

Módulo 19: Combinaciones de Negocios y Plusvalía

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO



Módulo 19: Combinaciones de Negocios y Plusvalía

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento acerca de los requerimientos para la contabilización e información de las combinaciones de negocios y la plusvalía de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado los casos prácticos, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de cada caso.

Caso práctico 1

El negocio principal de la PYME A se centra en la industria de alimentos para niños. Esta produce alimentos y bebidas para bebés. El 20 de febrero de 20X1, la PYME A inició negociaciones con los propietarios de la PYME B (que fabrica golosinas) para adquirir el 100 por ciento del capital emitido de la PYME B. Luego de meses de conversaciones, se llegó a un acuerdo el 25 de agosto de 20X1. En virtud de dicho acuerdo, la propiedad legal de la PYME B se transfiere a la PYME A el 30 de septiembre de 20X1. No obstante, a partir del 1 de septiembre de 20X1, la PYME A tiene el poder para cesar en sus funciones y designar a todos los administradores de la PYME B. El 15 de septiembre de 20X1, la PYME A designó a nuevos administradores para reemplazar a la mayoría de los administradores existentes de la PYME B.

El importe en libros y el valor razonable de los activos y pasivos que se reconocieron en el estado de situación financiera de la PYME B en la fecha de adquisición fueron los siguientes:

	<i>Importe en libros</i>	<i>Valor razonable</i>
	u.m.	u.m.
Planta y equipo	1000	1300
Terreno	1500	2000
Vehículos de motor	300	320
Inventarios	200	280
Cuentas por cobrar	150	130
Activos totales	3150	4030
Cuentas por pagar	700	700
Préstamos bancarios	1200	1150
Provisiones (a corto plazo)	250	270
Pasivos totales	2150	2120

En la fecha de adquisición, la PYME B tenía recetas sin registrar para la elaboración de golosinas. El valor razonable de las recetas en la fecha de adquisición era de 800 u.m.

En la fecha de adquisición, la PYME B estaba siendo demandada por daños y perjuicios relacionados con una reclamación presentada por el padre de un niño que podría haber sufrido intoxicación por consumir golosinas fabricadas por la PYME B. Si la PYME B pierde el litigio, se espera que se pague al demandante la suma de 1000 u.m. por daños y perjuicios. Los abogados estimaron que la probabilidad de perder el caso era remota. La PYME A estima que el valor razonable del pasivo potencial es de 100 u.m.

A continuación, se describen los detalles de la contraprestación que la PYME A acordó dar a cambio del capital emitido de la PYME B:

- 100 acciones en la PYME A: el valor razonable en la fecha de adquisición es de 14 u.m. por acción;
- 1000 u.m. en efectivo: la mitad a pagar en la fecha de adquisición y la otra mitad un año después;
- un pago adicional de 500 u.m. luego de dos años si el beneficio de la PYME B antes de intereses e impuestos (BAII) durante el primer año siguiente a la adquisición supera el importe de 2500 u.m., o un pago adicional de 700 u.m. luego de dos años si el beneficio de la PYME B antes de intereses e

Módulo 19: Combinaciones de Negocios y Plusvalía

impuestos (BAII) durante el primer año siguiente a la adquisición supera el importe de 4000 u.m. La PYME A creía probable que el BAII fuera superior a 2500 u.m. pero inferior a 4000 u.m.; y

- el suministro de una patente que tenía un valor razonable de 500 u.m. en la fecha de adquisición.

Los costos directamente atribuibles pagados por la PYME A en relación con la adquisición (incluidos los costos de 20 u.m. por emisión de las acciones) ascendían a 60 u.m.

La tasa de interés incremental de los préstamos tomados por la PYME A es del 10 por ciento.

Se requiere:

Para responder las Partes A a D de este caso práctico, debe ignorar los efectos del impuesto a las ganancias. Los efectos del impuesto a las ganancias son objeto de la Parte E de este caso práctico.

Parte A

Determine la fecha de adquisición.

Parte B

Determine el valor razonable de los activos identificables netos adquiridos por la PYME A en la fecha de adquisición.

Parte C

Determine el costo de la combinación de negocios.

Parte D

Determine el importe, si lo hubiere, de la plusvalía a reconocer como resultado de la combinación de negocios.

Parte E

Recalcule el importe, si lo hubiere, de la plusvalía a reconocer como resultado de la combinación de negocios, basándose en los siguientes supuestos:

- la tasa del impuesto a las ganancias aplicable es del 20 por ciento;
- la base fiscal de los activos y pasivos reconocidos por la PYME B en sus registros contables individuales es igual a sus respectivos importes en libros; y
- la amortización de la plusvalía no es deducible fiscalmente al determinar la ganancia fiscal.

Módulo 19: Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Respuesta al caso práctico 1

Parte A

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

En este caso, si bien la PYME A no designó administradores nuevos hasta el 15 de septiembre de 20X1 y la propiedad legal no se transfirió hasta el 30 de septiembre de 20X1, la PYME A tenía el poder para designar a todos los administradores de la PYME B desde el 1 de septiembre de 20X1. También se deben considerar todos los demás hechos y circunstancias pertinentes. Ante la ausencia de otros hechos o circunstancias que puedan indicar lo contrario, la fecha de adquisición es el 1 de septiembre de 20X1.

Parte B

El valor razonable de los activos identificables netos adquiridos por la PYME A es de 2610 u.m. (es decir, 4830 u.m. de valor razonable de los activos adquiridos menos 2220 u.m. de valor razonable de los pasivos y pasivos contingentes asumidos).

Cálculo de los activos identificables netos:

	<i>Valor razonable</i>
	u.m.
Activos intangibles (recetas)	800
Planta y equipo	1300
Terreno	2000
Vehículos de motor	320
Inventarios	280
Cuentas por cobrar	130
Activos totales	<u>4830</u>
Cuentas por pagar	700
Préstamos bancarios	1150
Provisiones (a corto plazo)	270
Pasivo contingente	100
Pasivos totales	<u>2220</u>
Activos identificables netos adquiridos	<u>2610</u>

Parte C

El costo de la combinación de negocios es de 3308 u.m.

Cálculo:

		u.m.
Contraprestación por la compra		
Acciones	100 acciones de la PYME A × 14 u.m.	1400
Efectivo pagado en la fecha de adquisición		500
Pago diferido en efectivo	500 u.m. × 1/1,1	455
Contraprestación contingente (objetivos de BAI)	500 u.m. × 1/(1,1) ²	413
Patente		500
Costos directamente atribuibles (sin incluir costos por emisión de acciones)		<u>40</u>
Costo total de la combinación de negocios		<u>3308</u>

Módulo 19: Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Parte D

El importe de la plusvalía reconocida como un activo como resultado de la combinación de negocios es de 698 u.m.

Cálculo: 3308 u.m. de costo de la combinación de negocios (Parte C) menos los activos netos adquiridos de 2610 u.m. (Parte B) = 698 u.m.

Parte E

Luego de considerar los efectos del impuesto a las ganancias, el importe de la plusvalía reconocida como activo, como resultado de la combinación de negocios, es de 1020 u.m.

Cálculo: 3308 u.m. de costo de la combinación de negocios menos el valor razonable de los activos identificables netos adquiridos de 2288 u.m. (véase el cálculo a continuación) = 1020 u.m. de plusvalía.

El valor razonable de los activos identificables netos adquiridos por la PYME A es de 2288 u.m.:

	<i>Valor razonable</i> u.m.
Activos identificables netos adquiridos antes de los efectos impositivos (Parte B)	2610
Pasivo por impuestos diferidos (véase más abajo)	<u>(322)</u>
Activos identificables netos adquiridos	<u>2288</u>

Módulo 19: Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Cálculo del pasivo por impuestos diferidos:

	<i>Importe en libros de entidad individual (PYME B)</i>	<i>Importe en libros del grupo en la fecha de adquisición (es decir, valor razonable)</i>	<i>Diferencia</i>	<i>Impuestos diferidos 20%</i>
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Activos intangibles (recetas)	–	800	800	(160)
Planta y equipo	1000	1300	300	(60)
Terreno	1500	2000	500	(100)
Vehículos de motor	300	320	20	(4)
Inventarios	200	280	80	(16)
Cuentas por cobrar	150	130	(20)	4
Cuentas por pagar	(700)	(700)	–	–
Préstamos bancarios	(1200)	(1150)	50	(10)
Provisiones (a corto plazo)	(250)	(270)	(20)	4
Pasivo contingente	–	(100)	(100)	20
Total	1000	2610	1610	
Pasivo total por impuestos diferidos				(322)

Nota: () indica un pasivo, mientras que un importe positivo indica un activo.

Módulo 19: Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Caso práctico 2

El 1 de junio de 20X1, la PYME A, una compañía de ventas minoristas, adquirió el 75 por ciento del capital en acciones emitido y el control de la PYME B, otra compañía de ventas minoristas. La contraprestación por la combinación de negocios fue de 3765 u.m. en efectivo y 30 u.m. de costos directamente atribuibles a la combinación de negocios. En la fecha de adquisición, los estados de situación financiera de la PYME A y la PYME B, junto con los valores razonables de los activos y pasivos reconocidos en el estado de situación financiera de la PYME B, fueron los siguientes:

	PYME A		PYME B	
	Importe en libros u.m.	Importe en libros u.m.	Valor razonable u.m.	
Activos				
Activos no corrientes				
Terreno	4000	1800	2500	
Equipo	2000	500	550	
Inversión en PYME B	3795	–	–	
	<u>9795</u>	<u>2300</u>		
Activos corrientes				
Inventarios	500	300	400	
Efectivo	700	100	100	
	<u>1200</u>	<u>400</u>		
Activos totales	<u>10 995</u>	<u>2700</u>		
Pasivos y patrimonio				
Patrimonio				
Capital en acciones	5000	1500		
Ganancias acumuladas	4195	600		
Patrimonio total	<u>9195</u>	<u>2100</u>		
Pasivos				
Pasivos no corrientes				
Provisiones (a largo plazo)	800	200	210	
	<u>800</u>	<u>200</u>		
Pasivos corrientes				
Cuentas por pagar	600	180	180	
Provisiones (a corto plazo)	400	220	220	
	<u>1000</u>	<u>400</u>		
Pasivos totales	<u>1800</u>	<u>600</u>		
Total pasivos y patrimonio	<u>10 995</u>	<u>2700</u>		

En la fecha de adquisición, la PYME B tenía una patente sin registrar con un valor razonable de 2000 u.m.

Los efectos impositivos se deben reflejar basándose en los siguientes supuestos:

- la tasa del impuesto a las ganancias aplicable es del 20 por ciento;
- la base fiscal de los activos y pasivos reconocidos por la PYME B en sus registros contables individuales es igual a sus respectivos importes en libros; y
- la amortización de la plusvalía no es deducible fiscalmente al determinar la ganancia fiscal.

Módulo 19: Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Se requiere:

Parte A

Calcule la plusvalía a reconocer, si la hubiere.

Parte B

Prepare el estado consolidado de situación financiera del grupo de la PYME A al 1 de junio de 20X1.

Parte C

Prepare la información a revelar necesaria que se presentará en relación con la combinación de negocios que se incluiría en los estados financieros consolidados del grupo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Módulo 19: Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Respuesta al caso práctico 2

Parte A

La PYME A reconoce una plusvalía de 516 u.m. (es decir, 3795 u.m. (3765 u.m. + 30 u.m.) de costo de la combinación de negocios menos 3279 u.m. ($0,75 \times 4372$ u.m.) del 75 por ciento de los activos identificables netos adquiridos).

Valor razonable de los activos identificables netos adquiridos:

	<i>Valor razonable</i> u.m.
Activos intangibles (patente)	2000
Terreno	2500
Equipo	550
Inventarios	400
Efectivo	100
Activos totales	5550
Provisiones (a largo plazo)	210
Cuentas por pagar	180
Provisiones (a corto plazo)	220
Pasivo por impuestos diferidos (véase más abajo)	568
Pasivos totales	1178
Activos identificables netos adquiridos	4372

Cálculo del pasivo por impuestos diferidos:

	<i>Importe en libros PYME B</i> u.m.	<i>Importe en libros del valor razonable del grupo</i> u.m.	<i>Diferencia</i> u.m.	<i>Impuesto 20 por ciento</i> u.m.
Activos intangibles (patente)	–	2000	2000	(400)
Terreno	1800	2500	700	(140)
Equipo	500	550	50	(10)
Inventarios	300	400	100	(20)
Efectivo	100	100	–	–
Provisiones (a largo plazo)	(200)	(210)	(10)	2
Cuentas por pagar	(180)	(180)	–	–
Provisiones (a corto plazo)	(220)	(220)	–	–
Total	2100	4940	2840	
Pasivo total por impuestos diferidos				(568)

Notas:

() indica un pasivo, mientras que un importe positivo indica un activo.

Si bien el importe en libros de la plusvalía del grupo (516 u.m.) supera su base fiscal (cero), no surgen impuestos diferidos por esta diferencia temporaria porque está exento de impuestos diferidos (véase el párrafo 29.16(b)).

Módulo 19: Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Parte B

Estado consolidado de situación financiera de la PYME A al 1 de junio de 20X1

	u.m.	u.m.	u.m.
Activos			
Activos no corrientes			
Plusvalía		516	
Patente		2000	
Terreno		6500	
Equipo		<u>2550</u>	
			11 566
Activos corrientes			
Inventarios		900	
Efectivo		<u>800</u>	
			1700
Activos totales			<u>13 266</u>
Pasivos y patrimonio			
Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora			
Capital en acciones		5000	
Ganancias acumuladas		<u>4195</u>	
		9195	
Participaciones no controladoras		<u>1093^(a)</u>	
Patrimonio total			10 288
Pasivos			
Pasivos no corrientes			
Provisiones (a largo plazo)		1010	
Pasivo por impuestos diferidos		<u>568</u>	
		1578	
Pasivos corrientes			
Cuentas por pagar	780		
Provisiones (a corto plazo)	<u>620</u>		
		1400	
Pasivos totales			<u>2978</u>
Total pasivos y patrimonio			<u>13 266</u>

^(a) 25 por ciento del valor razonable de 4372 u.m. en la fecha de adquisición de los activos identificables netos de la PYME B (véase la Parte A).

Módulo 19: Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Cálculos:

	PYME A	PYME B	Ajustes	Consolidación
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Activos				
Plusvalía	–	–	516	516
Patente	–	–	2000	2000
Terreno	4000	1800	700	6500
Equipo	2000	500	50	2550
Inversión en PYME B	3795	–	(3795)	–
Inventarios	500	300	100	900
Efectivo	700	100	–	800
Activos totales	10 995	2700	(429)	13 266

Pasivos y patrimonio

Patrimonio

Capital en acciones	5000	1500	(1500)	5000
Ganancias acumuladas	4195	600	(600)	4195
Participaciones no controladoras	–	–	1093	1093

Pasivos

Provisiones (a largo plazo)	800	200	10	1010
Pasivo por impuestos diferidos	–	–	568	568
Cuentas por pagar	600	180	–	780
Provisiones (a corto plazo)	400	220	–	620

Total pasivos y patrimonio	10 995	2700	(429)	13 266
-----------------------------------	---------------	-------------	--------------	---------------

Parte C

Información a revelar en los estados financieros consolidados de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1:

J. Plusvalía

	Nota	Costo	Amortización y deterioro del valor acumulados	Importe en libros
		u.m.	u.m.	u.m.
1 de enero de 20X0		–	–	–
Adquirido en la combinación de negocios	Z	516	–	516
Amortización anual		–	(30)	(30)
31 de diciembre de 20X0		516	(30)	486

Cálculo para la amortización de la plusvalía:

$$\text{Amortización} = (516 \div 10) \times \frac{7}{12}$$

Se ha supuesto una vida útil de 10 años y la adquisición se lleva a cabo siete meses antes de la finalización del periodo.

Módulo 19: Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Z. Adquisiciones

El 1 de junio de 20X1, la PYME A adquirió el 75 por ciento del capital en acciones emitido y el control de la PYME B, en una transacción en efectivo. Esta adquisición se ha contabilizado según el método de adquisición y se ha incluido en los estados financieros consolidados a partir de la fecha de adquisición.

La PYME B es un minorista especializado en ropa informal para niños y adolescentes, que complementa el negocio minorista de la PYME A, que provee ropa para la mujer.

Los importes reconocidos, a valor razonable, como resultado de la combinación de negocios en la fecha de adquisición, son los siguientes:

	<i>Nota</i>	u.m.	u.m.
Activos identificables netos adquiridos:			
Patente		2000	
Terreno		2500	
Equipo		550	
Inventarios		400	
Efectivo		<u>100</u>	
			5550
Cuentas por pagar		(180)	
Provisiones (a corto plazo)		(220)	
Provisiones (a largo plazo)		(210)	
Pasivo por impuestos diferidos		<u>(568)</u>	
			<u>(1178)</u>
Activos netos identificables totales			4372
Participación no controladora			(1093)
Plusvalía	J		<u>516</u>
Costo de la combinación de negocios			<u>3795</u>