

TÍTULO:	MODIFICACIÓN A LA NIIF 3 PARA ACLARAR LA DEFINICIÓN DE NEGOCIO
AUTOR/ES:	Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XX
PÁGINA:	-
MES:	Setiembre
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

**CARLOS J. SUBELET**  
**MARÍA C. SUBELET**

## MODIFICACIÓN A LA NIIF 3 PARA ACLARAR LA DEFINICIÓN DE NEGOCIO

*Mediante el pronunciamiento "Definición de negocio (modificaciones a la NIIF 3)", el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) introduce modificaciones a la NIIF 3, "Combinaciones de Negocios", con el fin de facilitar la aplicación del concepto de negocio. Los autores analizan en esta colaboración el impacto que dicha modificación tiene sobre la aplicación futura de la norma.*

### I - INTRODUCCIÓN

La revisión posterior a la implementación de la NIIF 3, "Combinaciones de negocios", le permitió al IASB advertir que las entidades que la aplican experimentan dificultades al determinar si han adquirido un negocio o un grupo de activos.

Teniendo en cuenta que es diferente el tratamiento contable de la plusvalía, costos de adquisición e impuestos diferidos relacionados con la adquisición de un negocio o de un grupo de activos, el IASB decidió emitir modificaciones acotadas con miras a resolver las dificultades que surgen cuando ha de determinar si se ha adquirido un negocio o un grupo de activos.

En junio de 2016, el IASB publicó el [ED/2016/1](#), "Definición de negocio y contabilización de las participaciones previamente mantenidas (modificaciones propuestas a la NIIF 3 y NIIF 11)", combinando dos de sus proyectos de implementación a aquel momento. Las modificaciones propuestas con respecto a las participaciones previamente mantenidas se finalizaron como parte de las mejoras anuales 2015-2017 el 12/12/2017. Las modificaciones propuestas con respecto a la definición de negocio dieron origen a la emisión en octubre de 2018 del pronunciamiento, "Definición de negocio (modificaciones a la NIIF 3)", el cual analizaremos en esta colaboración.

### II - DESARROLLO

#### 1. Detalle de las modificaciones

##### 1.1. Requisitos mínimos para cumplir con la definición de negocio.

	NIIF 3 (Anterior)	NIIF 3 (Nueva redacción)
<b>Definición de negocio (Apéndice A)</b>	"Un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar una rentabilidad en forma de dividendos, menores costos u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes."	"Un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar bienes o servicios a los clientes, generar ingresos de inversiones (como dividendos o intereses) o generar otros ingresos de actividades ordinarias."
<b>Definición de negocio (párrafo B7)</b>	Un negocio consiste en insumos y procesos aplicados a estos insumos que tienen la capacidad de crear productos. Aunque los negocios generalmente tienen productos, no se requiere que estos sean un conjunto integrado para cumplir con las condiciones para ser considerados como un negocio. Los tres elementos de un negocio se definen de la forma siguiente: a) Insumo: todo recurso económico que elabora, o tiene la capacidad de elaborar, productos si se les aplica uno o más procesos. Algunos ejemplos	Un negocio consiste en insumos y procesos aplicados a estos insumos que tienen la capacidad de contribuir a la creación productos. Los tres elementos de un negocio se definen de la forma siguiente (ver los párrafos B8-B12D para guía sobre los elementos de un negocio): a) Insumo: todo recurso económico que elabora productos, o tiene la capacidad de contribuir a elaborar, productos si se les aplica uno o más procesos. Algunos ejemplos incluyen activos no

	<p>incluyen activos no corrientes (incluyendo activos intangibles o derechos a utilizar activos no corrientes), propiedad intelectual, la capacidad de acceder a materiales o derechos necesarios y empleados.</p> <p>b) Proceso: todo sistema, norma, protocolo, convención o regla que aplicado a un insumo o insumos, elabora o tiene la capacidad de elaborar productos. Son ejemplos los procesos de gestión estratégicos, de operación y de gestión de recursos. Estos procesos habitualmente están documentados, pero una plantilla de trabajadores organizada que tenga la necesaria formación y experiencia, siguiendo reglas y convenciones, puede proporcionar los procesos necesarios susceptibles de aplicarse a los insumos para elaborar productos. (Habitualmente, contabilidad, facturación, nóminas y otros sistemas administrativos no son procesos utilizados para elaborar productos.)</p> <p>c) Producto: el resultado de insumos y procesos aplicados a éstos que proporcionan o tienen la capacidad de proporcionar una rentabilidad en forma de dividendos, menores costos u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes.</p>	<p>corrientes (incluyendo activos intangibles o derechos a utilizar activos no corrientes), propiedad intelectual, la capacidad de acceder a materiales o derechos necesarios y empleados.</p> <p>b) Proceso: todo sistema, norma, protocolo, convención o regla que aplicado a un insumo o insumos, elabora productos o tiene la capacidad de contribuir a elaborar productos. Son ejemplos los procesos de gestión estratégicos, de operación y de gestión de recursos. Estos procesos habitualmente están documentados, pero la capacidad intelectual de una plantilla de trabajadores organizada que tenga la necesaria formación y experiencia, siguiendo reglas y convenciones, puede proporcionar los procesos necesarios susceptibles de aplicarse a los insumos para elaborar productos. (Habitualmente, contabilidad, facturación, nóminas y otros sistemas administrativos no son procesos utilizados para elaborar productos.)</p> <p>c) Producto: el resultado de insumos y procesos aplicados a éstos que proporcionan bienes o servicios a los clientes, genera ingresos por inversiones (tales como dividendos o intereses) o generan otros ingresos de las actividades ordinarias.</p>
--	--	---

Las modificaciones aclaran que, si bien los negocios suelen tener productos, no se requiere la existencia de productos para que un conjunto integrado de actividades y activos califiquen como un negocio. Sin embargo, para cumplir con la definición de un negocio, un conjunto integrado de actividades y activos debe incluir, como mínimo, un insumo entrada y un proceso sustantivo que juntos contribuyan significativamente a la capacidad de crear productos. El IASB también aclara que los productos en sí mismos no son suficientes para determinar que un conjunto integrado de actividades y activos es un negocio. En su lugar, la entidad necesita demostrar que se han adquirido tanto un insumo como un proceso sustantivo.

Para aclarar que un negocio puede existir sin incluir todos los insumos y procesos necesarios para crear productos, el IASB reemplazó el término "capacidad de crear productos" con "capacidad de contribuir a la creación de productos".

### **1.2. Evaluar si un proceso adquirido es sustantivo**

Para determinar si un proceso adquirido es sustantivo, se aplican diferentes criterios, dependiendo de si hay productos en la fecha de adquisición.

Para los conjuntos integrados de actividades y activos que tienen productos en la fecha de adquisición (es decir, aquellos que generan ingresos en la fecha de adquisición), un proceso adquirido es sustantivo en cualquiera de los dos escenarios siguientes:

- a) El proceso es crítico para la capacidad de continuar elaborando productos, y los insumos adquiridos incluyen una fuerza laboral organizada con las habilidades, conocimientos o experiencia necesarios para realizar ese proceso (o grupo de procesos); o
- b) El proceso contribuye significativamente a la capacidad de continuar elaborando productos y:
  - (i) se considera único o escaso o
  - (ii) no se lo puede reemplazar sin un costo, esfuerzo o demora significativos en la capacidad de continuar elaborando productos.

Para los conjuntos integrados de actividades y activos que no tienen productos en la fecha de adquisición, un proceso adquirido se considera sustantivo si se cumplen simultáneamente los siguientes criterios:

- a) El proceso es crítico para la capacidad de desarrollar o convertir un insumo o insumos adquiridos en productos;
- b) Los insumos adquiridos incluyen tanto una fuerza laboral organizada que cuenta con las habilidades, conocimientos o experiencia necesarios para realizar ese proceso (o grupo de procesos), como otros insumos que la fuerza laboral podría desarrollar o convertir en salidas. Tales otros insumos podrían incluir:
  - (i) La propiedad intelectual que podría usarse para desarrollar un bien o servicio;
  - (ii) Los otros recursos económicos que podrían desarrollarse para elaborar productos; o
  - (iii) Los derechos para obtener los materiales o los derechos necesarios que permitan la creación de los productos futuros.

El IASB ha agregado varios ejemplos a los ejemplos ilustrativos de la NIIF 3 para demostrar cómo se aplica la nueva guía en ciertos escenarios.

### **1.3. La capacidad del participante del mercado para reemplazar los elementos faltantes**

Antes de las modificaciones, la NIIF 3 indicaba que un negocio no necesitaba incluir todos los productos o procesos que el vendedor utilizaba para operar el negocio si los participantes del mercado eran capaces de adquirir el negocio y continuar elaborando productos, por ejemplo, integrándolo con sus propios productos y procesos.

El IASB ahora ha eliminado esta referencia ya que los participantes en el PIR de la NIIF 3 han indicado que es un desafío evaluar si los participantes del mercado son capaces de realizar dicha integración. En cambio, como se indicó anteriormente, el IASB decidió enfocarse en si los insumos adquiridos y los procesos sustantivos adquiridos juntos contribuyen significativamente a la capacidad de crear productos.

### **1.4. Definición acotada de productos**

Para acotar la definición de productos, el IASB ha modificado la definición de negocio en el Apéndice A de la NIIF 3, así como la definición de productos en la Guía de aplicación de la NIIF 3. Estas enmiendas ponen el foco de los productos en cuanto a los bienes y servicios proporcionados a los clientes, rendimientos sobre las inversiones y otros ingresos derivados de las actividades ordinarias. De este modo, el IASB desea lograr coherencia con la noción de productos contenida en la NIIF 15, "Ingresos provenientes de contratos con clientes".

Las modificaciones eliminan de las nuevas definiciones las referencias a rendimientos en forma de costos más bajos y otros beneficios económicos proporcionados directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o participantes. En opinión del IASB, la reducción de costos no es un concepto útil para distinguir entre adquisiciones de negocios y adquisiciones de activos. Muchas adquisiciones de activos que no incluyen un proceso sustantivo también pueden hacerse con el motivo de reducir los costos.

### **1.5. Prueba opcional para identificar la concentración del valor razonable.**

El IASB ha introducido en la NIIF 3 una prueba optativa que proporciona una evaluación simplificada de si un conjunto de actividades y activos adquiridos no es un negocio (que denominaremos la prueba de concentración). Las entidades pueden realizar tal elección por separado para cada transacción u otro evento. La finalidad de la prueba de la concentración es brindar una forma fácil y menos onerosa de evaluar que la evaluación detallada ya requerida por la NIIF 3.

Si se cumple la prueba de concentración, se determina que el conjunto de actividades y activos no es un negocio y no se necesita más evaluación.

Si no se cumple la prueba, la entidad debe realizar la evaluación establecida a nivel general por la NIIF 3 para determinar si el conjunto de actividades y activos adquiridos es un negocio.

La prueba de concentración se cumple si sustancialmente la totalidad del valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un solo activo identificable o un grupo de activos similares identificables.

El IASB decidió centrarse en los activos brutos en lugar de los activos netos en la prueba, ya que la existencia de deuda u otros pasivos no tiene relevancia en la determinación de si una adquisición es una combinación de negocios.

Para la prueba de concentración:

a) Los activos brutos adquiridos excluirá al efectivo y los equivalentes de efectivo, activos por impuestos diferidos, y la plusvalía resultante de los efectos de los pasivos por impuestos diferidos.

b) El valor razonable de los activos brutos adquiridos incluirá cualquier contraprestación transferida por sobre el valor razonable de los activos netos identificables adquiridos. El valor razonable de los activos brutos adquiridos puede determinarse normalmente como el total de la suma del valor razonable de la contraprestación transferida al valor razonable de los pasivos asumidos (aparte de los pasivos por impuestos diferidos), y excluyendo luego las partidas identificadas en el subpárrafo (a). Sin embargo, si el valor razonable de los activos brutos adquiridos fuera superior a dicho total, puede ser necesario un cálculo más preciso.

c) Un único activo identificable incluirá cualquier activo o grupo de activos que sería reconocido y medido como un único activo identificable en una combinación de negocios.

d) Si un activo tangible está agregado a, y no pudiera quitarse físicamente y usarse por separado de, otro activo tangible (o de un activo subyacente sujeto a un arrendamiento, tal como se lo define en la NIIF 16, "Arrendamientos"), sin incurrir en costos significativos, o una disminución significativa en la utilidad o el valor razonable de cualquier activo (p. ej., terreno y edificios), aquellos activos deberán ser considerados un único activo identificable.

e) Cuando la evaluación de si los activos son similares, una entidad considerará la naturaleza de cada activo identificable y los riesgos asociados con la gestión y creación de salidas provenientes de los activos (esto es, las características de riesgo).

f) Los siguientes no se considerarán activos similares:

(i) un activo tangible y un activo intangible;

(ii) activos tangibles en clases diferentes (p. ej., inventario, equipo de manufactura y automóviles) a menos que sean considerados un único activo identificable de acuerdo con el criterio del subpárrafo (d);

(iii) activos intangibles identificables en clases diferentes (p. ej., nombres comerciales, licencias y activos intangibles en desarrollo);

(iv) un activo financiero y un activo no financiero;

(v) activos financieros en clases diferentes (p. ej., cuentas a cobrar e inversiones en instrumentos de patrimonio); y

(vi) activos identificables que están dentro de la misma clase pero tienen características de riesgo significativamente diferentes.

Tal como puede apreciarse, la prueba de concentración excluye el efectivo y los equivalentes de efectivo adquiridos, los activos por impuestos diferidos y la plusvalía resultante de los efectos de los pasivos por impuestos diferidos. Esos elementos son independientes de si el conjunto adquirido de actividades y activos incluye un proceso sustantivo.

Se agrega a los ejemplos ilustrativos que acompañan a la NIIF 3 un ejemplo de cómo se realiza la prueba.

En los fundamentos de las conclusiones de las modificaciones, el IASB admite que es posible que en algunas ocasiones la prueba de concentración identifique una transacción como una adquisición de activos cuando la evaluación detallada la identificaría como una combinación de negocios. La prueba está diseñada para reducir al mínimo estos casos; sin embargo, si ocurriera un "falso positivo", la entidad no estaría reconociendo una plusvalía que económicamente se encuentra presente. El IASB destaca que esta plusvalía no sería una parte sustancial del valor razonable de los activos brutos adquiridos, dado que de lo contrario la prueba hubiera sido negativa.

Los mismos fundamentos de las conclusiones también destacan que la prueba de concentración podría no identificar la adquisición de un activo que sería identificada por la evaluación detallada y general. Ello sería un "falso negativo". En tal caso, se debe realizar la evaluación detallada y general y se espera que se llegue a la misma conclusión que si no se hubiera aplicado la prueba de la concentración. Por ello, un "falso negativo" no tiene consecuencias contables.

### **1.6. Fecha de entrada en vigencia**

Las modificaciones se aplican de manera prospectiva a todas las combinaciones de negocios y adquisiciones de activos para

las cuales la fecha de adquisición es a partir del comienzo del primer período del ejercicio anual sobre el que se informa que comience a partir del 1/1/2020, permitiéndose su aplicación anticipada.

Si una entidad aplicara estas modificaciones en un período anterior, deberá revelar tal hecho.

### **III - CONCLUSIONES**

---

Tal como se ha analizado en este artículo, las modificaciones significan que, para ser considerado un negocio, un conjunto adquirido de actividades y activos debe incluir, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo que juntos contribuyan significativamente a la capacidad de crear productos.

Las definiciones de un negocio y de productos se acotan al centrarse en los bienes y servicios que se proporcionan a los clientes, eliminándose la referencia a una capacidad para reducir costos.

Finalmente, destacamos que la introducción de la prueba de la concentración, que es optativa, permite una evaluación simplificada de si un conjunto de actividades y activos adquiridos no es un negocio basándose en el principio de que no es un negocio si sustancialmente la totalidad del valor razonable de los activos brutos adquiridos está concentrada en un único activo identificable o grupo de activos identificables similares. Ello constituye una simplificación muy útil para facilitar la identificación de aquellas operaciones que no constituyen un negocio, la que puede realizarse con un esfuerzo razonable.

En conclusión, consideramos que las modificaciones a la NIIF 3 aprobadas en octubre de 2018 constituyen una herramienta de utilidad para facilitar la aplicación de la norma a la vez que despeja varias de las dudas identificadas en el proceso de revisión.

### **IV - BIBLIOGRAFÍA**

---

Subelet, Carlos J. y Subelet, María C.: "[Definición de un negocio y contabilización de las participaciones previamente poseídas \(Modificaciones propuestas a la NIIF 3 y 11\)](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - T. XII - setiembre/2016. Cita digital EOLDC094534A