionados con la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.

EI137. Al considerar los indicadores relacionado con el proceso de toma de decisiones, el gobierno central destaca que la Compañía T no actúa de forma voluntaria. El hecho de que el gobierno central (una parte de la combinación) pueda imponer la combinación del sector público sobre la Compañía T proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una adquisición.

EI138. Considerando estos factores en conjunto, el gobierno central concluye que no hay evidencia de la que esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Escenario 13: Nacionalización de una operación del sector privado por rescate

EI139. El siguiente diagrama ilustra la nacionalización de una entidad del sector privado por una entidad de sector público mediante un rescate.



EI140. En este escenario, el gobierno provincial U nacionaliza la Compañía V a través de legislación como consecuencia de un rescate. Antes de la nacionalización, la Compañía V estaba en dificultades financieras. El gobierno provincial U no paga ninguna contraprestación a los accionistas de la Compañía V, pero asume sus pasivos netos. Después de la compra, la

Operación N se gestiona como una entidad independiente y separada en condiciones de mercado.

EI141. La nacionalización de la Compañía V es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el Gobierno provincial U considera es si ha obtenido el control el control de las operaciones como resultado de la combinación.

EI142. En este escenario, el Gobierno provincial U obtiene:

- (hh) poder sobre la Compañía V;
- (ii) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Compañía V; y
- (jj) la capacidad de utilizar su poder sobre la Compañía V para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con ésta.

EI143. El Gobierno provincial U concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Compañía V. El Gobierno provincial U considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.

EI144. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el Gobierno provincial U destaca que la combinación da lugar a una relación entidad controladora/entidad controlada entre el Gobierno provincial U y la Compañía V. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión. El Gobierno provincial U también destaca que, asumiendo pasivos netos de la Compañía V, la combinación tiene esencia comercial, lo que sugiere una adquisición.

EI145. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el Gobierno provincial U destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Sin embargo, la Compañía V tiene pasivos netos que son asumidos por el Gobierno provincial U como parte de la combinación. La ausencia de contraprestación refleja el valor razonable de la Compañía V en lugar de sugerir que la esencia económica de la combinación es la de una adquisición. El Gobierno provincial U concluye que los indicadores relacionados con la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.

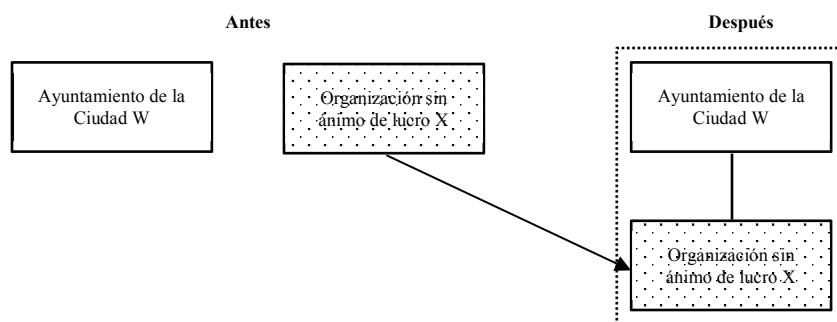
EI146. Al considerar los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones, el Gobierno provincial U destaca que la Compañía V no actúa de forma voluntaria. El hecho de que el Gobierno provincial U (una parte de la combinación) pueda imponer la combinación del sector público sobre la

Compañía V proporciona evidencia de que la esencia económica de la combinación sea la de una adquisición.

EI147. Considerando estos factores en conjunto, el Gobierno provincial U concluye que no hay evidencia de la que esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Escenario 14: Nacionalización de una organización sin fines lucrativos por rescate

EI148. El siguiente diagrama ilustra la nacionalización de una organización sin fines lucrativos por una entidad de sector público mediante un rescate.



EI149. En este escenario, el ayuntamiento de la Ciudad W nacionaliza la Organización sin ánimo de lucro X (una entidad benéfica) como resultado de un rescate voluntario. Antes de la nacionalización, la Organización sin ánimo de lucro X estaba en dificultades financieras y solicitó ayuda a la Ciudad W. El ayuntamiento de la Ciudad W asume los pasivos netos de la Organización sin ánimo de lucro X. Después de la compra, la Organización sin ánimo de lucro X se gestiona de como una entidad independiente en condiciones de mercado.

EI150. La nacionalización de la Organización sin ánimo de lucro X es una combinación del sector público. Al determinar si esta debe clasificarse como una fusión o una adquisición, la primera cuestión que el ayuntamiento de la Ciudad W considera es si ha obtenido el control de las operaciones como resultado de la combinación.

EI151. En este escenario, el ayuntamiento de la Ciudad W obtiene:

- (kk) poder sobre la Organización sin ánimo de lucro X;
- (ll) la exposición, o derecho, a los beneficios variables procedentes de su implicación en la Organización sin ánimo de lucro X; y
- (mm) la capacidad de utilizar su poder sobre la Organización sin ánimo de lucro X para afectar la naturaleza o importe de los beneficios de su involucración con ésta.

- EI152. El ayuntamiento de la Ciudad W concluye que, como resultado de la combinación del sector público, ha obtenido el control de la Organización sin ánimo de lucro X. El ayuntamiento de la Ciudad W considerará las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 para determinar si la esencia económica de la combinación es la de una fusión.
- EI153. Al considerar la esencia económica de la combinación del sector público, el ayuntamiento de la Ciudad W destaca que la combinación da lugar a una relación de entidad controladora/entidad controlada entre el ayuntamiento de la Ciudad W y la Organización sin ánimo de lucro X. Esto es incongruente con la esencia económica de una fusión. El ayuntamiento de la Ciudad W también destaca que, asumiendo pasivos netos de la Organización sin ánimo de lucro X, la combinación tiene esencia comercial, lo que sugiere una adquisición.
- EI154. Al considerar los indicadores relacionados con la contraprestación, el ayuntamiento de la Ciudad W destaca que la combinación del sector público no incluye el pago de la contraprestación que pretende compensar al vendedor por ceder su derecho a los activos netos de una operación. Esto es porque no existe parte con un derecho a los activos netos de la Organización sin ánimo de lucro X (es decir, no existe un propietario anterior) ya que los fideicomisarios no tienen derecho a los activos netos. Esto proporcionaría habitualmente evidencia de que la esencia económica de la combinación es una fusión. Sin embargo, en este escenario la Organización sin ánimo de lucro X tiene pasivos netos que son asumidos por el ayuntamiento de la Ciudad W como parte de la combinación. Asumiendo los pasivos netos, el ayuntamiento de la Ciudad W libera a los fideicomisarios de la Organización sin ánimo de lucro X de la responsabilidad de liquidar los pasivos, lo que es análogo al pago de la contraprestación. Por ello, el ayuntamiento de la Ciudad W concluye que los indicadores relacionados con la contraprestación no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI155. Al considerar los indicadores relacionados con el proceso de toma de decisiones, el ayuntamiento de la Ciudad W destaca que la Organización sin ánimo de lucro X inició voluntariamente una combinación. El ayuntamiento de la Ciudad W concluye que los indicadores relacionados con la toma de decisiones no proporcionan evidencia de que la esencia económica de la combinación sea una fusión.
- EI156. Considerando estos factores en conjunto, el ayuntamiento de la Ciudad W concluye que no hay evidencia de la que esencia económica de la combinación sea la de una fusión, y que la combinación del sector público debería, por ello, clasificarse como una adquisición.

Contabilización de las fusiones

Eliminación de las transacciones entre las operaciones que se combinan - Préstamos

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 22 y GA51 y GA52 de la NICSP 40

- EI157. El siguiente ejemplo ilustra el proceso de eliminación de un préstamo entre dos operaciones que se combinan que no están bajo control común.
- EI158. El 30 de junio de 20X5, se forma la Entidad Resultante (ER) por fusión de dos municipalidades, la Operación que se combina A (OCA) y la Operación que se combina B (OCB). Los cuatros años anteriores, OCA había proporcionado a OCB un préstamo a diez años a tasa de interés fija. El interés sobre el préstamo se paga anualmente, con el principal reembolsable al vencimiento.
- EI159. OCB ha experimentado recientemente dificultades financieras, y en la fecha de la fusión estaba en mora del pago de intereses. El importe en libros del pasivo financiero (el costo amortizado del préstamo) es sus estados financieros en la fecha de la fusión es de 260 u.m.
- EI160. Debido a la mora y al hecho de que OCB estaba experimentando dificultades financieras, OCA había contabilizado un deterioro de valor del préstamo. El importe en libros del activo financiero (el préstamo) es sus estados financieros en la fecha de la fusión es de 200 u.m.
- EI161. En la fecha de la fusión ER elimina el activo financiero recibido de OCA y el pasivo financiero asumido de OCB y los componentes de crédito de los activos netos/patrimonio por 60 u.m., la diferencia entre el importe en libros del activo financiero y el pasivo financiero asociado con el préstamo.

Eliminación de las transacciones entre las operaciones que se combinan - Transferencias

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 22 y GA51 y GA52 de la NICSP 40

- EI162. El siguiente ejemplo ilustra el proceso de eliminación de una transferencia entre dos operaciones que se combinan que no están bajo control común.
- EI163. El 30 de junio de 20X9, se forma la Entidad Resultante (ER) por fusión de dos agencias gubernamentales, la Operación que se combina A (OCA) y la Operación que se combina B (OCB). El 1 de enero de 20X9, OCA había facilitado a OCB una subvención de 700 u.m. a usar en la impartición de un número acordado de cursos de entrenamiento.

EI164. La subvención estaba sujeta a la condición de que se devolvería en proporción al número de cursos de entrenamiento no impartidos. En la fecha de la fusión, OCB había impartido la mitad del número de cursos acordados, y reconocido un pasivo de 350 u.m. con respecto a su obligación de desempeño, de acuerdo con la NICSP 23 *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. Sobre la base de la experiencia pasada, OCA consideró que era más probable que OCB impartiera los cursos de entrenamiento. Por ello, no era probable que hubiera un flujo de recursos a OCA y ésta no reconoció un activo con respecto a la subvención, pero contabilizó la totalidad de las 700 u.m. como un gasto.

EI165. En la fecha de la fusión, la transacción se elimina. Deja de existir una obligación con un tercero. La entidad resultante no reconoce un pasivo por las 350 u.m., sino que reconoce este importe en los activos netos/patrimonio.

Ajuste del importe en libros de los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan para cumplir las políticas contables de la entidad resultante en una fusión

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 26,27 y 36 de la NICSP 40

EI166. El siguiente ejemplo ilustra el proceso de ajuste de los importes en libros de los activos y pasivos identificables de las operaciones que se combinan para cumplir las políticas contables de la entidad resultante en una fusión bajo control común.

EI167. El 1 de octubre de 20X5 se forma la ER por una fusión de dos departamentos gubernamentales, OCA y OCB. La OCA ha adoptado anteriormente una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo del costo de la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo*. La OCB ha adoptado anteriormente una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo de la revaluación de la NICSP 17.

EI168. La ER adopta una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo de la revaluación. La ER pide una valoración independiente de las partidas de propiedades, planta y equipo anteriormente controladas por OCA.

EI169. Al recibir la valoración independiente de las partidas de propiedades, planta y equipo anteriormente controladas por OCA, la ER ajusta los importes en libros de las partidas de propiedades, planta y equipo de la forma siguiente, con la realización del asiento correspondiente a los componentes de activos netos/patrimonio:

Clase de activo	Importe en libros (u.m.)	Valoración (u.m.)	Ajuste (u.m.)
Terrenos	17.623	18.410	787
Construcciones	35.662	37.140	1,478
Vehículos	1.723	1.605	(118)

EI170. ER también revisa los importes en libros de las partidas de propiedades, planta y equipo anteriormente controladas por OCB para asegurar que los importes están actualizados a 1 de octubre de 20X5. La revisión confirma que los importes en libros de las partidas de propiedades, planta y equipo anteriormente controlados por OCB están actualizados hasta la fecha y que no se requieren ajustes.

EI171. ER reconoce las partidas de propiedades, planta y equipo anteriormente controladas por OCB por sus importes en libros. De acuerdo con el párrafo 67 de la NICSP 17, ER revisará los valores residuales y vidas útiles de la planta y equipo anteriormente controlados por OCA y OCB al menos en cada fecha de presentación anual. Si las expectativas difieren de las estimaciones previas, ER contabilizará estos cambios como cambios en estimaciones contables, de acuerdo con las NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Condonaciones de deudas tributarias en una fusión

Ilustración de las consecuencias de la contabilización de condonaciones de impuestos en una fusión aplicando los párrafos 33, 34, GA57 y GA58 de la NICSP 40.

EI172. El ejemplo siguiente ilustra la contabilización de una fusión que no está bajo control común en la que el pasivo fiscal de la entidad resultante se condona como parte de los términos de la fusión.

EI173. El 1 de enero de 20X se forma la ER por una fusión de dos entidades del sector público, OCA y OCB. La combinación fue dirigida por el gobierno nacional. ER, OCA y OCB tienen las mismas políticas contables; no se requieren ajustes en los importes en libros de los activos y pasivos identificables de OCA y OCB para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante. En la fecha de la fusión, no hay importes pendientes entre OCA y OCB.

EI174. En sus estados de situación financiera a 1 de enero de 20X6, ER reconoce y mide los activos y pasivos de OCA y OCB a sus importes en libros en sus respectivos estados financieros en la fecha de la fusión:

Estado de situación financiera:	OCA (u.m.)	OCB (u.m.)	ER (u.m.)
Activos financieros	1.205	997	2,202
Inventario	25	42	67
Propiedades, planta y equipo	21.944	18.061	40,005
Activos intangibles identificables	0	3.041	3,041
Pasivos financieros	(22.916)	(22.020)	(44,936)
Pasivos fiscales	(76)	(119)	(195)
Total activos netos	182	2	184
Activos netos/patrimonio	182	2	184

EI175. Supóngase que los términos de la fusión incluyen al Ministerio de Finanzas (MF) (la autoridad fiscal) que condona el pasivo fiscal de ER. ER daría de baja en cuentas el pasivo fiscal y haría el ajuste a los activos netos/patrimonio. El estado de situación financiera a 1 de enero de 20X6 para ER sería el siguiente:

Estado de situación financiera:	ER (u.m.)
Activos financieros	2,202
Inventario	67
Propiedades, planta y equipo	40,005
Activos intangibles	3,041
Pasivos financieros	(44,936)
Pasivos fiscales	0
Total activos netos	379
Activos netos/patrimonio	379

EI176. El MF contabiliza la cuenta a cobrar fiscal de acuerdo con la NICSP 23 y reconocería un ajuste por el impuesto condonado.

Reconocimiento y medición de los componentes de los activos netos/patrimonio que surgen como resultado de una fusión

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 37 a 39 de la NICSP 40

- EI177. El siguiente ejemplo ilustra la contabilización del reconocimiento y medición de los componentes de los activos netos/patrimonio en una fusión.
- EI178. El 1 de junio de 20X4, se forma una nueva municipalidad ER por la fusión de las operaciones de OCA y OCB relacionadas con dos áreas geográficas de otras municipalidades, que no estaban anteriormente bajo control común.
- EI179. La OCB ha realizado anteriormente servicios para OCA por los cuales se pagaba 750 750 u.m. El pago estaba pendiente en la fecha de la fusión. Esta transacción formaba parte del importe en libros de los pasivos financieros de OCA y parte del importe en libros de los activos financieros de OCB.
- EI180. La OCA ha adoptado anteriormente una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo del costo. La OCB ha adoptado anteriormente una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo de la revaluación. La ER ha adoptado una política contable de medir las propiedades, planta y equipo usando el modelo de la revaluación. La ER obtiene una valoración independiente de las partidas de propiedades, planta y equipo anteriormente controladas por OCA. Como resultado, su valor en libros se incrementa en las partidas de propiedades, planta y equipo por 5.750 u.m. y realiza el correspondiente ajuste a los componentes de activos netos/patrimonio.
- EI181. Los importes en libros de los activos, pasivos y componentes de activos netos/patrimonio transferidos se resumen a continuación. Los ajustes para eliminar las transacciones entre OCA y OCB (véase el párrafo 22), y también se muestran los importes en libros para cumplir con las políticas contables de la entidad resultante.

	OCA	OCB	Ajustes de	Ajustes de	Saldos
	(u.m.)	(u.m.)	eliminación	política	de
			(u.m.)	contable	apertura
				(u.m.)	(u.m.) de
					ER
Activos financieros	11.248	17.311	(750)		27.809
Inventario	1.072	532			1.604
Propiedades, planta y equipo	5.663	12.171		5.750	23.584
Activos intangibles	0	137			137

	OCA (u.m.)	OCB (u.m.)	Ajustes de eliminación (u.m.)	Ajustes de política contable (u.m.)	Saldos de apertura (u.m.) de ER
Pasivos financieros	(18.798)	(20.553)	750		(38.601)
Total activos netos/ (pasivos)	(815)	9.598		5.750	14.533
Superávit de revaluación	0	6.939		5.750	12.689
los resultados acumulados (ahorro o desahorro)	(815)	2.659			1.844
Total activos netos/patrimonio	(815)	9.598	0	5.750	14.533

EI182. De acuerdo con los párrafos 37 a 39 de la NICSP 40, la ER puede presentar los activos netos/patrimonio como un saldo de apertura único de 14.533 u.m. o como los componentes separados mostrados anteriormente.

EI183. Las otras municipalidades que, antes de la fusión, controlaban OCA y OCB darían de baja en cuentas los activos, pasivos y componentes de activos netos/patrimonio transferidos a ER de acuerdo con otras NICSP.

Periodo de medición en una fusión

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 40 a 44 de la NICSP 40.

EI184. Si la contabilización inicial de una fusión está incompleta al final del periodo contable en el que la fusión ocurre, el párrafo 40 de la NICSP 40 requiere que la entidad resultante reconozca en sus estados financieros los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. Durante el periodo de medición, la entidad resultante reconoce ajustes a los importes provisionales necesarios para reflejar la información nueva obtenida sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de fusión y, que de conocerse, habrían afectado la medición de los importes reconocidos en esa fecha. El párrafo 43 de la NICSP 40 requiere que la entidad resultante reconozca estos ajustes como si la contabilización de la fusión hubiera sido finalizada en la

fecha de la fusión. Los ajustes del periodo de medición no se incluyen en el resultado (ahorro o desahorro).

EI185. Supóngase que ER está formada por la fusión de OCA y OCB (dos municipalidades que no estaban bajo control común antes de la fusión) a 30 de noviembre de 20X3. Antes de la fusión, OCA tenía una política contable de usar el modelo de revaluación para medir terrenos y edificios, mientras que la política contable de OCB fue medir terrenos y edificios usando el modelo del costo. La ER adopta una política contable de medir terrenos y edificios usando el modelo de revaluación, y pide una valoración independiente para los terrenos y edificios anteriormente controlados por OCB. Esta valoración no estaba completa en el momento en que ER autorizó la emisión de sus estados financieros para el año que termina el 31 de diciembre de 20X3. En sus estados financieros anuales de 20X3, ER reconoció valores provisionales para el terreno y edificios de 150.000 u.m. y 275.000 u.m. respectivamente. En la fecha de la fusión, los edificios tenían una vida útil restante de quince años. El terreno tenía una vida útil indefinida. Cuatro meses después de la fecha de la fusión, ER recibió la valoración independiente, que estimó que el valor del terreno en la fecha de la fusión es de 160.000 u.m. y el valor del edificio en la fecha de la fusión es de 365.000 u.m.

EI186. En sus estados financieros del año que termina el 31 de diciembre de 20X4, ER ajustó retroactivamente la información del año anterior 20X3 de la siguiente forma:

- (nn) El importe en libros del terreno a 31 de diciembre de 20X3 se incrementa en 10.000 u.m. Como el terreno tiene una vida útil indefinida, no se carga depreciación.
- (oo) El importe en libros del edificio a 31 de diciembre de 20X3 se incrementa en 89.500 u.m. Dicho ajuste se mide como el ajuste de valoración en la fecha de fusión de 90.000 u.m. menos la depreciación adicional que se hubiese reconocido si el activo hubiese sido reconocido a valor razonable desde dicha fecha (500 u.m. por un mes de depreciación).
- (pp) Se reconoce un ajuste de 100.000 u.m. en los activos netos/patrimonio a 31 de diciembre de 20X3.
- (qq) El gasto de depreciación para 20X3 se incrementa en 500 u.m.

EI187. De acuerdo con el párrafo 56 de la NICSP 40, ER revela:

- (rr) En sus estados financieros de 20X3, que la contabilización inicial de la fusión no ha sido finalizada porque la valoración del terreno y edificios anteriormente controlados por OCB no ha sido todavía recibida.

- (ss) En sus estados financieros de 20X4, los importes y explicaciones de los ajustes de los valores provisionales reconocidos durante el periodo actual sobre el que se informa. Por ello, ER revela que la información comparativa de 20X3 se ajusta retroactivamente para incrementar el valor del terreno y edificios en 99.500 u.m. (100.000 u.m. en la fecha de la fusión), un incremento en el gasto por depreciación de 500 u.m. y un incremento en los activos netos/patrimonio de 100.000 u.m.

Medición posterior de una transferencia recibida por una operación que se combina sobre la base de los criterios que pueden cambiar como resultado de una fusión

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 48 y GA61 a GA63 de la NICSP 40.

- EI188. El siguiente ejemplo ilustra la contabilización posterior de transferencias recibidas por una operación que se combina sobre la base de los criterios que pueden cambiar como resultado de una fusión.
- EI189. El 1 de enero de 20X3, un gobierno nacional proporciona una subvención anual a los municipios si el promedio de los ingresos de los hogares está por debajo de un umbral. El 1 de junio de 20X3 se forma una nueva municipalidad por la fusión de dos municipalidades existentes, OCA y OCB. La OCA había recibido anteriormente una subvención de 1.000 u.m. sobre la base de los ingresos promedio de los hogares. La OCB no ha recibido subvención ya que el ingreso promedio de sus hogares era superior al umbral.
- EI190. Después de la fusión el 1 de junio de 20X3, el ingreso promedio de los hogares de ER está por encima del umbral que el gobierno había establecido cuando asignó las subvenciones.
- EI191. El 1 de julio de 20X3, el gobierno nacional requiere que ER devuelva una parte (200 u.m.) de la subvención anteriormente pagada a OCA. ER reconoce un pasivo y un gasto de 200 u.m. a 1 de julio de 20X3.

Requerimientos de información a revelar relacionados con fusiones

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 53 a 57 de la NICSP 40

- EI192. El siguiente ejemplo ilustra alguno de los requerimientos de información a revelar relacionados con las fusiones de la NICSP 40; no está basado en una transacción real. El ejemplo supone que ER es una municipalidad de nueva creación formada por la fusión de las anteriores municipalidades de OCA y OCB. La ilustración presenta la información a revelar en un formato de tabla para los requerimientos de información a revelar específicos ilustrados. Una nota al pie podría presentar mucha de la información a revelar ilustrada en un formato narrativo simple.

Referencia de párrafo

54(a) a (c) El 30 de junio de 20X2 se forma la ER por una fusión de anteriores municipalidades de OCA y OCB. Ni OCA ni OCB obtienen el control de ER en la fusión. La fusión fue mutuamente acordada por OCA y OCB y entró en vigor a través de legislación gubernamental. La fusión pretende reducir los costos a través de economías de escala, y proporcionar mejores servicios a los residentes.

54(d) **Importes reconocidos para cada clase principal de activos y pasivos transferidos a 30 de junio de 20X2**

u.m.

Activos financieros	1.701
Inventario	5
Propiedades, planta y equipo	74.656
Activos intangibles	42
Pasivos financieros	(2.001)
Total activos netos	<u>74,403</u>

54(e) Los ajustes siguientes han sido realizados a los importes en libros de los activos y pasivos registrados por OCA y OCB a 30 de junio de 20X2 antes de la fusión:

	Importe original (u.m.)	Ajuste (u.m.)	Importe revisado (u.m.)
54(e)(i) Reexpresión de los activos financieros registrados por OCA para eliminar transacciones con OCB.	822	(25)	797

Referencia de párrafo

54(e)(i)	Reexpresión de los pasivos financieros registrados por OCB para eliminar transacciones con OCA.	(1.093)	25	(1,068)
54(e)(ii)	Reexpresión de propiedades, planta y equipo registrados por OCA para medir las partidas utilizando el modelo de revaluación	12.116	17.954	30,070

54(f)

Importes reconocidos en los Activos netos/patrimonio a 30 de junio de 20X2

	OCA (u.m.)	OCB (u.m.)	Ajuste (u.m.)	ER (u.m.)
Superávit de revaluación	0	18.332	17,954	36,286
Resultados (ahorro o desahorro) acumulados	12,047	26,070	0	38,117
Total activos netos/patrimonio	12,047	44,402	17,954	74,403

Referencia de párrafo

54(h) En el momento en que estos estados financieros fueron autorizados para su emisión, la última fecha de presentación para OCA y OCB fue el 31 de diciembre de 20X1. El ingreso y gasto, el resultado (ahorro o desahorro) para OCA y OCB desde el 1 de enero de 20X2 a la fecha de la fusión (30 de junio de 20X2), y los importes presentados por OCA y OCB para cada clase importante de activos y pasivos, y para los componentes de activos netos/patrimonio, se muestran a continuación:

		OCA (u.m.)	OCB (u.m.)
54(h)(i)	Ingresos		
	Impuesto sobre la propiedad	45.213	70.369
	Ingresos por transacciones con contraprestación	2.681	25.377
	Transferencias de otras entidades gubernamentales	32.615	19.345
	Total ingresos	80,509	115,091
54(h)(i)	Gastos		
	Sueldos, salarios y beneficios a empleados	(51.263)	(68.549)
	Subvenciones y otros pagos por transferencias	(18.611)	(26.445)

Referencia de párrafo		
	Suministros y material para consumo	(7.545) (13.391)
	Gastos por depreciación	(677) (2.598)
	Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo	(17) (33)
	Costos financieros	(2) (3)
	Total de gastos	(78,115) (111,019)
54(h)(i)	Resultado (ahorro o desahorro) para el periodo del 1 de enero de 20X2 al 30 de junio de 20X2	2,394 4,072

54(h)(ii)	Activos a 30 de junio de 20X2		
	Activos financieros	822	904
	Inventario	0	5
	Propiedades, planta y equipo	12,116	44,586
	Activos intangibles	42	0
	Total activo	12,980	45,495
54(h)(ii)	Pasivos a 30 de junio de 20X2		
	Pasivos financieros	(933)	(1,093)
	Pasivos totales	(933)	(1,093)
54(h)(iii)	Activos netos a 30 de junio de 20X2	12,047	44,402
	Activos netos/patrimonio a 30 de junio de 20X2		
	Superávit de revaluación	0	18,332
	Resultados acumulados (ahorro o desahorro)	12,047	26,070
	Total activos netos/patrimonio a 30 de junio de 20X2	12,047	44,402

Al considerar la información a revelar relacionada con una fusión, una entidad puede encontrar útil consultar el análisis de materialidad o importancia relativa de la NICSP 1 *Presentación de Estados Financieros*.

Contabilización de las adquisiciones

Adquisiciones inversas

Ilustración de las consecuencias de reconocer una adquisición inversa al aplicar los párrafos GA66 a GA71 de la NICSP 40

EI193. Este ejemplo ilustra la contabilización de una adquisición inversa en la que la Entidad B, la entidad controlada legal, adquiere la Entidad A, la entidad que

emite instrumentos de patrimonio y, por ello, la entidad controladora legal, en una adquisición inversa a 30 de septiembre de 20X6. Este ejemplo no considera la contabilización de ningún efecto fiscal.

EI194. Los estados de situación financiera de la Entidad A y la Entidad B inmediatamente antes de la adquisición son:

	Entidad A (entidad controladora legal, operación adquirida a efectos contables) u.m.	Entidad B (entidad controlada legal, adquirente a efectos contables) u.m.
Activos corrientes	500	700
Activos no corrientes	<u>1.300</u>	<u>3.000</u>
Activos totales	<u>1.800</u>	<u>3.700</u>
Pasivos corrientes	300	600
Pasivos no corrientes	<u>400</u>	<u>1.100</u>
Pasivos totales	<u>700</u>	<u>1.700</u>
Patrimonio		
Resultados acumulados (ahorro o desahorro)	800	1.400
Capital emitido		
100 acciones ordinarias	300	
60 acciones ordinarias		<u>600</u>
Total patrimonio	<u>1.100</u>	<u>2.000</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>1.800</u>	<u>3.700</u>

EI195. Este ejemplo también utiliza la siguiente información:

- (tt) El 30 de septiembre de 20X6, la Entidad A emite 2,5 acciones para intercambiar por cada acción ordinaria de la Entidad B. El único

accionista de la Entidad B, un gobierno, cambia sus acciones de la Entidad B. Por tanto, la Entidad A emite 150 acciones ordinarias a cambio de las 60 acciones ordinarias de la Entidad B.

- (uu) El valor razonable de cada acción ordinaria de la Entidad B a 30 de septiembre de 20X6 es 40 u.m. El precio de mercado cotizado de las acciones ordinarias de la Entidad A en esa fecha es 16 u.m.
- (vv) Los valores razonables de los activos y pasivos identificables de la Entidad A el 30 de septiembre de 20X6 son los mismos que sus importes en libros, excepto que el valor razonable de los activos no corrientes de la Entidad A el 30 de septiembre de 20X6 es 1.500 u.m.

Cálculo del valor razonable de la contraprestación transferida

EI196. Como consecuencia de la emisión por la Entidad A (controladora legal, entidad contable adquirida) de 150 acciones ordinarias, el accionista de la Entidad B (el gobierno) posee el 60 por ciento de las acciones emitidas por la entidad combinada (es decir, 150 acciones de las 250 emitidas). El 40 por ciento restante es poseído por los accionistas de la Entidad A. Si la adquisición hubiera tomado la forma de la emisión por la Entidad B de acciones ordinarias adicionales para los accionistas de la Entidad A a cambio de sus acciones ordinarias de A, la Entidad B habría tenido que emitir 40 acciones para que la relación de participación en la propiedad de la entidad combinada fuera la misma. El accionista de la Entidad B (el gobierno) poseería 60 de las 100 acciones emitidas de la Entidad B—60 por ciento de la entidad combinada. En consecuencia, el valor razonable de la contraprestación efectivamente transferida por la Entidad B y la participación del grupo en la Entidad A es 1.600 u.m. (40 acciones con un valor razonable por acción de 40 u.m.).

EI197. El valor razonable de la contraprestación efectivamente transferida debe basarse en la medida más fiable. En este ejemplo, el precio cotizado de las acciones de la Entidad A en el mercado principal (o más ventajoso) para las acciones proporciona un criterio más fiable para medir la contraprestación efectivamente transferida que el valor razonable de las acciones de la Entidad B, y la contraprestación se mide utilizando el precio de mercado de las acciones de la Entidad A—100 acciones con un valor razonable de 16 u.m. por acción.

Medición de la plusvalía

EI198. La plusvalía se mide como el exceso del valor razonable de la contraprestación efectivamente transferida (la participación del grupo de la Entidad A) sobre el importe neto de los activos y pasivos identificables reconocidos, de la siguiente forma:

NICSP 40—COMBINACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

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

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

EI199. El estado consolidado de situación financiera inmediatamente después de la adquisición es:

	u.m.
Activos corrientes [700 u.m. + 500 u.m.]	1.200
Activos no corrientes [3.000 u.m. + 1.500 u.m.]	4.500
Plusvalía	<u>300</u>
Activos totales	<u>6.000</u>
Pasivos corrientes [600 u.m. + 300 u.m.]	900
Pasivos no corrientes [1.100 u.m. + 400 u.m.]	<u>1.500</u>
Pasivos totales	<u>2.400</u>
Patrimonio	
Resultados acumulados (ahorro o desahorro)	1.400
Capital emitido	
250 acciones ordinarias [600 u.m. + 1.600 u.m.]	<u>2.200</u>
Total patrimonio	<u>3.600</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>6.000</u>

EI200. El importe reconocido en los estados financieros consolidados como participación en el patrimonio emitido (2.200 u.m.) se determina añadiendo el patrimonio emitido de la entidad controlada legal inmediatamente antes de la adquisición (600 u.m.) y el valor razonable de la contraprestación efectivamente transferida (1.600 u.m.). No obstante, la estructura de patrimonio que aparecerá en los estados financieros consolidados (es decir, el número y tipo de participaciones en el patrimonio emitidas) debe reflejar la estructura de patrimonio de la entidad controladora legal, incluyendo las participaciones en el patrimonio emitidas por la entidad controladora legal para llevar a cabo la combinación.

Participación no controladora

EI201. Supónganse los mismos datos anteriores, excepto que la Entidad B tiene más de un accionista y que solo se intercambian 56 de las 60 acciones ordinarias de la Entidad B. Debido a que la Entidad A emite 2,5 acciones a cambio de cada acción ordinaria de la Entidad B, la Entidad A emite solo 140 (en lugar de 150) acciones. Como resultado, los accionistas de la Entidad B poseen el 58,3 por cien de las acciones emitidas de la entidad combinada (es decir 140 acciones de las 240 emitidas). El valor razonable de la contraprestación transferida a la Entidad A, la operación adquirida a efectos contables, se calcula suponiendo que la contraprestación haya sido efectuada por la Entidad B emitiendo acciones ordinarias adicionales para los accionistas de la Entidad A a cambio de sus acciones ordinarias en la Entidad A. Esto es debido a que la Entidad B es la adquirente a efectos contables, y el párrafo GA67 de la NICSP 40 requiere que la adquirente mida la contraprestación intercambiada por la operación adquirida a efectos contables.

EI202. Al calcular el número de acciones que la Entidad B tendría que haber emitido, se excluye del cálculo la participación no controladora. El accionista mayoritario (el gobierno) posee 56 acciones de la Entidad B. Para que ello represente el 58,3 por cien de las participaciones en el patrimonio, la Entidad B tendría que haber emitido 40 acciones adicionales. El accionista mayoritario (el gobierno) poseería 56 de las 96 acciones emitidas de la Entidad B y, por ello, el 58,3 por cien de la entidad combinada. Como resultado, el valor razonable de la contraprestación transferida a la Entidad A, la operación adquirida a efectos contables, es 1.600 u.m. (es decir, 40 acciones, cada una con un valor razonable de 40 u.m.). Este es el mismo importe que cuando el único accionista de la Entidad B oferta las 60 acciones ordinarias para intercambio. El importe reconocido de las participaciones del grupo en la Entidad A, la operación adquirida a efectos contables, no cambia si algunos de los accionistas de la Entidad B no participan en el intercambio.

EI203. Las participaciones no controladoras están representadas por las cuatro de las 60 acciones de la Entidad B que no se intercambian por acciones de la Entidad A. Por ello, la participación no controladora es el 6,7 por cien. Las

participaciones no controladoras reflejan la participación proporcional de los accionistas no controladores en el importe en libros antes de la combinación de los activos netos de la Entidad B, la entidad controlada legal. Por ello, el estado consolidado de situación financiera se ajusta para mostrar una participación no controladora del 6,7 por cien del valor en libros de los activos netos de la Entidad B antes de la combinación (es decir, 134 u.m. o 6,7 por cien de 2.000 u.m.).

EI204. El estado consolidado de situación financiera a 30 de septiembre de 20X6, que refleja la participación no controladora, es el siguiente:

	u.m.
Activos corrientes [700 u.m. + 500 u.m.]	1.200
Activos no corrientes [3.000 u.m. + 1.500 u.m.]	4.500
Plusvalía	<u>300</u>
Activos totales	<u>6.000</u>
Pasivos corrientes [600 u.m. + 300 u.m.]	900
Pasivos no corrientes [1.100 u.m. + 400 u.m.]	<u>1.500</u>
Pasivos totales	<u>2.400</u>
Patrimonio	
Resultado (ahorro o desahorro) acumulado [1.400 u.m. × 93,3 por cien]	1.306
Capital emitido	
240 acciones ordinarias [560 u.m. + 1.600 u.m.]	2.160
Participación no controladora	<u>134</u>
Total patrimonio	<u>3.600</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>6.000</u>

EI205. La participación no controladora de 134 u.m. tiene dos componentes. El primer componente es la reclasificación de las acciones de las participaciones no controladoras de las ganancias acumuladas de la entidad contable adquirente inmediatamente antes de la adquisición (1.400 u.m. x 6,7 por cien de 93,80 u.m.). El segundo componente representa la reclasificación de las acciones de las participaciones no controladoras del capital emitido por la entidad contable adquirente (600 u.m. x 6,7 por cien de 40,20 u.m.).

Activos intangibles identificables en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 64 a 68 y GA75 a GA84 de la NICSP 40

EI206. Los siguientes son ejemplos de activos intangibles identificados adquiridos en una adquisición. Algunos de los ejemplos pueden tener características de activos distintos a activos intangibles. La adquirente debería contabilizar esos activos de acuerdo con su sustancia. Los ejemplos no pretenden ser exhaustivos.

EI207. Los activos intangibles identificados que tienen una base de "acuerdo vinculante" son aquellos que surgen de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales). Los designados como que no tienen una base de "acuerdo vinculante" no surgen de acuerdos vinculantes pero son separables. Los activos intangibles identificados que tienen una base de acuerdo vinculante también pueden ser separables, pero la separabilidad no es una condición necesaria para que un activo cumpla el criterio acuerdo vinculante.

Activos intangibles relacionados con la mercadotecnia

EI208. Los activos intangibles relacionados con la mercadotecnia son utilizados principalmente en la mercadotecnia o promoción de los productos o servicios. Ejemplos de activos intangibles relacionados con la mercadotecnia son:

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

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

EI209. Las marcas son palabras, nombres, símbolos y otros instrumentos utilizados en las relaciones comerciales para indicar el origen de un producto y para distinguirlo de los productos de otros. Una marca de servicio identifica y distingue el origen de un servicio, en lugar de un producto. Las marcas colectivas identifican los productos o servicios de los miembros de un grupo.

Las marcas con certificación certifican la procedencia geográfica u otras características de un bien o servicio.

EI210. Las marcas, los nombres comerciales, las marcas de servicios, las marcas colectivas y las marcas con certificación, pueden estar protegidas legalmente a través de su registro en agencias gubernamentales, por su uso continuado en el comercio o por otros medios. Siempre que esté protegida legalmente a través de su registro u otros medios, una marca de cualquier tipo adquirida en una adquisición es un activo intangible que cumple el criterio del acuerdo vinculante. En otro caso, una marca de cualquier tipo adquirida en una adquisición puede reconocerse separadamente de la plusvalía, si el criterio de separabilidad se cumple, lo que normalmente sería así.

EI211. Los términos *marca* y *marca comercial*, generalmente utilizados como sinónimos de marcas comerciales y otras marcas, en terminología de mercadotecnia, para hacer referencia a un grupo de activos complementarios tales como una marca (o la marca de servicios) y están relacionados con el nombre de marca, las fórmulas, las recetas y la experiencia tecnológica. La NICSP 40 no impide a una entidad reconocer, como un único activo separadamente de la plusvalía, un grupo de activos intangibles complementarios normalmente referidos como una marca, si los activos que constituyen ese grupo tienen vidas útiles similares.

Nombres de dominios de Internet

EI212. El nombre de un dominio de Internet es una denominación alfanumérica única que se usa para identificar una dirección numérica particular de Internet. El registro del nombre del dominio crea una asociación entre el nombre y un computador designado en Internet para el periodo de registro. Dichos registros son renovables. Un nombre de dominio registrado adquirido en una adquisición cumple el criterio de acuerdo vinculante.

Usuario del servicio o activos intangibles relacionados con el cliente

EI213. Ejemplos de usuario del servicio o activos intangibles relacionados con el cliente son:

Clase	Base
Lista de usuarios de un servicio	Sin acuerdo vinculante
Órdenes o producción pendiente	Acuerdo vinculante
Acuerdos vinculantes con clientes y las correspondientes relaciones comerciales	Acuerdo vinculante
Relaciones con clientes que surgen a través de medios distintos a los acuerdos vinculantes	Sin acuerdo vinculante

Lista de usuarios de un servicio

EI214. Una lista de usuarios de un servicio consiste en información sobre los usuarios del servicio, tal como sus nombres e información de contacto. Una lista de usuarios de un servicio también puede estar en forma de base de datos que incluya otra información sobre los usuarios, tal como su historial de pedidos y información demográfica. Una lista de usuarios de un servicio no surge habitualmente de un acuerdo vinculante (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales). Sin embargo, las listas de usuarios de un servicio, a menudo, se alquilan o intercambian. Por ello, una lista de usuarios de un servicio adquirida en una adquisición normalmente cumple el criterio de separabilidad.

Órdenes o producción pendiente

EI215. Una orden o producción pendiente tiene su origen en acuerdos vinculantes tales como pedidos de compra o venta. Una orden o producción pendiente adquirida en una adquisición cumple el criterio de acuerdo contractual, incluso si las órdenes de compra o venta pueden ser canceladas.

Acuerdos vinculantes con clientes y las correspondientes relaciones comerciales

EI216. Si una entidad establece relaciones comerciales con sus clientes a través de acuerdos vinculantes, esas relaciones con los clientes surgen de derechos procedentes de acuerdos vinculantes. Por ello, los acuerdos vinculantes con clientes y las correspondientes relaciones con el cliente adquiridas en una adquisición cumplen el criterio de acuerdo vinculante, incluso si la confidencialidad u otros términos del acuerdo vinculante prohíben la venta o transferencia de un acuerdo vinculante por separado de la operación adquirida.

EI217. Un acuerdo vinculante con clientes y la relación comercial con esos clientes puede representar dos activos intangibles distintos. Las vidas útiles y el patrón de consumo con arreglo al cual se consumen los beneficios económicos de los activos pueden diferir.

EI218. Una relación comercial con clientes entre una entidad y sus clientes existe si (a) la entidad tiene información sobre el cliente y tiene contacto regular con él y (b) el cliente tiene la capacidad de mantener contacto directo con la entidad. Las relaciones comerciales con clientes cumplen el criterio de acuerdo vinculante, si una entidad tiene como práctica el establecimiento de acuerdos vinculantes con sus clientes, independientemente de si éstos existen en la fecha de adquisición. Las relaciones comerciales con clientes también pueden surgir a través de medios distintos de los acuerdos vinculantes, tales como contacto regular mediante representantes de ventas o servicios.

EI219. Tal como se destaca en EI215, una orden o una producción pendiente tiene su origen en acuerdos vinculantes tales como pedidos de compra o venta y es,

por ello, considerada también un derecho por acuerdo vinculante. Por consiguiente, si una entidad tiene unas relaciones comerciales con sus clientes a través de esos tipos de acuerdos vinculantes, las relaciones comerciales con los clientes también tienen su origen en derechos acuerdos vinculantes y, por ello, cumplen el criterio de acuerdo vinculante.

Ejemplos

EI220. Los siguientes ejemplos ilustran el reconocimiento de un acuerdo vinculante con clientes y activos intangibles de una relación comercial con clientes adquiridos en una adquisición.

- (ww) La Entidad Adquirente (EA) adquiere una Entidad Objetivo (EO) en una adquisición el 31 de diciembre de 20X5. EO tiene un acuerdo de cinco años para suministrar bienes a Cliente. Ambas EO y EA creen que Cliente renovará el acuerdo de suministro al final del periodo del acuerdo vinculante actual. El acuerdo no se puede separar.

El acuerdo, sea cancelable o no, cumple el criterio de acuerdo vinculante. Adicionalmente, debido a que EO establece su relación con Cliente mediante un acuerdo vinculante, no solo el acuerdo en sí mismo, sino también la relación comercial de EO con Cliente cumple el criterio de acuerdo vinculante.

- (xx) EA adquiere EO en una adquisición el 31 de diciembre de 20X5. EO fabrica productos en dos líneas diferentes de negocio: productos deportivos y electrónicos. Cliente compra productos deportivos y electrónicos a EO. EO tiene un acuerdo vinculante con Cliente para ser su proveedor exclusivo de productos deportivos, pero no tiene un acuerdo vinculante para el suministro de productos electrónicos a Cliente. EO y EA creen que solo existe una relación comercial global entre EO y Cliente.

El acuerdo vinculante para ser suministrador exclusivo de Cliente de productos deportivos, sea cancelable o no, cumple el criterio de acuerdo vinculante. Además, dado que EO establece su relación con Cliente a través de un acuerdo vinculante, la relación comercial cumple el criterio de acuerdo vinculante. Puesto que EO tiene solo una relación comercial con Cliente, el valor razonable de dicha relación incorporará supuestos referentes a la relación de EO con Cliente relacionados tanto con los productos deportivos como electrónicos. Sin embargo, si EA determina que las relaciones comerciales con Cliente para productos deportivos y electrónicos se separan de cada una, EA evaluaría si la relación comercial para los productos electrónicos cumple el criterio de separabilidad para la identificación como un activo intangible.

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

Independientemente de si son cancelables o no, las órdenes de compra del 60 por cien de los clientes de EO cumplen el criterio de acuerdo vinculante. Además, ya que EO tiene establecida su relación con el 60 por cien de sus clientes mediante acuerdos vinculantes, no solo las órdenes de compra, sino también las relaciones comerciales de EO cumplen el criterio de acuerdo vinculante. Dado que EO tiene como práctica el establecimiento de acuerdos vinculantes con el 40 por ciento restante de sus clientes, su relación con esos clientes también se origina mediante derechos procedentes de acuerdos vinculantes y, por ello, cumple el criterio de acuerdo vinculante, incluso aunque EO no tenga estos acuerdos con esos clientes a 31 de diciembre de 20X5.

- (zz) EA adquiere EO, una aseguradora, en una adquisición el 31 de diciembre de 20X5. EO tiene una cartera de seguros de automóviles anuales que pueden cancelarse por los asegurados.

Dado que EO establece sus relaciones con los asegurados mediante contratos de seguro, la relación comercial con los asegurados cumple el criterio de acuerdo vinculante. La NICSP 26 *Deterioro del Valor de los Activos* y la NICSP 31 *Activos Intangibles* son aplicables al activo intangible de la relación comercial con el cliente.

Relaciones con clientes que surgen a través de medios distintos a los acuerdos vinculantes

- EI221. Una relación comercial con clientes adquirida en una adquisición que no surge de un acuerdo vinculante puede, en cualquier caso, ser identificable porque la relación se puede separar. Las transacciones de intercambio del mismo activo o un activo similar que indica que otras entidades han vendido o transferido, de otra forma, un tipo particular de relación que surge de vías distintas a los acuerdos vinculantes proporcionarían pruebas de que la relación se puede separar.

Activos intangibles relacionados con temas artísticos

- EI222. Ejemplos de activos intangibles relacionados con temas artísticos son:

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

EI223. Los activos relacionados con temas artísticos en una adquisición son identificables si se originan por acuerdos vinculantes (incluyendo derechos de contratos) o derechos legales, como los proporcionados por los derechos de autor. El tenedor puede transferir un derecho de autor, en su conjunto a través de cesiones o en partes a través de un acuerdo de licencia. No se impide que una adquirente reconozca como un activo único a un activo intangible por derechos de autor y a cualquier cesión o acuerdo de licencia con él relacionado, siempre que tengan vidas útiles similares.

Activos intangibles basados en un acuerdo vinculante

EI224. Los activos intangibles basados en un acuerdo vinculante representan el valor de los derechos resultantes de acuerdos vinculantes. Los acuerdos vinculantes con clientes son un tipo de activo intangible basado en un acuerdo vinculante. Si los términos de un acuerdo vinculante originan un pasivo (por ejemplo, si las condiciones de un arrendamiento operativo o un acuerdo vinculante con un cliente no son favorables en términos del mercado), la adquirente lo reconoce como un pasivo asumido en la adquisición. Algunos ejemplos de activos intangibles basados en acuerdos vinculantes son:

Clase	Base
Licencias, regalías y acuerdos de conservación del status quo	Acuerdo vinculante
Acuerdos vinculantes de publicidad, construcción, gestión, servicios o suministro	Acuerdo vinculante
Acuerdos de arrendamiento (si la operación adquirida es el arrendatario o el arrendador)	Acuerdo vinculante
Permisos de construcción	Acuerdo vinculante

Clase	Base
Acuerdos de franquicias	Acuerdo vinculante
Derechos de operación y de difusión	Acuerdo vinculante
Acuerdos vinculantes de servicios, tales como acuerdos vinculantes de pago de intereses de la hipoteca	Acuerdo vinculante
Acuerdos vinculantes de empleo	Acuerdo vinculante
Derechos de uso tales como perforación, agua, aire, tala de madera y concesiones de rutas	Acuerdo vinculante

Acuerdos vinculantes de servicios, tales como acuerdos vinculantes de pago de intereses de la hipoteca

EI225. Los acuerdos vinculantes de atender el pago de intereses de activos financieros son un tipo de activo intangible basado en un acuerdo vinculante. Si bien el servicio es inherente a todos los activos financieros, se convierte en un activo (o pasivo) diferenciado en alguno de los siguientes casos:

(aaa) cuando en el acuerdo vinculante está separado del activo financiero subyacente por una venta o garantía de los activos con pago de intereses retenido;

(bbb) a través de una compra separada y asunción del pago de intereses.

EI226. Si los créditos hipotecarios, las cuentas por cobrar por tarjetas de crédito u otros activos financieros se adquieren en una adquisición con el pago de intereses retenido, los derechos inherentes del pago de intereses no son un activo intangible separable, porque el valor razonable de esos derechos está incluido en la medición del valor razonable del activo financiero adquirido.

Acuerdos vinculantes de empleo

EI227. Los acuerdos vinculantes de empleo que son beneficiosos desde la perspectiva del empleador, porque su fijación de precio es favorable en términos del mercado, son un tipo de activos intangibles basados en acuerdos vinculantes.

Derechos de uso

EI228. Los derechos de uso incluyen los de perforación, agua, aire, tala de madera y concesiones de rutas. Algunos derechos de uso son activos intangibles basados en acuerdos vinculantes que se contabilizan por separado de la plusvalía. Otros derechos de uso pueden tener características de activos tangibles, en lugar de activos intangibles. Una adquirente debería contabilizar los derechos de uso sobre la base de su naturaleza.

Activos intangibles basados en tecnología

EI229. Ejemplos de activos intangibles basados en tecnología son:

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

Programas de computadora y litografías de circuitos integrados

EI230. Los programas de computadora y los formatos de programas adquiridos en una adquisición que están protegidos legalmente, por ejemplo por patentes o derechos de autor, cumplen el criterio de acuerdo vinculante para su identificación como activos intangibles.

EI231. Los circuitos integrados son programas de computadora almacenados permanentemente en chips de memoria de sólo lectura, ya sea como series de plantillas o integrados en sistemas de circuitos. Los circuitos integrados pueden tener protección legal. Los circuitos integrados con protección legal que han sido adquiridos en una adquisición cumplen el criterio de acuerdo vinculante para su identificación como activos intangibles.

Bases de datos, incluyendo registros de la propiedad inmobiliaria

EI232. Las bases de datos son colecciones de información, a menudo almacenada de forma electrónica (por ejemplo en discos o archivos de computadora). Una base de datos que contenga trabajos de autor originales puede tener derecho a protección por derechos de autor. Una base de datos adquirida en una adquisición y protegida por derechos de autor cumple el criterio acuerdo vinculante. Sin embargo, una base de datos habitualmente incluye información que tiene origen en la actividad cotidiana de la entidad, tal como listas de usuarios de servicios, o información especializada como datos científicos o información de crédito. Las bases de datos que no están protegidas por derechos de autor pueden ser y a menudo son, en su totalidad o en partes, intercambiadas, licenciadas o arrendadas a otros. Por ello, incluso si los beneficios económicos futuros de la base de datos no tuvieran su origen

en derechos legales, una base de datos adquirida en una adquisición cumple el criterio de la separabilidad.

EI233. Los registros de la propiedad inmobiliaria constituyen un registro histórico de todos los aspectos que afectan la titularidad de parcelas de terreno en un área geográfica particular. Los activos de registro de la propiedad inmobiliaria se compran y venden, en su conjunto o en partes, en transacciones de intercambio o son licenciados. Por ello, los activos de registro de la propiedad inmobiliaria adquiridos en una adquisición cumplen el criterio de la separabilidad.

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

EI234. Un secreto comercial es “información, incluyendo una fórmula, patrón, receta, compilación, programa, mecanismo, método, técnica o proceso que (a) proporciona valor económico independiente, actual o potencial, por no ser generalmente conocido y (b) es el sujeto de esfuerzos que son razonables según las circunstancias para mantener su secreto”.³ Si los beneficios económicos futuros de un secreto comercial adquirido en una adquisición son protegidos legalmente, ese activo cumple el criterio acuerdo vinculante. En otro caso, los secretos comerciales adquiridos en una adquisición son identificables solo si el criterio de separabilidad se cumple, lo cual es probable que sea el caso.

Medición de la participación no controladora (PNC) en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos a 73 de la NICSP 40.

EI235. Los siguientes ejemplos ilustran la medición de los componentes de la PNC en la fecha de adquisición en una adquisición.

Medición de la PNC que incluye acciones preferentes

EI236. EO ha emitido 100 acciones preferentes, que se clasifican como patrimonio. Las acciones preferentes tienen un valor nominal de 1 u.m. cada una. Las acciones preferentes dan a sus tenedores un derecho a dividendos preferentes con prioridad de pago sobre cualquier dividendo a los tenedores de acciones ordinarias. En el momento de la liquidación de EO, los tenedores de acciones preferentes tienen el derecho a recibir de los activos disponibles para su distribución el importe de 1 u.m. por acción con prioridad sobre los tenedores de acciones ordinarias. Los tenedores de acciones preferentes no tienen derechos adicionales en la liquidación.

³ Melvin Simensky y Lanning Bryer, *The New Role of Intellectual Property in Commercial Transactions* (New York: John Wiley & Sons, 1998), página 293.

- EI237. EA adquiere todas las acciones ordinarias de EO. La transacción otorga a EA el control de EO y un análisis de la esencia económica de la combinación usando las guías de los párrafos 9 a 14 y GA19 a GA50 de la NICSP 40 confirma que la transacción es una adquisición. El valor razonable en la fecha de adquisición de las acciones preferentes es de 120 u.m.
- EI238. El párrafo 73 de la NICSP 40 señala que para cada adquisición, la adquirente medirá en la fecha de adquisición los componentes de las participaciones no controladoras en la operación adquirida que son participaciones en la propiedad actuales y que otorgan a sus tenedores el derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad en caso de liquidación por el valor razonable o por la participación proporcional en los instrumentos de propiedad actuales en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la entidad adquirida. Todos los demás componentes de las participaciones no controladoras se medirán al valor razonable en sus fechas de adquisición, a menos que se requiera otra base de medición por las NICSP.
- EI239. Las participaciones no controladoras que se relacionen con las acciones preferentes de EO no cumplen los requisitos para la elección de medición del párrafo 73 de la NICSP 40 porque no otorgan el derecho a sus tenedores a una participación proporcional en los activos netos de la entidad en el caso de liquidación. La adquirente mide las acciones preferentes a su valor razonable en la fecha de adquisición de 120 u.m.

Primera variación

- EI240. Supóngase que en el momento de la liquidación de EO, las acciones preferentes otorgan a sus tenedores el derecho a recibir una parte proporcional de los activos disponibles para su distribución. Los tenedores de las acciones preferentes tienen igual derecho y prioridad que los tenedores de acciones ordinarias en el caso de liquidación. Supóngase que el valor razonable en la fecha de adquisición de las acciones preferentes es ahora de 160 u.m. y que la parte proporcional de los importes reconocidos de los activos netos identificables de EO que es atribuible a las acciones preferentes es de 140 u.m.
- EI241. Las acciones preferentes cumplen los requisitos para la elección de medición del párrafo 73 de la NICSP 40. EA puede elegir entre medir las acciones preferentes a su valor razonable en la fecha de adquisición de 160 u.m. o por su participación proporcional en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la entidad adquirida de 140 u.m.

Variación segunda

- EI242. Supóngase también que EO ha emitido opciones sobre acciones como remuneración a sus empleados. Las opciones sobre acciones se clasifican como patrimonio y se consolidan (son irrevocables) en la fecha de

adquisición. Éstas no representan la participación en la propiedad actual y no otorga a sus tenedores el derecho a una participación proporcional de los activos netos de EO en el caso de liquidación. El valor razonable de las opciones sobre acciones de acuerdo con la normativa de contabilidad internacional o nacional correspondiente que trate de los pagos basados en acciones en la fecha de adquisición es de 200 u.m. Las opciones sobre acciones no expiran en la fecha de adquisición y EA no las sustituye.

EI243. El párrafo 73 de la NICSP 40 requiere que estas opciones sobre acciones se midan a su valor razonable en la fecha de adquisición, a menos que se requiera otra base de medición por las NICSP. El párrafo 84 de la NICSP 40 señala que la adquirente medirá un instrumento de patrimonio relacionado con las transacciones con pagos basados en acciones de la operación adquirida de acuerdo con la norma de contabilidad internacional o nacional correspondiente que trate los pagos basados en acciones.

EI244. La adquirente medirá las participaciones no controladoras que están relacionadas con las opciones sobre acciones a su valor razonable de 200 u.m.

Condonaciones de importes de deudas tributarias en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la contabilización de condonaciones de impuestos en una adquisición aplicando los párrafos 78, 79, GA85 a GA87 de la NICSP 40

EI245. El ejemplo siguiente ilustra la contabilización de una adquisición en la que parte del pasivo fiscal de la operación adquirida se condona como parte de los términos de la adquisición.

EI246. El 1 de enero de 20X4, EA, un ministerio gubernamental que actúa en nombre del gobierno, adquiere EO, una entidad privada a cambio de un efectivo por 575 u.m. Como resultado de la adquisición, EA espera reducir los costos a través de economías de escala. El valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos son los siguientes:

Activos adquiridos y pasivos asumidos:	u.m.
Activos financieros	265
Inventario	5
Propiedades, planta y equipo	640
Activos intangibles identificables	12
Pasivos financieros	(320)
Pasivos fiscales	(40)
Total activos netos	<u>562</u>

EI247. EA reconoce plusvalía por 13 u.m., la diferencia entre el precio pagado para adquirir EO (575 u.m.) y los activos netos de EO (562 u.m.).

EI248. Supóngase que como parte de los términos de la adquisición, el gobierno requiere que el MF (la autoridad fiscal) condone el 50 por cien del pasivo fiscal de EO. El valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos sería ahora el siguiente:

Activos adquiridos y pasivos asumidos:	u.m.
Activos financieros	265
Inventario	5
Propiedades, planta y equipo	640
Activos intangibles identificables	12
Pasivos financieros	(320)
Pasivos fiscales	(20)
Total activos netos	<u>582</u>

EI249. EA reconoce una ganancia de 7 u.m., la diferencia entre el precio pagado para adquirir EO (575 u.m.) y los activos netos de EO (582 u.m.). EA contabilizaría el pasivo fiscal restante de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional aplicable que tratan el impuesto a las ganancias.

EI250. El MF contabiliza la cuenta a cobrar fiscal de acuerdo con la NICSP 23 y reconocería un ajuste por el impuesto condonado.

Ganancia en una compra en condiciones muy ventajosas en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de reconocer y medir una ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas en una adquisición aplicando los párrafos 85 a 90 de la NICSP 40

EI251. El siguiente ejemplo ilustra la contabilización de una adquisición en la que se reconoce una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas.

EI252. A 1 de enero de 20X5 EA adquiere el 80 por cien de las participaciones en el patrimonio de EO, una entidad no cotizada, a cambio de efectivo de 150 u.m. Dado que los antiguos propietarios de EO necesitan disponer de sus inversiones en EO para una fecha específica, ellos no tienen suficiente tiempo para ofrecer a EO en el mercado a múltiples compradores potenciales. La gerencia de EA mide inicialmente, a la fecha de la adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, que son reconocibles de forma separada, de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 40. Los activos identificables se miden por 250 u.m. y los pasivos asumidos se miden por 50 u.m. EA contrata un consultor independiente, quien determina que el valor razonable de la participación no controladora del 20 por cien en EO es 42 u.m.

EI253. El importe de los activos netos identificables de EO (200 u.m., calculado como 250 u.m. – 50 u.m.) excede el valor razonable de la contraprestación transferida más el valor razonable de la participación no controladora en EO. Por ello, EA revisa los procedimientos que utilizó para identificar y medir los activos adquiridos y pasivos asumidos y para medir el valor razonable de ambas, la participación no controladora en EO y la contraprestación transferida. Después de la revisión, EA decide que los procedimientos y medidas resultantes eran apropiados. EA mide la ganancia de su compra de la participación del 80 por cien de la siguiente forma:

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

EI254. EA registraría su adquisición de EO en sus estados financieros consolidados de la siguiente forma:

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

EI255. Si la adquirente elige medir la participación no controladora en CO sobre la base de su participación proporcional en los activos netos identificables de la operación adquirida, el importe reconocido de la participación no controladora sería 40 u.m. (200 u.m. x 0,20). La ganancia por la compra en condiciones muy ventajosas sería 10 u.m. [200 u.m. – (150 u.m. + 40 u.m.)].

Periodo de medición en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 103 a 108 de la NICSP 40.

EI256. Si la contabilización inicial de una adquisición está incompleta al final del periodo contable en el que la combinación ocurre, el párrafo 103 de la NICSP 40 requiere que la adquirente reconozca en sus estados financieros los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. Durante el periodo de medición, la adquirente reconoce ajustes a los importes provisionales necesarios para reflejar la información nueva obtenida sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición y, que de conocerse, habrían afectado la medición de los importes reconocidos en esa fecha. El párrafo 107 de la NICSP 40 requiere que la adquirente reconozca estos ajustes como si la contabilización de la adquisición hubiera sido finalizada en la fecha de la adquisición. Los ajustes del periodo de medición no se incluyen en el resultado (ahorro o desahorro).

EI257. Supóngase que EA adquiere EO a 30 de septiembre de 20X7. EA busca una valoración independiente de un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido en la combinación, y la valoración no estaba finalizada en el momento que EA autorizó la publicación de sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7. En sus estados financieros anuales de 20X7, EA reconoció un valor razonable provisional para el activo de 30.000 u.m. En la fecha de adquisición, la partida de propiedades, planta y equipo tenía una vida útil restante de cinco años. Cinco meses después de la fecha de adquisición, EA recibió la evaluación independiente, que estima que el valor razonable del activo en la fecha de adquisición era de 40.000 u.m.

EI258. En sus estados financieros del año que termina el 31 de diciembre de 20X8, EA ajustó retroactivamente la información del año anterior 20X7 de la siguiente forma:

(ccc) El importe en libros de las propiedades, planta y equipo a 31 de diciembre de 20X7 se incrementa en 9.500 u.m. Dicho ajuste se mide como el ajuste del valor razonable a la fecha de adquisición de 10.000 u.m. menos la depreciación adicional que se hubiese reconocido si el activo hubiese sido reconocido a valor razonable desde dicha fecha (500 u.m. por un mes de depreciación).

(ddd) El importe en libros de la plusvalía a 31 de diciembre de 20X7 disminuye en 10.000 u.m.

(eee) El gasto de depreciación para 20X7 se incrementa en 500 u.m.

EI259. De acuerdo con el párrafo 124 de la NICSP 40, EA revela:

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

Determinación de lo que es parte de la transacción de adquisición

Cancelación de una relación preexistente – préstamo

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 109 a 110 y GA98 a GA101 de la NICSP 40.

- EI260. EA proporciona a EO un préstamo a tasa fija a cinco años de 100 u.m. El interés se paga trimestralmente, con el principal reembolsable al vencimiento. Con dos años restantes del acuerdo de préstamo, EA adquiere EO.
- EI261. En el valor razonable total de EO se incluyen un pasivo financiero de 90 de u.m. relativas al valor razonable del acuerdo de préstamo con EA. En la fecha de adquisición, el importe en libros del activo financiero correspondiente en los estados financieros de EA (el costo amortizado del préstamo) es de 100 u.m.
- EI262. En este ejemplo, EA calcula una pérdida de 10 u.m. La pérdida se calcula como la diferencia entre el valor razonable del pasivo financiero asumido y el importe en libros que corresponde al activo financiero anteriormente reconocido por EA. En sus estados financieros consolidados, EA eliminará su activo financiero (100 u.m.) contra el valor razonable del pasivo financiero de EO (90 u.m.), la diferencia que representa la pérdida de EA.

Cancelación de una relación preexistente – transferencias

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 109 a 110 y GA98 a GA101 de la NICSP 40.

- EI263. El 1 de enero de 20X7, EA adquiere EO. Anteriormente, el 1 de octubre de 20X6, EA había facilitado a EO una subvención de 800 u.m. a usar en la impartición de un número acordado de cursos de entrenamiento.
- EI264. La subvención estaba sujeta a la condición de que se devolvería en proporción al número de cursos de entrenamiento no impartidos. En la fecha de la adquisición, EO había impartido un cuarto del número de cursos acordados, y reconocido un pasivo de 600 u.m. con respecto a su obligación de

desempeño, de acuerdo con la NICSP 23. Sobre la base de la experiencia pasada, EA consideró era más probable que EO impartiera los cursos de entrenamiento. Por ello, no era probable que hubiera un flujo de recursos a EA y ésta no reconoció un activo con respecto a la subvención, pero contabilizó la totalidad de las 800 u.m. como un gasto.

EI265. En este ejemplo, EA calcula una ganancia de 600 u.m. La ganancia se calcula como el pasivo asumido que se da de baja en cuentas porque, como resultado de la adquisición, no existe una obligación debida a un tercero.

EI266. En este ejemplo, EA no había reconocido ningún activo correspondiente; si EA hubiera reconocido un activo correspondiente, este se daría de baja en cuentas en la fecha de adquisición, y el importe dado de baja en cuentas se incluiría en el cálculo de la ganancia o pérdida.

Cancelación de una relación preexistente – contrato de suministro

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 109 a 110 y GA98 a GA101 de la NICSP 40.

EI267. EA compra componentes electrónicos a EO bajo un contrato de suministro de cinco años a tasas fijas. Actualmente, las tasas fijas son más altas que las tasas a las que EA podría comprar componentes electrónicos similares de otro suministrador. El contrato de suministro permite a EA rescindir el contrato antes del fin del periodo inicial de cinco años, pero solo pagando una penalización de 6 millones de u.m. Quedando tres años del contrato de suministro, EA paga 50 millones de u.m. para adquirir EO, que es el valor razonable de EO basado en lo que otros participantes en el mercado estarían dispuestos a pagar.

EI268. En el valor razonable total de EO se incluyen 8 millones de u.m. relativas al valor razonable del contrato de suministro de EA. Los 8 millones de u.m. representan un componente de 3 millones de u.m. que está “al mercado” porque el precio es comparable a calcular el precio de transacciones de mercado corrientes para elementos iguales o similares (esfuerzo de ventas, relaciones con clientes y demás) y un componente de 5 millones de u.m. para el precio que es desfavorable a EA porque excede el precio de transacciones de mercado corrientes para elementos similares. EO no tiene otros activos o pasivos identificables relativos al contrato de suministro, y EA no ha reconocido ningún activo o pasivo relativo al contrato de oferta antes de la adquisición.

EI269. En este ejemplo, EA calcula una pérdida de 5 millones de u.m. (el menor entre el importe de cancelación señalado de 6 millones de u.m. y el importe por el que el contrato es desfavorable a la adquirente) separadamente de la adquisición. El componente “de mercado” de 3 millones de u.m. del contrato es parte de la plusvalía.

EI270. Si EA hubiera reconocido previamente un importe en sus estados financieros relativo a una relación preexistente afectará al importe reconocido como una ganancia o pérdida para la cancelación efectiva de la relación. Supóngase que las NICSP hubieran requerido que EA reconociera un pasivo de 6 millones de u.m. por el contrato de suministro antes de la adquisición. En esa situación, EA reconoce una ganancia de cancelación de 1 millón de u.m. sobre el contrato en el resultado (ahorro o desahorro) en la fecha de adquisición (los 5 millones de u.m. de pérdidas medidas en el contrato menos los 6 millones de u.m. de pérdida previamente reconocidos). En otras palabras, EA ha cancelado en efecto un pasivo reconocido de 6 millones de u.m. por 5 millones de u.m., dando lugar a una ganancia de 1 millón de u.m.

Pagos contingentes a empleados en una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 109 a 110, GA98, GA102 y GA103 de la NICSP 40.

EI271. EO escogió a un candidato como su nuevo Director Ejecutivo bajo un contrato de diez años. El contrato requería a EO pagar al candidato 5 millones de u.m. si EO es adquirida antes de que el contrato expire. EA adquiere a EO ocho años más tarde. El Director Ejecutivo todavía era un empleado en la fecha de adquisición y recibirá el pago adicional según el contrato existente.

EI272. En este ejemplo, EO acepta los términos del acuerdo de empleo antes de que comenzasen las negociaciones de la combinación, y el propósito del acuerdo era obtener los servicios del Director Ejecutivo. De este modo, no hay evidencia de que el acuerdo fue concertado principalmente para proporcionar beneficios a EA o la entidad combinada. Por ello, el pasivo a pagar de 5 millones de u.m. se incluye en la aplicación del método de la adquisición.

EI273. En otras circunstancias, EO podría aceptar los términos de un acuerdo similar con el Director Ejecutivo a propuesta de EA durante las negociaciones para la adquisición. En tal caso, el propósito principal del acuerdo podría ser proporcionar indemnización por cese al Director Ejecutivo, y el acuerdo podría beneficiar principalmente a EA o la entidad combinada en lugar de a EO o sus anteriores propietarios. En esa situación EA contabiliza el pasivo a pagar al Director Ejecutivo en sus estados financieros posteriores a la combinación separadamente de la aplicación del método de la adquisición.

Medición posterior de transferencias, préstamos en condiciones favorables y beneficios similares recibidos por una adquirente o una operación adquirida

sobre la base de los criterios que pueden cambiar como resultado de una adquisición

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 114 y GA109 a GA111 de la NICSP 40.

- EI274. El siguiente ejemplo ilustra la contabilización posterior de transferencias recibidas por una adquirente sobre la base de los criterios que pueden cambiar como resultado de una adquisición.
- EI275. El 1 de enero de 20X6, un gobierno nacional proporciona una subvención anual a los municipios si sus ingresos per cápita de la población está por debajo de un umbral. El 1 de junio de 20X3 EA, una municipalidad, adquiere EO un complejo comercial que generará ingresos a EA. EA había recibido anteriormente una subvención de 500 u.m., sobre la base de los ingresos per cápita de su población.
- EI276. Como resultado de su adquisición de EO a 1 de junio de 20X3, el ingreso per cápita de la población de EA se incrementa por encima del umbral que había establecido el gobierno al asignar las subvenciones.
- EI277. El 1 de julio de 20X3, el gobierno nacional requiere que EA devuelva una parte (100 u.m.) de la subvención anteriormente recibida por EA. EA reconoce un pasivo y un gasto de 100 u.m. a 1 de julio de 20X3.

Requerimientos de información a revelar relacionados con adquisiciones

Ilustración de las consecuencias de la aplicación de los párrafos 119 a 125 de la NICSP 40.

- EI278. El siguiente ejemplo ilustra alguno de los requerimientos de información a revelar relacionados con las adquisiciones; no está basado en una transacción real. El ejemplo supone que EA es una entidad del sector público con responsabilidad en la sanidad de su región y que EO es una entidad cotizada. La ilustración presenta la información a revelar en un formato de tabla para los requerimientos de información a revelar específicos ilustrados. Una nota al pie podría presentar mucha de la información a revelar ilustrada en un formato narrativo simple.

Referencia de párrafo

- 120(a) a (d) A 30 de junio de 20X2 EA adquirió el 75 por cien de las acciones ordinarias de EO y obtuvo el control de ésta. Un análisis de la esencia económica de la combinación confirma que la transacción es una adquisición. EO es un proveedor de suministros médicos. Como resultado de la adquisición se espera que EA proporcione mejores servicios sanitarios a sus residentes. También espera reducir costos mediante economías de escala.
- 120(e) La plusvalía de 2.500 u.m. surgida de la adquisición se compone en gran parte de las sinergias y economías de escala esperadas de las operaciones que se combinan de EA y EO.
- 120(k) Se espera que nada de la plusvalía reconocida sea deducible por motivos fiscales. La siguiente tabla resume la contraprestación pagada por EO y los importes de los activos adquiridos y los pasivos asumidos reconocidos a la fecha de adquisición, así como el valor razonable en la fecha de adquisición de las participaciones no controladoras en EO.

A 30 de junio de 20X2

	Contraprestación	u.m.
120(f)(i)	Efectivo	11.000
120(f)(iii); 120(g)(i)	Acuerdo de contraprestación contingente	1.000
120(f)	Contraprestación total transferida	12.000
120(m)	Costos relativos a la adquisición (incluidos en la venta, gastos generales y administración en el estado del resultado integral de EA del año finalizado el 31 de diciembre de 20X2)	1.250
120(i)	Importes reconocidos de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos	
	Activos financieros	3.500
	Inventario	1.000

**Referencia de
párrafo**

	Propiedades, planta y equipo	10.000
	Activos intangibles identificables	3.300
	Pasivos financieros	(4.000)
	Pasivo contingente	(1.000)
	Activos netos identificables totales	12,800
120(p)(i)	Participaciones no controladoras en EO	(3.300)
	Plusvalía	2.500
		<u>12,000</u>
120(f)(iii)	<p>El acuerdo de contraprestación contingente requiere que EA pague a los antiguos propietarios de EO el 5 por cien de los ingresos de actividades ordinarias de EX, una inversión no consolidada en el patrimonio poseída por EO, que exceden de 7.500 u.m. en 20X3, hasta un importe máximo de 2.500 u.m. (sin descontar).</p> <p>El importe no descontado potencial de todos los pagos futuros que EA podría haber requerido hacer bajo el acuerdo de contraprestación contingente es entre 0 u.m. y 2.500 u.m.</p> <p>El valor razonable de los acuerdos de contraprestación contingentes de 1.000 u.m. se estimó aplicando un método de la renta. Supuestos clave incluyen una tasa de descuento entre el 20 a 25 por cien y la probabilidad asumida de ingresos ajustados en EX de 10.000 a 20.000 u.m.</p> <p>A 31 de diciembre de 20X2, ni el importe reconocido para el acuerdo de contraprestación contingente, ni el rango de resultados o las hipótesis usadas para determinar las estimaciones habían cambiado.</p>	
120(g)		
124(b)		
120(h)		
	<p>El valor razonable de los estados financieros adquiridos incluye cuentas por cobrar con un valor razonable de 2.375 u.m. El importe bruto debido según los contratos es 3.100 u.m., del cual 450 u.m. se esperan que sean incobrables.</p>	

Referencia de párrafo

124(a)	El valor razonable de los activos intangibles identificables adquiridos de 3.300 u.m. es provisional pendiente de la recepción de las valoraciones finales de esos activos.
120(j)	Se ha reconocido un pasivo contingente de 1.000 u.m. para cubrir las reclamaciones por la garantía de los productos vendidos por EO a lo largo de los últimos tres años. Esperamos que la mayor parte de ese desembolso se produzca en 20X3 y que la totalidad será incurrida a finales de 20X4. El importe no descontado potencial de todos los pagos futuros que EA podría haber requerido hacer según el acuerdo de garantía se estima que sea entre 500 y 1.500 u.m. A 31 de diciembre de 20X2, no ha habido cambios desde el 30 de junio de 20X2 en el importe reconocido por el pasivo o en el rango de resultados o hipótesis usados para realizar las estimaciones.
124(c)	
NICSP 19.97, 98	
120(p)	El valor razonable de la participación no controladora en EO, una entidad cotizada, se midió usando el precio de mercado de cierre de las acciones ordinarias de EO a la fecha de adquisición.
120(r)(i)	El ingreso de actividades ordinarias en el estado consolidado del resultado integral desde el 30 de junio de 20X2 aportado por EO era 4.090 u.m. EO también aportó beneficio de 1.710 u.m. durante el mismo periodo.
120(r)(ii)	Habiendo consolidado EO desde el 1 de enero de 20X2 el estado consolidado del resultado global había incluido un ingreso de actividades ordinarias de 27.670 u.m. y un beneficio de 12.870 u.m.

Al considerar la información a revelar relacionada con una adquisición, una entidad puede encontrar útil consultar el análisis de materialidad o importancia relativa de la NICSP 1.

Comparación con la NIIF 3

Los requerimientos de contabilización de la adquisición de la NICSP 40 se desarrollan principalmente a partir de la NIIF 3 (emitida en 2004, incluyendo las modificaciones hasta el 31 de diciembre de 2015). Las principales diferencias entre los requerimientos de la NICSP 40 y la NIIF 3 son las siguientes:

- La NIIF 3 incluye guías sobre la determinación de la adquirente. En la NICSP 40, esto se aborda al clasificar una combinación del sector público como una fusión o una adquisición.
- La NICSP 40 contiene guías adicionales sobre transacciones específicas del sector público, por ejemplo condonaciones fiscales.
- La NICSP 40 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIIF 3. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos "combinaciones del sector público", "operación" y "operación adquirida". Los términos equivalentes en la NIIF 3 son "combinación de negocios", "negocio" y "adquirida".