

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 22 (NIC 22)
(REVISADA EN 1998)

Combinaciones de Negocios

La original NIC 22, Contabilización de las Combinaciones de Negocios, fue aprobada en noviembre de 1983.

En diciembre de 1993, la NIC 22 fue objeto de revisión, como parte del Proyecto sobre Comparabilidad y Mejora de los Estados Financieros. Se convirtió en la NIC 22, Combinaciones de Negocios (NIC 22, revisada en 1993).

En octubre de 1996, el Consejo del IASC aprobó, como consecuencia de la revisión de la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias, ciertos cambios en los párrafos 39(i) y 69 de la NIC 22, Combinaciones de Negocios (en la presente Norma son los párrafos 39(i) y 85). La revisión entró en vigor para los estados financieros que abarcaban ejercicios cuyo comienzo fuera a partir del 1 de julio de 1998.

En julio de 1998, se revisaron varios párrafos de la NIC 22 (revisada en 1993), para que fueran coherentes con las siguientes Normas, entonces recién emitidas: NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos; NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes y NIC 38, Activos Inmateriales. También fue revisado el tratamiento del fondo de comercio negativo. La Norma revisada (NIC 22, revisada en 1998), entró en vigor para los estados financieros que abarcaban ejercicios cuyo comienzo fuera a partir del 1 de julio de 1999.

En octubre de 1998, el personal técnico del IASC publicó por separado un folleto conteniendo los Fundamentos de las Conclusiones para la NIC 38, Activos Inmateriales, y para la NIC 22 (revisada en 1998). Las copias de esta publicación están disponibles en el Departamento de Publicaciones del IASC.

En 1999, fue modificado el párrafo 97, con el fin de reemplazar las referencias que contenía a la NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, por las correspondientes a la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance. Además, se modificaron los párrafos 30 y 31(c), al objeto de que fueran coherentes con la NIC 10 (revisada en 1999). El texto modificado tendrá vigencia cuando entre en vigor la NIC 10 (revisada en 1999), es decir, para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2000.

Las siguientes Interpretaciones SIC tienen relación con la NIC 22:

- SIC-9: Combinaciones de Negocios — Clasificación como Adquisición o como Unificación de intereses.
- SIC-22: Combinaciones de Negocios — Ajustes Posteriores de los Valores Razonables y del Fondo de Comercio Informados Inicialmente.
- SIC-28: Combinación de Negocios — Fecha de Intercambio y Valor Razonable de los Instrumentos de Capital.

NIC 22

ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-7
Definiciones	8
Naturaleza de una combinación de negocios	9-16
Adquisiciones	10-12
Adquisiciones inversas	12
Unificación de intereses	13-16
Adquisiciones	17-76
Contabilidad de las adquisiciones	17-18
Fecha de la adquisición	19-20
Coste de la adquisición	21-25
Reconocimiento de los activos y pasivos identificables	26-31
Distribución del coste de adquisición	32-35
Tratamiento preferente	32-33
Tratamiento alternativo permitido	34-35
Compras sucesivas de acciones	36-38
Determinación de los valores razonables de los activos y pasivos identificables adquiridos	39-40
Fondo de comercio surgido de la adquisición	41-58
Reconocimiento y valoración	41-43
Amortización	44-54
Recuperación del importe en libros — Pérdidas por deterioro	55-58
Fondo de comercio negativo surgido de la adquisición	59-64
Reconocimiento y valoración	59-63
Presentación	64
Ajustes a la contraprestación de adquisición que dependen de sucesos futuros contingentes	65-67
Cambios posteriores en el coste de adquisición	68-70
Identificación posterior de activos y pasivos identificables o cambios de valor en los mismos	71-76
Unificaciones de intereses	77-83

NIC 22

Contabilización de las unificaciones de intereses	77-83
Aplicable a todo tipo de combinaciones de negocios	84-85
Impuesto sobre las Ganancias	84-85
Información a revelar	86-98
Disposiciones	99-101
Fecha de vigencia	102-103

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las combinaciones de negocios. La Norma se ocupa tanto del caso de adquisición de una empresa por otra, como del infrecuente caso de unificación de intereses entre dos empresas cuando no puede identificarse a ninguna de ellas como adquirente. La contabilización de una adquisición implica determinar el coste de adquisición, distribuir el mismo entre los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, y contabilizar el fondo de comercio o fondo de comercio negativo, ya sea en el momento de la adquisición o en otros posteriores. Otras cuestiones relevantes en la contabilidad son la determinación del importe de los intereses minoritarios, la contabilización de las adquisiciones que tienen lugar a lo largo de un intervalo largo de tiempo, el registro de los cambios posteriores en el coste de adquisición o en la identificación de los activos y pasivos, así como la información a revelar sobre esta transacción.

ALCANCE

1. ***Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de las combinaciones de negocios.***
2. Una combinación de negocios puede estructurarse de diferentes formas, en función de razones legales, fiscales u otras consideraciones relevantes. Puede implicar la compra, por parte de una empresa, de los títulos que representen la propiedad de otra, o bien la adquisición de los activos netos de la otra compañía. La operación puede efectuarse mediante la emisión de acciones o mediante la transferencia de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo u otros activos. La transacción puede haber sido realizada entre los accionistas de las empresas que se combinan o entre una de las empresas y los propietarios de la otra. La combinación de negocios puede suponer el establecimiento de una nueva empresa que tome el control sobre las empresas combinadas, la transferencia de activos netos de una o más de las combinadas a otra, e incluso puede implicar la disolución de una o más de las empresas combinadas. Cuando el fondo económico de la transacción sea coherente con la definición de combinación de negocios dada en esta Norma, los requisitos de contabilización e información a revelar contenidos en la misma serán aplicables a la transacción, con independencia de la estructura concreta que adopte la combinación en cuestión.
3. La combinación de negocios puede dar lugar a una relación dominante-dependiente, en la que la adquirente es la dominante y la adquirida pasa a ser la dependiente. En tales circunstancias, la adquirente aplicará lo contemplado en esta Norma al elaborar sus estados financieros consolidados. Además, incluirá la participación en la empresa adquirida en sus estados financieros individuales, como una inversión en una dependiente (véase la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes).

NIC 22

4. La combinación de negocios puede hacerse mediante la compra de los activos netos de otra empresa, incluyendo un eventual fondo de comercio, en lugar de adquirir las acciones de la otra entidad. Tal combinación de negocios no constituye una relación dominante-dependiente. Si se da esta circunstancia, el adquirente aplicará esta Norma al elaborar sus estados financieros individuales y, consecuentemente, también en sus estados financieros consolidados.
5. Una combinación de negocios puede dar lugar a una fusión, de las contempladas por la ley. Aunque los requisitos para una fusión legal difieren según países, por lo general, una fusión legal es una fusión entre dos sociedades en la cual:
 - (a) los activos y pasivos de una sociedad se transfieren a la otra, disolviéndose la primera; o bien
 - (b) los activos y pasivos de ambas sociedades se transfieren a una nueva sociedad y se disuelven las compañías fusionadas.

Muchas fusiones legales surgen como parte del proceso de reestructuración o reorganización de un grupo de sociedades, y no se abordan en esta Norma porque se trata de transacciones entre empresas bajo control común. No obstante, toda combinación de negocios, que dé lugar a que dos entidades se integren en el mismo grupo, se tratará contablemente, según lo establecido en la presente Norma, como una adquisición o como una unificación de intereses en los estados financieros consolidados del citado grupo.
6. En esta Norma no se abordan los estados financieros individuales de la dominante, salvo en las circunstancias descritas en el párrafo 4. Los estados financieros individuales citados se elaborarán, siguiendo diferentes formatos de presentación en distintos países, con el objetivo de satisfacer diversas necesidades informativas.
7. Esta Norma no se ocupa de:
 - (a) las transacciones entre empresas bajo control común; ni de
 - (b) las participaciones en negocios conjuntos (véase la NIC 31, Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos) o los estados financieros de estos negocios.

DEFINICIONES

8. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

Una combinación de negocios es la unificación de empresas independientes en una entidad económica única, como resultado de que una de las empresas se une con la otra u obtiene el control sobre los activos netos y las operaciones de la misma.

Una adquisición es una combinación de negocios en la que una de las empresas, la adquirente, obtiene el control sobre los activos netos y las actividades de la otra, la adquirida, a cambio de una transferencia de activos, el reconocimiento de un pasivo o la emisión de capital.

Una unificación de intereses es una combinación de negocios en la que los propietarios de todos los negocios que se combinan acuerdan compartir el control sobre la totalidad, o la práctica totalidad, de los activos netos y las operaciones de las citadas empresas, a fin de conseguir una coparticipación mutua en los riesgos y beneficios de la entidad combinada a partir de ese momento, de manera que ninguna entidad de las que forman parte pueda ser identificada como adquirente frente a la otra u otras.

Control es el poder para dirigir las políticas de explotación y financiera de una empresa, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.

Una dominante es una empresa que tiene una o más dependientes.

Una dependiente es una empresa controlada por otra (denominada dominante).

Los intereses minoritarios son la parte de los resultados netos de la explotación, así como de los activos netos de la dependiente que no pertenecen, ya sea directa o indirectamente a través de otras empresas dependientes, a la dominante del grupo.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en una transacción libre.

Son activos monetarios tanto el dinero en efectivo como otros activos, que se van a recibir en cantidades fijas o determinables de dinero.

Fecha de adquisición es el momento en el que la adquirida transfiere a la adquirente de manera efectiva, el control sobre los activos netos y las actividades que desarrolla.

NATURALEZA DE UNA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS

9. Al plantear la contabilización de una combinación de negocios, una operación de adquisición es diferente, en su fondo y significado económico, de una unificación de intereses, y es necesario, por tanto, reflejar en los estados financieros el fondo económico de la operación ⁽¹⁾. Por tanto, se prescribe un método diferente para cada una de las situaciones.

Adquisiciones

10. En la práctica totalidad de las combinaciones de negocios, una de las empresas participantes obtiene el control sobre la otra, lo que permite identificar a la adquirente. Se puede presumir que el control se obtiene cuando una de las empresas combinadas adquiere más de la mitad de los derechos de voto de la otra, a menos que se pueda demostrar, alegando circunstancias excepcionales, que tal propiedad no constituye control. Incluso cuando una de las empresas combinadas no adquiera más de la mitad de los derechos de voto de la otra empresa participante en la combinación, puede ser posible identificar a una adquirente, siempre que una de las empresas, como resultado de la combinación, haya conseguido:
- (a) poder sobre más de la mitad de los derechos de voto de la otra empresa en virtud de acuerdos con otros inversores;
 - (b) poder para dirigir las políticas de explotación y financieras de la otra empresa, por medio de un acuerdo o por disposición estatutaria;
 - (c) poder para designar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de administración, u órgano de dirección equivalente, de la otra empresa; o
 - (d) poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del órgano de administración u órgano de dirección equivalente de la otra empresa.
11. A pesar de que, en ocasiones, es difícil identificar a una adquirente, existen indicaciones que revelan su existencia. Por ejemplo:
- (a) el valor razonable de una empresa es significativamente más grande que el de la otra participante en la operación, en cuyo caso la empresa mayor es la adquirente;
 - (b) se efectúa la combinación a través de un intercambio de acciones ordinarias con derecho a voto a cambio de efectivo, en cuyo caso la empresa que da el efectivo es la adquirente; o bien
 - (c) la combinación de negocios da lugar a que la gerencia de una empresa sea capaz de controlar la selección del equipo de dirección del negocio combinado resultante, en cuyo caso la empresa dominante es la adquirente.

Adquisiciones inversas

12. En ciertas ocasiones, una empresa se convierte en propietaria de las acciones de otra empresa, pero emite a cambio tal cantidad de acciones, que el control del negocio combinado pasa a los antiguos propietarios de la empresa que ha sido adquirida. Esta situación constituye una adquisición inversa. Aunque, desde el punto de vista legal, la empresa que emite las acciones puede ser considerada como la empresa dominante, porque es la que continúa con su actividad, la empresa adquirente es aquella cuyos propietarios controlan ahora la

⁽¹⁾ Véase también la Interpretación SIC-9: Combinaciones de Negocios — Clasificación como Adquisición o como Unificación de Intereses.

NIC 22

entidad combinada, ya sea por su poder de voto o por otro de los medios de control mencionados en el párrafo 10. Así, es preciso considerar que la empresa que ha emitido las acciones ha sido adquirida por la otra empresa, y que esta última es la adquirente, aplicándose el método de la adquisición a los activos y pasivos de la empresa que ha emitido las acciones.

Unificación de intereses

13. Hay circunstancias de tipo excepcional en las que no se puede identificar a ningún adquirente. En lugar de ser una de las partes dominante, los accionistas de los negocios combinados se unen, en un acuerdo sustancialmente igualitario, para compartir el control sobre la totalidad, o la práctica totalidad, de sus activos netos y las actividades de las citadas empresas. Además, los equipos de dirección de los negocios combinados participan en la gestión de la nueva entidad resultante. A consecuencia de lo anterior, los propietarios de las empresas que se combinan, participan mutuamente en los riesgos y beneficios del negocio conjunto. Tal tipo de combinación de negocios se trata contablemente como una unificación de intereses.
14. En circunstancias normales, la coparticipación en los riesgos y beneficios no es posible sin un intercambio equitativo de acciones comunes entre las empresas que se combinan. Este tipo de canje asegura que se mantendrán las participaciones relativas provenientes de las empresas que se combinan, preservando así el poder de voto de las partes implicadas. No obstante, para que sea efectivamente un intercambio equitativo, no puede haber una reducción significativa en los derechos que corresponderían a las acciones de cualquiera de las empresas que entran en la combinación, puesto que entonces la influencia de ésta quedará mermada.
15. Con el fin de llegar a una coparticipación mutua en los riesgos y beneficios de la entidad combinada:
 - (a) se intercambian o ponen en un fondo común la mayoría, si no la totalidad, de las acciones ordinarias con voto de las empresas que se combinan;
 - (b) el valor razonable de cada una de las empresas que entra en la combinación no difiere significativamente del correspondiente a la otra; y
 - (c) los propietarios de cada empresa mantienen sustancialmente el mismo poder de voto y participación después de la combinación que antes de la misma con respecto a los demás de esa entidad.
16. La coparticipación mutua en los riesgos y beneficios de la entidad combinada se ve disminuida, a la vez que se incrementa la posibilidad de identificar a un adquirente en la operación, cuando:
 - (a) la relativa igualdad en los valores razonables de las empresas combinadas se reduce, y el porcentaje de acciones ordinarias con voto intercambiadas disminuye;
 - (b) los acuerdos financieros, concluidos antes o después de llevar a cabo la combinación, dan alguna ventaja relativa a uno de los grupos sobre el resto de los accionistas; y también cuando
 - (c) la participación de uno de los grupos en el patrimonio neto de la entidad combinada depende del rendimiento, posterior a la combinación, de la empresa que controlaba previamente.

ADQUISICIONES*Contabilidad de las adquisiciones*

17. ***Toda combinación de negocios que sea una adquisición debe ser contabilizada utilizando el método de compra, tal como se describe en las normas contenidas en los párrafos 19 a 76.***
18. El uso del método de compra, al contabilizar la adquisición de una empresa, tiene como resultado que la operación se registra de forma similar a la adquisición de otros activos. Esto es adecuado puesto que toda adquisición implica una transacción en la que se transfieren activos, se reconocen pasivos o se emite capital, a cambio del control de los activos netos y las actividades de otra empresa. El método de compra utiliza el coste como base para contabilizar la adquisición, procediendo a determinar este coste en función del acuerdo de intercambio que subyace en la transacción de compra de una empresa por otra.

Fecha de la adquisición

19. ***A partir del momento de la adquisición, el adquirente debe:***
- (a) ***incorporar los resultados de las operaciones de la adquirida a la cuenta de resultados; y***
 - (b) ***reconocer, en el balance, los activos y pasivos identificables de la adquirida, así como cualquier fondo de comercio o fondo de comercio negativo, resultante de la adquisición.***
20. La fecha de adquisición es el momento en que se transfiere a la adquirente, de forma efectiva, el control de los activos netos y las operaciones de la empresa adquirida, y ésta es también la fecha en que comienza a aplicarse el método de compra. Los resultados de las operaciones de la empresa adquirida se comenzarán a incorporar a los estados financieros de la adquirente a partir de la fecha de adquisición, que es el momento en que se transfiere efectivamente el control de la empresa adquirida a la adquirente. En esencia, la fecha de adquisición es la fecha a partir de la cual la adquirente tiene poder para dirigir las políticas de explotación y financieras de la empresa, con el fin de obtener beneficios económicos de sus actividades. El control no se puede considerar transferido a la adquirente hasta que se hayan cumplido todas las condiciones necesarias para proteger los intereses de las partes implicadas en la operación. No obstante, esta condición no supone que la operación tenga que ser cerrada o finalizada legalmente antes de que el control efectivo pase a la adquirente. Al valorar si se ha transferido o no el control, es necesario considerar el fondo económico de la adquisición.

Coste de la adquisición

21. ***Toda adquisición debe contabilizarse según su coste, que es el importe de efectivo o equivalente al efectivo pagado por ella, o bien el valor razonable, en el momento del intercambio, de las contrapartidas entregadas por la adquirente a cambio del control sobre los activos netos de la otra empresa, importes a los que se añadirá cualquier coste directamente atribuible a la adquisición*** ⁽²⁾.
22. Cuando la adquisición implique más de una transacción de intercambio, el coste de adquisición será la suma de todos los costes de las transacciones individuales. Cuando la adquisición se ejecute en varias etapas, es importante distinguir entre la fecha de adquisición y las diferentes fechas en las que tienen lugar los intercambios. Aunque la contabilidad de la adquisición comienza en la fecha de adquisición, se utilizará para realizar la misma toda la información, sobre los costes y valores razonables, determinada en las fechas de cada una de las transacciones de intercambio.
23. Los activos monetarios que se entregan, así como los pasivos que se contraen en la transacción, se valorarán por sus valores razonables en el momento del intercambio. Cuando se difiera el pago de la contraprestación, el coste de adquisición es el valor actual de la contraprestación, teniendo en cuenta cualquier tipo de prima o descuento, que sea probable tener que afrontar en el momento del pago, y no solamente el valor nominal de las partidas a pagar.
24. Al determinar el coste de adquisición, los valores negociables emitidos por la adquirente se valorarán por su valor razonable, que es el valor de mercado en el momento de la transacción de intercambio, siempre que las fluctuaciones excesivas o la estrechez del mercado no hagan del valor de mercado, un indicador poco fiable del valor de los títulos. Cuando el precio de mercado en una fecha particular resulte un indicador poco fiable, es preciso considerar los movimientos de la cotización en un periodo razonable, antes y después del anuncio de las condiciones de la adquisición. Cuando el mercado en sí sea poco fiable, o no exista cotización para los títulos, se estimará el valor de mercado de los títulos emitidos por la adquirente, tomando como referencia su participación proporcional en el valor razonable de la empresa del adquirente, o bien su participación en el valor razonable de la empresa adquirida, el que sea más evidente. La contraprestación en efectivo que, eventualmente, se ofrezca a los accionistas como alternativa a los títulos, también puede suministrar alguna evidencia sobre el valor razonable de los mismos. En general, puede afirmarse que, al determinar el valor

⁽²⁾ Véase también la SIC-28: Combinación de Negocios — Fecha de Intercambio y Valor Razonable de los Instrumentos de Capital.

NIC 22

razonable de los títulos emitidos en la contraprestación de adquisición, es preciso tener en cuenta todos los aspectos de la operación, incluyendo los factores que han influido en la negociación, así como las valoraciones que puedan suministrar expertos independientes.

25. Además de la contraprestación de adquisición, el adquirente puede incurrir en costes directos relacionados con esta transacción. Entre tales costes están los de emisión y registro de las acciones, así como los honorarios profesionales pagados a los expertos legales, contables, peritos y a otros asesores para efectuar la adquisición. Los costes generales de tipo administrativo, incluyendo los de mantenimiento del departamento que lleva a cabo las adquisiciones, no están relacionados directamente con la transacción particular efectuada, y por tanto no se incluyen en el coste de adquisición, sino que se reconocen como gastos del ejercicio en que se incurren.

Reconocimiento de los activos y pasivos identificables

26. ***Los activos y pasivos identificables adquiridos, que han de ser reconocidos de acuerdo con el párrafo 19, deben ser aquellos de la adquirida que existían en la fecha de la adquisición, junto con cualquier pasivo reconocido de acuerdo con el párrafo 31. Estos elementos deben ser reconocidos individualmente a la fecha de adquisición, si y sólo si:***

- (a) ***es probable que se deriven de los mismos beneficios económicos futuros a recibir por la adquirente, o que la misma tenga que desprenderse en el futuro de recursos que incorporen beneficios económicos;***
y
- (b) ***se dispone de una valoración fiable de su coste o valor razonable.***

27. Los activos y pasivos adquiridos, que hayan sido reconocidos utilizando las reglas del párrafo 26, se describen en esta Norma como activos y pasivos identificables. Si se adquieren activos o pasivos que no cumplen los criterios para su reconocimiento, ello supondrá una modificación en el importe del fondo de comercio o fondo de comercio negativo derivado de la adquisición, puesto que el importe del mismo se determinará como el coste residual de la adquisición tras el reconocimiento contable de todos los activos y pasivos identificables.
28. Los activos y pasivos identificables, sobre los que el adquirente obtiene el control, pueden incluir algunos elementos que no estaban reconocidos previamente en los estados financieros de la adquirida. Ello puede ser debido a que, antes de la adquisición, no cumplían los criterios para su reconocimiento como tales. Este es el caso, por ejemplo, de las pérdidas fiscales no utilizadas por parte de la adquirida que, tras la adquisición, cumplen las condiciones para ser activos, pues la adquirente dispone de suficientes ganancias fiscales como para absorberlas.
29. ***Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo 31, no deben ser reconocidos, en la fecha de adquisición, pasivos que se deriven de intenciones o actuaciones a realizar por la empresa adquirente. Tampoco deben reconocerse pasivos por pérdidas futuras u otros costes que se espere incurrir como resultado de la adquisición, ya sea por parte de la adquirente o de la empresa adquirida.***
30. Los pasivos a los que hace referencia el párrafo 29, no constituyen pasivos de la adquirida en el momento de la adquisición. Por tanto, no son relevantes a la hora de distribuir el coste de la compra efectuada. Sin embargo, esta Norma contiene una excepción específica a este principio general. Esta excepción se aplicará siempre que la adquirente haya desarrollado planes que tengan relación con las actividades de la empresa adquirida, de forma que aparezca un determinado pasivo como consecuencia directa de la adquisición. Puesto que los planes anteriores son una parte del plan general que la adquirente ha confeccionado para adquirir el otro negocio, esta Norma contiene la exigencia de que la empresa adquirente proceda a reconocer una provisión por los costes que se derivarán de la actuación (véase el párrafo 31). Para los propósitos de aplicación de esta Norma, los activos y los pasivos identificables adquiridos comprenden también la citada provisión, reconocida en aplicación del párrafo 31. En el citado párrafo se establecen condiciones estrictas, diseñadas para asegurar que los planes son parte integrante de la adquisición, y que en un periodo corto de tiempo (como máximo tres meses después de la adquisición o antes del momento en que se formulen los estados financieros, según que plazo se cumpla antes), la empresa adquirente tendrá desarrollados los citados planes, de forma que la empresa se vea obligada a reconocer una provisión por reestructuración, según lo establecido por la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Esta Norma también exige, a las empresas, proceder a la reversión de tales provisiones si el plan no se lleva a cabo de la manera prevista, o según el calendario originalmente aprobado (véase el párrafo 75), así como a incluir información sobre las referidas provisiones (véase el párrafo 92).

31. *En la fecha de adquisición, la empresa adquirente deberá proceder a reconocer una provisión, que no era un pasivo para la empresa adquirida en esa fecha, si y sólo si la adquirente:*
- (a) *ha desarrollado, en el momento de la adquisición o con anterioridad a la misma, los componentes principales de un plan que implique la reducción o la terminación de las actividades del negocio adquirido, y que se refiera a:*
 - (i) *indemnizaciones a los empleados del negocio adquirido por la terminación de sus contratos;*
 - (ii) *la clausura de fábricas, talleres u otras ubicaciones de la adquirida;*
 - (iii) *la eliminación de líneas de producción del negocio adquirido; o bien*
 - (iv) *la terminación de los contratos de la adquirida que resultaran onerosos para la adquirente, siempre que el adquirente hubiese comunicado a la otra parte, en la fecha de la adquisición o en un momento anterior, la finalización del contrato;*
 - (b) *ha procedido a dar publicidad sobre las principales características del plan, bien en la fecha de la adquisición o en un momento anterior, de forma que haya generado expectativas válidas de que el plan será llevado a cabo, para aquellos que se vean afectados por su existencia; y*
 - (c) *ha desarrollado estas características principales del plan en planes formales detallados, en la fecha más próxima de las dos siguientes: tres meses después de la fecha de adquisición o la fecha en la que se formulan los estados financieros, incluyendo al menos, los siguientes extremos:*
 - (i) *las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;*
 - (ii) *las principales ubicaciones o localizaciones afectadas;*
 - (iii) *la ubicación, función y número aproximado de los empleados que serán indemnizados tras prescindir de sus servicios;*
 - (iv) *los desembolsos que se llevarán a cabo; y*
 - (v) *las fechas en las que el plan será implementado.*

Las provisiones que se reconozcan en cumplimiento de lo establecido en este párrafo, deberán cubrir sólo los costes de los conceptos contenidos en los apartados (a) (i) hasta (a) (iv) anteriores.

Distribución del coste de adquisición

Tratamiento preferente

32. *Los activos y pasivos identificables reconocidos, según el párrafo 26, deben ser valorados según el importe que resulte de sumar:*
- (a) *el valor razonable de los activos y pasivos identificables, adquiridos en la fecha de la compraventa, en función de la porción de propiedad adquirida por el comprador en el acuerdo de intercambio; y*
 - (b) *la proporción de los intereses minoritarios del importe en libros, anterior a la adquisición, de los activos y pasivos identificables de la dependiente.*

Cualquier fondo de comercio o fondo de comercio negativo resultante, debe ser contabilizado según lo establecido en esta Norma.

33. El coste de adquisición se distribuye, entre los activos y pasivos identificables reconocidos según el párrafo 26, tomando como referencia su valor razonable en la fecha del acuerdo de adquisición. No obstante, el coste de adquisición se relaciona únicamente con el porcentaje de activos y pasivos netos identificables comprados por el adquirente. Consecuentemente, cuando el adquirente no compra la totalidad de las acciones de la otra empresa, el valor de los intereses minoritarios se determina según la proporción de propiedad mantenida, por los accionistas externos, en el importe en libros de los activos netos identificables de la dependiente. La razón de lo anterior es que dichos intereses minoritarios no han tomado parte en el acuerdo que ha llevado a la adquisición de la otra empresa.

NIC 22

Tratamiento alternativo permitido

34. ***Los activos y pasivos identificables, reconocidos según el párrafo 26, deben valorarse por sus valores razonables en la fecha de adquisición. Cualquier fondo de comercio o fondo de comercio negativo resultante, debe ser contabilizado según lo establecido en esta Norma. Los eventuales intereses minoritarios resultantes deben ser valorados según la proporción minoritaria de los valores razonables de los activos y pasivos identificables reconocidos, de acuerdo con el citado párrafo 26.***
35. Según este tratamiento, los activos netos identificables sobre los que el adquirente ha obtenido el control se valorarán por sus valores razonables, con independencia de si aquél ha adquirido la totalidad o no del capital de la otra empresa, o de si ha adquirido directamente los activos mencionados. Consecuentemente, la partida de intereses minoritarios se valorará según la porción de propiedad que éstos tengan en los activos netos identificables de la dependiente.

Compras sucesivas de acciones

36. Una determinada adquisición puede haber supuesto más de una compraventa de títulos, como sucede, por ejemplo, cuando se lleva a cabo en etapas, mediante compras sucesivas en bolsa. Si esto ocurriese, cada transacción importante será tratada por separado, tanto para determinar los valores razonables de los activos y pasivos identificables adquiridos, como para establecer el importe del fondo de comercio o fondo de comercio negativos en la transacción. Esto dará lugar, en todas y cada una de las adquisiciones importantes, a una comparación entre el valor de la inversión efectuada y el de la participación en el valor razonable de los activos y pasivos netos identificables adquiridos en cada transacción significativa.
37. Cuando la adquisición se lleva a cabo por medio de compras sucesivas, los valores razonables de los activos y pasivos identificables pueden diferir, entre las fechas de las diferentes transacciones. Si todos los activos y pasivos identificables, relacionados con una compra, se reexpresan según sus valores razonables, en el momento de cada adquisición sucesiva, los ajustes que esta reexpresión suponga en las participaciones previamente adquiridas también se reflejarán contablemente.
38. Antes de ser calificada como una adquisición, la transacción puede estar tratada como inversión en una empresa asociada, y contabilizarse utilizando el método de la participación, según lo establecido en la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas. De ser así, la determinación de los valores razonables de los activos y pasivos identificables adquiridos, así como el reconocimiento del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, se produce hipotéticamente desde la fecha en que se aplica el método de la participación. Cuando la participación no cumple las condiciones de empresa asociada, los valores razonables de los activos y pasivos identificables se determinarán en la fecha de cada compra importante, y se reconocerá el fondo de comercio o fondo de comercio negativo desde la fecha de la adquisición.

Determinación de los valores razonables de los activos y pasivos identificables adquiridos

39. A continuación se dan algunas reglas generales para determinar el valor razonable de ciertos activos y pasivos identificables adquiridos:
- (a) títulos cotizados, por sus valores corrientes de mercado;
 - (b) títulos no cotizados en el mercado, por sus valores estimados, tomando en consideración datos tales como los índices precio ganancia, los rendimientos por dividendo y los tipos de crecimiento esperado de títulos comparables, emitidos por empresas de similares características;
 - (c) partidas a cobrar, por los valores actuales de los importes a recibir, determinados utilizando tipos de interés de mercado apropiados, menos las correspondientes rebajas por insolvencias y costes de cobranza, en su caso. No obstante, el descuento no es necesario para las partidas a cobrar a corto plazo, siempre que la diferencia entre el importe nominal y el importe descontado sea de escasa importancia relativa;

- (d) existencias:
- (i) productos terminados y mercaderías, por sus precios de venta menos la suma de: (a) los costes de enajenación o abandono, y (b) una proporción razonable de ganancias que retribuyan el esfuerzo de venta de la adquirente, calculada a partir de las ganancias obtenidas en mercaderías o productos terminados similares;
 - (ii) productos en curso, por los precios de venta de los productos terminados correspondientes menos la suma de: (a) los costes necesarios para completar la fabricación, (b) los costes de enajenación o abandono, y (c) una proporción razonable de ganancias que retribuyan el esfuerzo de producir y vender por parte de la adquirente, calculada a partir de las ganancias obtenidas en productos terminados similares; y
 - (iii) materias primas, por sus costes corrientes de reposición;
- (e) terrenos y edificios, por sus valores de mercado;
- (f) inmovilizado material, por su valor de mercado, determinado normalmente mediante tasación, pero si no hay evidencia del valor de mercado, por causa de la naturaleza especializada del inmovilizado material, o porque los mismos se venden sólo en raras ocasiones, salvo como parte de una empresa en funcionamiento, se valorarán a su coste de reposición debidamente amortizado;
- (g) activos inmateriales, según han sido definidos en la NIC 38, Activos Inmateriales, por sus valores razonables, determinados según las reglas siguientes:
- (i) por referencia a un mercado activo, como se define en la citada NIC 38; y
 - (ii) si no existiera un mercado activo sobre una base que refleje la cantidad que la empresa hubiera pagado por el activo en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor bien informados y dispuestos, sobre la base de la mejor información disponible (véase la NIC 38 para obtener directrices más completas sobre la determinación del valor razonable de un activo inmaterial adquirido en una combinación de negocios);
- (h) los activos netos o las obligaciones por planes de prestaciones definidas, a los valores actuales de las obligaciones por prestaciones definidas, menos el valor razonable de los activos del plan, teniendo en cuenta que los activos sólo se reconocerán en la medida que sea probable que estén disponibles para la empresa, en forma de reembolsos procedentes del plan o de una reducción en las aportaciones futuras;
- (i) los activos y pasivos por impuestos, por el importe de la ganancia fiscal derivada de las pérdidas fiscales o los impuestos a pagar respecto a las ganancias o pérdidas, valorados desde la perspectiva de la entidad combinada o grupo resultante de la adquisición. El activo o el pasivo por impuestos se determinará tras contabilizar el efecto fiscal de la reexpresión de los activos y pasivos identificables por su valor razonable, y su saldo no ha de ser objeto de descuento. Entre los activos fiscales se incluirán los eventuales activos por impuestos diferidos de la adquirente, que no se reconocieron antes de la combinación de negocios, pero que, como consecuencia de la misma, pasan a satisfacer los criterios para su reconocimiento de la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias;
- (j) acreedores comerciales y pagarés, deudas a largo plazo, pasivos, ingresos devengados y otras cuentas a pagar, por los valores actuales de los pagos a realizar para liquidar esas cuentas, descontados a los tipos de interés de mercado que resulten apropiados, teniendo en cuenta que el descuento no es obligatorio para los pasivos a corto plazo, siempre y cuando la diferencia entre el importe nominal de los mismos y el importe ya descontado sea de poca importancia relativa;
- (k) contratos onerosos y otros pasivos identificables de la adquirida, por los valores actuales de los importes que serán desembolsados, para cancelar la obligación de que se trate, calculados al tipo de interés de mercado que sea apropiado; y
- (l) provisiones por reducción o cancelación de actividades de la empresa adquirida que hayan sido objeto de reconocimiento según lo establecido en el párrafo 31, por los importes calculados de acuerdo con la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.

Algunas de las directrices anteriores presuponen que los valores razonables se determinarán utilizando el descuento. Cuando en una directriz no se haya hecho referencia al descuento, éste puede no ser utilizado al calcular los valores razonables de los activos y pasivos identificables.

NIC 22

40. ***Si no se ha podido determinar el valor razonable de un activo inmaterial por referencia a un mercado activo (definido en la NIC 38, Activos Inmateriales), el importe que se debe reconocer para ese activo inmaterial, en la fecha de adquisición, estará limitado a una cantidad que no de lugar a la creación, o en su caso al incremento, del fondo de comercio negativo surgido de la adquisición (véase el párrafo 59).***

Fondo de comercio surgido de la adquisición

Reconocimiento y valoración

41. ***Todo exceso del coste de adquisición sobre la participación de la adquirente en el valor razonable de los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, en la fecha de la transacción de intercambio, debe ser calificado como un fondo de comercio y reconocido como un activo.***
42. El fondo de comercio, surgido de la adquisición, representa un pago efectuado por la empresa adquirente anticipándose a los beneficios económicos futuros. Estos beneficios económicos futuros pueden aparecer a consecuencia de la sinergia entre los activos identificables adquiridos, o por causa de activos que, individualmente considerados, no cumplan las condiciones para tratarlos como activos en los estados financieros, pero por los cuales la empresa adquirente ha estado dispuesta a pagar en el momento de la adquisición.
43. ***El fondo de comercio debe ser contabilizado por su coste, menos la amortización acumulada y la pérdida acumulada por deterioro en su valor.***

Amortización

44. ***El fondo de comercio debe ser objeto de amortización de una forma sistemática a lo largo de su vida útil. El periodo de amortización debe reflejar la mejor estimación del plazo a lo largo del cual se espera que produzca beneficios económicos para la empresa. Existe la presunción refutable de que la vida útil del fondo de comercio no es superior a veinte años, desde el momento de su reconocimiento inicial.***
45. ***El método de amortización utilizado debe reflejar el patrón de consumo esperado, por parte de la empresa, de los beneficios económicos derivados del fondo de comercio. En tal sentido, debe adoptarse el método lineal de amortización, a menos que exista una evidencia convincente de que, en las circunstancias concretas, es más apropiado algún otro método.***
46. ***La amortización de cada ejercicio debe ser reconocida como un gasto en la cuenta de resultados.***
47. Conforme pasa el tiempo, el fondo de comercio pierde valor, reflejando el hecho de que su capacidad de servicio disminuye. En algunos casos puede parecer que el valor del fondo de comercio no disminuye con el tiempo. Esto sucede porque el potencial de beneficios económicos que fue adquirido en un principio, está siendo reemplazado progresivamente por otro potencial distinto de beneficios económicos, que se deriva de las mejoras siguientes del fondo de comercio. En otras palabras, se está produciendo una sustitución del fondo de comercio adquirido por otro fondo de comercio generado internamente. En la NIC 38, Activos Inmateriales, se prohíbe el reconocimiento como activo de cualquier fondo de comercio generado internamente. Por tanto, resultará apropiado que la partida que representa el fondo de comercio adquirido sea amortizada, utilizando un método sistemático, a lo largo del periodo que represente la mejor estimación de su vida útil.
48. Es preciso considerar varios factores a la hora de estimar la vida útil del fondo de comercio, entre los que se incluyen los siguientes:
- (a) la naturaleza y la vida previsible del negocio adquirido;
 - (b) la estabilidad y la vida previsible de la industria con la que se relacione el fondo de comercio;
 - (c) la información pública sobre las características del fondo de comercio en empresas o sectores industriales similares, y los ciclos de vida característicos de tales actividades;
 - (d) los efectos de la obsolescencia en el producto, los cambios en la demanda y otros factores económicos relativos a la empresa que se haya adquirido;

- (e) las expectativas de vida activa de los empleados o grupos de empleados clave, así como si la empresa adquirida puede ser administrada de forma eficaz por equipos de gerentes diferentes;
 - (f) el importe de los desembolsos por mantenimiento, o el volumen de financiación necesario para conseguir la obtención de los beneficios económicos futuros de la empresa adquirida, así como la capacidad que la compañía tenga para alcanzar los mismos;
 - (g) las reacciones esperadas por parte de los competidores actuales o potenciales; y
 - (h) el periodo de control sobre la empresa que se acaba de adquirir, así como los condicionantes legales, reglamentarios o contractuales que afecten a su vida útil.
49. Debido a que el fondo de comercio representa, entre otras cosas, beneficios económicos futuros debidos a la sinergia o a activos que no han podido reconocerse por separado, es difícil estimar su vida útil. Además, las estimaciones de la vida útil serán menos fiables a medida que aumente la duración de su vida esperada. La presunción manejada en esta Norma es que el fondo de comercio no tiene una vida útil superior a veinte años, contados desde el momento del reconocimiento inicial.
50. En casos muy raros, pudiera existir una evidencia convincente de que la vida útil del fondo de comercio va a superar el periodo de veinte años. Aunque es difícil encontrar ejemplos, esto puede suceder cuando el fondo de comercio en cuestión está tan directamente relacionado con un activo identificable, o un grupo de activos, que cabe esperar, de forma razonable, que aporten beneficios a la empresa a lo largo de toda la vida útil de tales elementos identificables. En tales casos, se invalida y rechaza la presunción de que la vida útil no va a superar los veinte años, y la empresa:
- (a) amortizará el fondo de comercio en el periodo que represente la mejor estimación de su vida útil;
 - (b) estimará el importe recuperable del fondo de comercio, al menos, anualmente, con el fin de detectar cualquier pérdida por deterioro del elemento (véase el párrafo 56); y
 - (c) revelará información, a través de una nota, de las razones por las que ha rechazado la presunción, así como de los factores que han jugado un papel importante en la determinación de la vida útil del fondo de comercio (véase el párrafo 88(b)).
51. La vida útil del fondo de comercio siempre estará limitada en el tiempo. La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del fondo de comercio, aunque no justifica la elección de un periodo de amortización que sea tan corto que resulte irreal.
52. En raras ocasiones, o quizá en ninguna, existirá una evidencia suficiente como para utilizar un método de amortización distinto del lineal, más aún cuando el método produzca, en el fondo de comercio, una amortización acumulada menor que la obtenida al utilizar el método de amortización lineal. El método de amortización escogido será aplicado de forma coherente en cada ejercicio, salvo que se produzca un cambio en los patrones esperados de consumo de los beneficios económicos derivados del fondo de comercio.
53. Al contabilizar una adquisición, pueden existir circunstancias en las que el fondo de comercio, aparecido en la misma, no sea reflejo de los beneficios económicos futuros que se esperaban por parte de la empresa adquirente. Por ejemplo, esto sucede cuando, desde que se negoció el precio de adquisición, se hubiera producido una disminución de los flujos futuros de efectivo esperados de los activos identificables que se adquirieron. En este caso, la empresa procederá a realizar las comprobaciones del deterioro de valor que vienen establecidas en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, con el fin de detectar la posible pérdida por deterioro del fondo de comercio.
54. *Tanto el periodo de amortización como el método utilizado para calcular la misma deben ser revisados periódicamente, y como mínimo al final de cada ejercicio. Si la vida útil esperada para el fondo de comercio es significativamente diferente de las estimaciones previas, el periodo de amortización debe ser convenientemente modificado. Si se hubiera producido un cambio significativo en el patrón esperado para los beneficios económicos futuros derivados del fondo de comercio, el método utilizado debe ser modificado para que refleje los nuevos patrones de comportamiento de los beneficios. Tales cambios deben ser contabilizados como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, ajustando la cuota de amortización tanto para el ejercicio corriente como para los futuros.*

NIC 22

Recuperación del importe en libros — Pérdidas por deterioro

55. Para determinar si el fondo de comercio ha deteriorado su valor, la empresa aplicará lo dispuesto en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En la NIC 36 se explica cómo revisan las empresas el importe en libros de sus activos, cómo determinan el importe recuperable de cada activo y cuándo proceden a reconocer, o a revertir, una pérdida por deterioro.
56. ***Además de aplicar los requisitos que figuran en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, la empresa debe estimar, al menos en cada fecha del balance y de acuerdo con la NIC 36, el importe recuperable del fondo de comercio cuya amortización se extienda por un periodo superior a veinte años, desde su reconocimiento inicial, incluso aunque no haya indicación de que tal partida haya deteriorado su valor.***
57. A menudo es difícil saber si el fondo de comercio ha deteriorado su valor, en particular cuando tiene una vida útil muy larga. Como consecuencia de esto, la presente Norma requiere, como mínimo, un cálculo anual del importe recuperable del fondo de comercio, cuya vida útil supere los veinte años desde el momento de su reconocimiento inicial.
58. La exigencia de comprobación anual de la pérdida por deterioro de valor se aplicará siempre que la vida útil total estimada para el fondo de comercio supere los veinte años, a contar desde el momento de su reconocimiento inicial. Por tanto, si la estimación de la vida útil del fondo de comercio fue menor de veinte años, en el momento del reconocimiento inicial de la misma, y posteriormente fue extendida hasta exceder el periodo de veinte años desde ese mismo momento inicial, la empresa procederá a ejecutar las comprobaciones relativas al deterioro de valor, exigidas por el párrafo 56, y revelará la información exigida por el párrafo 88(b).

Fondo de comercio negativo surgido de la adquisición

Reconocimiento y valoración

59. ***En la fecha de la transacción que produzca el intercambio, cualquier exceso de la parte proporcional que corresponda a la empresa adquirente, en el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos, sobre el coste de adquisición de los mismos, debe ser reconocido como un fondo de comercio negativo.***
60. La existencia de un fondo de comercio negativo puede indicar que se ha sobrestimado el valor de los activos identificables, o se han omitido o infraestimado los pasivos identificables. Es importante asegurarse de que no se den ninguno de estos casos antes de proceder a reconocer un fondo de comercio negativo.
61. ***La existencia de un fondo de comercio negativo puede estar relacionada con expectativas de gastos o pérdidas en el futuro, que si bien han sido identificados en el plan realizado por la empresa adquirente, y se ha procedido a valorarlos de forma fiable en la fecha de la adquisición, no representan pasivos identificables en el momento de realizar ésta (véase el párrafo 26). En tal caso, la proporción correspondiente de fondo de comercio negativo debe ser reconocida, como ingreso, en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se proceda a reconocer las pérdidas o los gastos relacionados. Si tales futuras pérdidas o gastos no se produjesen al llegar los periodos en cuestión, se procederá a tratar el fondo de comercio negativo según establecen los apartados (a) y (b) del párrafo 62.***
62. ***Siempre que el fondo de comercio negativo no tenga relación con pérdidas o gastos futuros esperados, que puedan ser valorados de forma fiable en la fecha de la adquisición, debe procederse a reconocer el fondo de comercio negativo como ingreso en la cuenta de resultados de la siguiente manera:***
- (a) ***el importe del fondo de comercio negativo que no exceda de los valores razonables de los activos identificables de carácter no monetario adquiridos, debe ser reconocido como ingreso de forma sistemática, a lo largo de un periodo igual a la vida útil media ponderada restante de los activos amortizables adquiridos; y***
 - (b) ***el importe del fondo de comercio negativo que exceda de los valores razonables de los activos identificables de carácter no monetario adquiridos, debe ser reconocido como un ingreso de forma inmediata.***
63. En el caso de que el fondo de comercio negativo no se relacione con pérdidas o gastos futuros esperados, que hayan sido identificados en el plan realizado por la empresa adquirente para proceder a la adquisición, y además hayan podido ser medidos de forma fiable, tal fondo de comercio negativo ha de ser tratado como una ganancia, a reconocer como ingreso en la medida que se consuman los beneficios económicos incorporados a los activos depreciables o amortizables adquiridos. En el caso de activos monetarios, la ganancia correspondiente se lleva como ingreso de forma inmediata.

Presentación

64. ***El fondo de comercio negativo debe presentarse, en los estados financieros, como una deducción de los activos de la empresa que presenta la información, utilizando para ello la misma clasificación del balance en la que se incluya el fondo de comercio.***

Ajustes a la contraprestación de adquisición que dependen de sucesos futuros contingentes

65. ***Cuando el acuerdo que da lugar a la adquisición prevea un ajuste posterior en la contraprestación de adquisición, que dependa de uno o más sucesos futuros contingentes, el importe del ajuste debe ser incluido en el coste de la adquisición, con efectos a la fecha en que tuvo lugar ésta, siempre que dicho ajuste sea probable y su importe pueda ser valorado con fiabilidad.***
66. Los acuerdos de adquisición pueden contemplar ajustes posteriores en la contraprestación de adquisición, a la luz del desarrollo de uno o más sucesos futuros. Los ajustes pueden ser contingentes dependiendo de que un nivel específico de ganancias se mantenga, o se alcance en ejercicios futuros, o bien de que se mantenga el precio de cotización de las acciones emitidas como parte de la contraprestación de adquisición.
67. Cuando se proceda a contabilizar una adquisición, será normalmente posible estimar el importe de cualquier eventual ajuste en la contraprestación, incluso si existe incertidumbre, sin que por ello la información pierda fiabilidad. Si el suceso futuro no tuviese lugar, o la estimación tuviera que revisarse posteriormente, se procederá a ajustar el coste de adquisición, con el consiguiente efecto que ello pueda tener en el importe del fondo de comercio o fondo de comercio negativo que se hubiese registrado.

Cambios posteriores en el coste de adquisición

68. ***El coste de adquisición debe ser ajustado cuando, con posterioridad a la adquisición, se resuelva cualquier contingencia que afecte al importe de la contraprestación pactada, siempre que el pago de ese importe sea probable y pueda ser estimado con fiabilidad.***
69. Las condiciones de una determinada adquisición pueden prever ajustes de la contraprestación, si los resultados de las operaciones de la adquirida superan o no llegan a un determinado nivel tras la compra. Cuando tal ajuste posterior resulte probable y se pueda hacer una estimación fiable de su importe, la empresa adquirente tratará la contraprestación adicional como un ajuste en el coste de la adquisición, con el consiguiente efecto que ello pueda tener en el importe del fondo de comercio o fondo de comercio negativo.
70. En ciertas circunstancias, la empresa adquirente puede ser requerida por el vendedor para que realice pagos posteriores, para compensarle de una reducción en el valor de la contraprestación pactada inicialmente. Se da este caso, por ejemplo, cuando el adquirente ha garantizado el precio de mercado de las acciones o las obligaciones emitidas como contraprestación, y ha tenido que ampliar posteriormente las emisiones de estos títulos con el propósito de completar el coste de adquisición acordado. En tales casos no se produce un incremento en el coste de adquisición y, consecuentemente, no se ajustará el importe del fondo de comercio o fondo de comercio negativo. En lugar de ello, el incremento en las acciones u obligaciones emitidas representará una reducción en la prima o un incremento en el descuento que corresponda a las emisiones iniciales.

Identificación posterior de activos y pasivos identificables, o cambios de valor en los mismos ⁽³⁾

71. ***Los activos y pasivos identificables que, habiendo sido adquiridos, no satisfagan los criterios, establecidos en el párrafo 26, para su reconocimiento como tales por separado en el momento de la adquisición, deben ser reconocidos tan pronto como cumplan los citados criterios. El importe en libros por el que se hayan registrado los activos y pasivos identificables adquiridos debe ser ajustado cuando, después de la compra, se disponga de evidencia adicional para reestimar los importes asignados a tales activos y pasivos. El importe asignado al fondo de comercio o fondo de comercio negativo debe también ser ajustado, si fuera necesario, en la medida que:***
- (a) ***el citado ajuste no incremente el importe en libros del fondo de comercio por encima de su importe recuperable, según está definido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos; y además***

⁽³⁾ Véase también la SIC-22: Combinaciones de Negocios — Ajustes Posteriores de los Valores Razonables y del Fondo de Comercio Informados Inicialmente.

NIC 22

- (b) *se proceda a realizar tal ajuste al finalizar el primer ejercicio anual que haya comenzado tras la adquisición (salvo por lo que se refiere al reconocimiento de un pasivo identificable, según lo contemplado en el párrafo 31, en cuyo caso se aplicará el marco temporal recogido en el apartado c del susodicho párrafo);*

de otra manera, los ajustes en los activos y pasivos identificables deben reconocerse como ingresos o gastos del ejercicio.

72. Algunos activos o pasivos identificables de la empresa adquirida pueden no haber sido reconocidos en el momento de la adquisición por no cumplir los criterios para su reconocimiento, o bien porque la empresa adquirente no tenía conocimiento de su existencia. De forma similar, los valores razonables asignados en el momento de la adquisición pueden necesitar ser ajustados si aparece alguna evidencia adicional que ayude a estimar el valor del activo o el pasivo identificables, con referencia al momento de la adquisición. Cuando tenga lugar un reconocimiento de activos o pasivos identificables, o un ajuste en su importe en libros tras la finalización del primer ejercicio anual (no se tienen en cuenta periodos intermedios) que comience después de la adquisición, se procederá a registrar como ingresos o gastos los ajustes, en lugar de modificar el valor del fondo de comercio o fondo de comercio negativo. Este límite temporal, si bien arbitrario en su duración, previene que se lleven a cabo reestimaciones indefinidas del valor del fondo de comercio o fondo de comercio negativo.
73. Según el párrafo 71, el importe en libros del fondo de comercio o fondo de comercio negativo se ajustará si, por ejemplo, se ha producido un deterioro de valor en un activo identificable, antes del cierre del primer ejercicio anual que haya comenzado tras la adquisición, siempre que la citada pérdida no esté relacionada ni con sucesos específicos ni con cambios en las circunstancias que hayan ocurrido tras la fecha de la adquisición.
74. Cuando tras la adquisición, pero antes de la finalización del primer ejercicio anual comenzado después de la compra, la empresa adquirente tome conciencia de la existencia de un pasivo, que ya existía en el momento de la compra, pero que no se registró entonces, o de un deterioro de valor que no tenga relación ni con sucesos específicos ni con cambios en las circunstancias ocurridas tras la fecha de adquisición, no se procederá a incrementar el fondo de comercio por encima de su importe recuperable, determinado según lo que establece la NIC 36.
75. *Si, siguiendo lo establecido en el párrafo 31, se hubiera procedido a reconocer provisiones para la terminación o reducción significativa de determinadas actividades de la empresa adquirida, deberá procederse a revertir tales provisiones si, y sólo si:*
- (a) *no fuera ya probable la salida de beneficios económicos; o*
- (b) *no se hubiera llevado a cabo el plan formal y detallado:*
- (i) *en la forma establecida por el plan formal y detallado; o bien*
- (ii) *dentro del intervalo de tiempo establecido en el citado plan formal y detallado.*

Esta reversión deberá reflejarse como un ajuste del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, así como de los intereses minoritarios, en su caso, y no se procederá a reconocer gasto o ingreso alguno en esta operación. El saldo ajustado del fondo de comercio deberá ser amortizado a lo largo de su vida útil restante, sin cambiar las cuotas de amortización de ejercicios pasados. El saldo ajustado del fondo de comercio negativo deberá tratarse contablemente según lo establecido en los apartados (a) y (b) del párrafo 62.

76. Normalmente, las provisiones reconocidas según lo establecido en el párrafo 31 no requieren ajustes posteriores, puesto que es necesario un plan formal y detallado para identificar los desembolsos que deben ser efectuados. Si los citados desembolsos no tienen lugar en el periodo esperado, o no fuera necesario incurrir en ellos, será preciso ajustar el importe de la provisión dotada por causa de las actividades que se terminan o se reducen significativamente en la empresa adquirida, con el correspondiente ajuste en el saldo del fondo de comercio o fondo de comercio negativo y, si procede, en el importe de los intereses minoritarios. En el caso de que apareciese, con posterioridad, una obligación que se tenga que reconocer según la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, la empresa adquirente procedería a registrar el correspondiente gasto.

UNIFICACIÓN DE INTERESES

Contabilización de las unificaciones de intereses

77. *Las unificaciones de intereses deben ser tratadas contablemente utilizando el método de unificación de intereses, tal como se describe en los párrafos 78, 79 y 82.*

78. *Al aplicar el método de unificación de intereses, las partidas de los estados financieros de las empresas combinadas, tanto para el ejercicio en el que se verifica la unificación, como para la información comparativa de otros ejercicios anteriores, deben ser incluidas en los estados financieros de la nueva empresa combinada como si la unificación se hubiera producido al principio del primer ejercicio al que correspondan las cifras presentadas. Los estados financieros de una empresa combinada no deben incorporarse a los de la unificación de intereses de la que ésta forme parte, si la fecha de la unificación correspondiente a ésta es posterior a la del balance más reciente que se incluya en los estados financieros presentados.*
79. *Cualquier diferencia entre el importe registrado por las acciones o participaciones emitidas, más cualquier contraprestación adicional en forma de efectivo u otros activos, y el importe registrado como acciones o participaciones adquiridas, debe ser llevada directamente a las cuentas del patrimonio neto.*
80. La característica esencial de la unificación de intereses es que no ha tenido lugar una adquisición, y que se ha producido una continuación en la participación mutua en los riesgos y beneficios que existían antes de la combinación de empresas. Al utilizar el método de la unificación de intereses, esto se reconocerá contabilizando la combinación de empresas como si las entidades estuviesen funcionando por separado, como antes de la unificación, pero ahora administradas y poseídas conjuntamente. De acuerdo con lo anterior, se practicarán sólo cambios mínimos al proceder a la suma de los estados financieros individuales.
81. Puesto que la unificación de intereses da lugar a una única entidad combinada, ésta habrá de adoptar un sólo conjunto de principios y políticas contables. Por tanto, la entidad combinada reconocerá los activos, pasivos y patrimonio neto de las entidades combinadas, según sus importes en libros en los estados individuales, ajustándolos únicamente como resultado de conformar las políticas contables seguidas por las empresas combinadas, que han de ser aplicadas a todos los ejercicios de los que se presente información. No hay lugar, en este caso, para el reconocimiento de un eventual fondo de comercio o fondo de comercio negativo. De forma similar, al preparar los estados financieros de la entidad combinada, se procederá a eliminar todas las transacciones entre las empresas que se combinan, hayan ocurrido éstas antes o después de la unificación.
82. *Los gastos incurridos, en relación con la unificación de intereses, deben ser reconocidos como gastos del ejercicio en que hayan tenido lugar.*
83. Entre los gastos realizados para llevar a cabo la unificación se encuentran los de registro, los de suministro de información a los accionistas, los honorarios de asesores y consultores, así como los salarios y otros gastos relacionados con los servicios prestados por empleados que han tomado parte en las operaciones que supone la combinación de negocios. También se incluirán los eventuales costes o pérdidas incurridas al combinar las actividades de las entidades que funcionaban previamente por separado.

APLICABLE A TODO TIPO DE COMBINACIONES DE NEGOCIOS

Impuesto sobre las Ganancias

84. En algunos países, el tratamiento contable de las combinaciones de negocios puede diferir del aplicado conforme a las respectivas leyes del impuesto sobre las ganancias. Los activos y pasivos por impuestos diferidos que se deriven de la combinación de negocios se reconocerán según lo establecido en la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias.
85. Los beneficios potenciales de las pérdidas fiscales a compensar en futuros ejercicios, u otros activos por impuestos diferidos, de una empresa adquirida, que no fueron objeto de reconocimiento como activos identificables, por parte de la empresa adquirente, en el momento de la compra, pueden verse realizados posteriormente. Cuando esto ocurra, la empresa adquirente pasa a reconocer el beneficio como un ingreso, según lo establecido en la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias. Además, la empresa adquirente:
- (a) procederá a ajustar el importe en libros original del fondo de comercio, así como la amortización acumulada correspondiente, según los importes que se habrían registrado si el activo por impuestos diferidos hubiera sido reconocido como un activo identificable en el momento de la combinación de negocios; y
 - (b) reconocerá la reducción en el importe en libros neto del fondo de comercio como un gasto del ejercicio.

Sin embargo, este procedimiento no genera un fondo de comercio negativo, ni incrementa su saldo.

NIC 22

INFORMACIÓN A REVELAR

86. *La siguiente información debe ser revelada, en todos los casos de combinaciones de negocios, dentro de los estados financieros del ejercicio en que tenga lugar la combinación:*
- (a) *los nombres y descripciones de las empresas combinadas;*
 - (b) *el método usado para contabilizar la combinación;*
 - (c) *la fecha efectiva de la combinación a efectos contables; y*
 - (d) *las partes de la empresa combinada que se ha decidido enajenar o abandonar.*
87. *En el caso de combinaciones de negocios que se califiquen como adquisiciones, deben revelarse además las siguientes informaciones, dentro de los estados financieros del ejercicio durante el que la adquisición ha tenido lugar:*
- (a) *el porcentaje de acciones con voto adquiridas; y*
 - (b) *el coste de la adquisición, con una descripción de la contraprestación pagada o a pagar en forma contingente.*
88. *Por lo que se refiere al fondo de comercio, los estados financieros deben revelar:*
- (a) *el periodo o periodos de amortización adoptados;*
 - (b) *cuando el periodo de amortización del fondo de comercio exceda de veinte años, las razones por las que se ha rechazado la presunción de que la vida útil de esta partida no debe superar tal periodo, junto con la descripción del factor o factores que han jugado un papel importante en la determinación de la vida útil del fondo de comercio en cuestión;*
 - (c) *cuando el fondo de comercio no se amortice siguiendo el método lineal, una explicación del método utilizado con las razones por las que es más apropiado que el lineal;*
 - (d) *la partida o partidas de la cuenta de resultados en las que se ha incluido la amortización del fondo de comercio; y*
 - (e) *una conciliación de los saldos inicial y final del importe en libros del fondo de comercio, mostrando:*
 - (i) *el importe bruto del fondo de comercio, así como su amortización acumulada (sumando a la misma el importe acumulado de las eventuales pérdidas por deterioro) al principio del ejercicio;*
 - (ii) *el importe del fondo de comercio reconocido adicionalmente durante el ejercicio;*
 - (iii) *cualesquiera ajustes, resultantes de identificación posterior o cambios en el valor de los activos y pasivos identificables;*
 - (iv) *el importe del fondo de comercio que se ha dado de baja, por haber vendido en el ejercicio la totalidad o una parte de la empresa en la que se originó;*
 - (v) *la amortización reconocida durante el ejercicio;*
 - (vi) *el importe de las pérdidas por deterioro reconocidas en el ejercicio, si las hubiera, según lo establecido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos;*
 - (vii) *las pérdidas de valor que se hayan revertido en el ejercicio, si las hubiera, según lo establecido en la citada NIC 36;*
 - (viii) *cualesquiera otros cambios en el importe en libros del fondo de comercio durante el ejercicio, si los hubiera; y*
 - (ix) *el importe bruto y la amortización acumulada (sumando a la misma el importe acumulado de las eventuales pérdidas por deterioro) al final del ejercicio.*

No es necesario ofrecer información comparativa.

89. Cuando la empresa proceda a describir el factor o factores que han jugado un papel significativo en la determinación de la vida útil del fondo de comercio que se está amortizando en un periodo superior a veinte años, considerará la lista de posibles factores que se ofrece en el párrafo 48.
90. Cuando la empresa presente la información relativa a los deterioros de valor del fondo de comercio, tendrá en cuenta, además de lo exigido en los apartados (e)(vi) y (e)(vii) del párrafo 88, lo establecido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.
91. **Por lo que se refiere al fondo de comercio negativo, los estados financieros deben revelar:**
- (a) *la descripción, el importe y el calendario de los gastos y pérdidas futuros en el caso de que el fondo de comercio negativo se haya tratado contablemente según lo establecido en el párrafo 61;*
 - (b) *el periodo o periodos a lo largo de los cuales el fondo de comercio negativo será reconocido como un ingreso;*
 - (c) *la partida o partidas, de la cuenta de resultados, en las que se ha reconocido el fondo de comercio negativo, como ingreso; y*
 - (d) *una conciliación de los saldos inicial y final del importe en libros del fondo de comercio negativo, mostrando:*
 - (i) *el importe bruto del fondo de comercio negativo, así como la porción acumulada del mismo, que se ha llevado hasta el momento como ingreso a la cuenta de resultados, al principio del ejercicio;*
 - (ii) *el importe del fondo de comercio negativo reconocido adicionalmente durante el ejercicio;*
 - (iii) *cualesquiera ajustes resultantes de identificación posterior o cambios en el valor de los activos y pasivos identificables;*
 - (iv) *el importe del fondo de comercio negativo que se ha dado de baja, por haberse vendido en el ejercicio la totalidad o una parte de la empresa en la que se originó;*
 - (v) *el importe del fondo de comercio negativo reconocido como ingreso durante el ejercicio, informando por separado de los eventuales importes reconocidos como ingreso en función de lo establecido en el párrafo 61;*
 - (vi) *cualesquiera otros cambios en el importe en libros del fondo de comercio negativo ocurridos durante el ejercicio, si los hubiera; y*
 - (vii) *el importe bruto del fondo de comercio negativo, así como la porción acumulada del mismo, que se ha llevado hasta el momento como ingreso a la cuenta de resultados, al final del ejercicio.*

No es necesario ofrecer información comparativa.

92. *Las exigencias de información a revelar de la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, se aplicarán también a las provisiones que se hayan reconocido en cumplimiento del párrafo 31, para el caso de terminación o reducción de actividades de la empresa adquirida. Estas provisiones se deberán tratar como una clase o tipo independiente, para cubrir las exigencias de información de la NIC 37. Además, la empresa debe informar el importe en libros de este tipo de provisiones, para todas y cada una de las combinaciones de negocios realizadas.*
93. *En el caso de una adquisición, y suponiendo que los valores razonables de los activos y pasivos identificables, o de la contraprestación de adquisición, no puedan ser determinados al final del ejercicio de la compra más que de forma provisional, deberá revelarse tal extremo, exponiendo las razones de esta imposibilidad. Cuando hubiere ajustes posteriores a estos valores razonables provisionales, estos ajustes deben ser expuestos y explicados dentro de los estados financieros del ejercicio correspondiente.*
94. *En el caso de una combinación que se califica como una unificación de intereses, deben ser reveladas, en los estados financieros del ejercicio en que tiene lugar, las siguientes informaciones:*
- (a) *descripción y número de acciones emitidas, junto con el porcentaje de acciones con voto de cada empresa que se han intercambiado para efectuar la unificación de intereses;*
 - (b) *importes de los activos y pasivos aportados por cada empresa; e*
 - (c) *ingresos ordinarios por ventas y otros ingresos ordinarios de explotación de cada empresa anteriores a la fecha de la unificación, junto con las partidas extraordinarias y la ganancia o la pérdida neta de cada una de las empresas combinadas, que se hayan incluido en la ganancia o pérdida neta que se muestra en los estados financieros de la entidad combinada.*

NIC 22

- 95. Las informaciones que se deben revelar en los estados financieros consolidados están recogidas en la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes.
- 96. *Para el caso de combinaciones de negocios efectuadas después de la fecha del balance, debe revelarse la información exigida en los párrafos 86 a 94. Si fuera imposible suministrar esta información, tal hecho deberá también ser objeto de revelación específica.*
- 97. Las combinaciones de negocios que se han llevado a efecto tras la fecha del balance, pero antes de que se hayan formulado los estados financieros de una de las empresas combinadas, se revelarán en los mismos si son de una relevancia tal, que la falta de información pudiera afectar la capacidad de los usuarios para realizar evaluaciones apropiadas de cara a la toma de decisiones (véase la NIC 10, Hechos Posteriores a la Fecha del Balance).
- 98. En ciertas circunstancias, los efectos de una combinación pueden permitir que los estados financieros de una de las empresas combinadas, puedan ser preparados dentro de la hipótesis de empresa en funcionamiento, lo que pudiera no haber sido posible para una de ellas o las dos por separado. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando una empresa con dificultades de efectivo se combina con otra que tiene acceso a medios líquidos que pueden ser utilizados por parte de la empresa que necesita efectivo. Si se da este caso, es importante revelar información sobre este extremo particular en los estados financieros de la empresa con dificultades financieras.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

- 99. *En la fecha de entrada en vigor de esta Norma (o en la fecha de adopción por parte de la empresa, si es anterior), se aplicará lo establecido en las tablas que se encuentran a continuación. En todos los demás casos, diferentes a los detallados en las citadas tablas, esta Norma debe aplicarse de forma retrospectiva, salvo que resultara imposible hacerlo.*
- 100. *El efecto que produzca la adopción de esta Norma, en la fecha de vigencia o antes, si la empresa procediese a aplicarla, debe ser reconocido según las reglas establecidas en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, esto es, como un ajuste, ya sea en el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas del ejercicio más antiguo del que se presente información (tratamiento preferente de la NIC 8), o en la ganancia o la pérdida neta del ejercicio corriente (tratamiento alternativo permitido por la NIC 8).*
- 101. *En los primeros estados financieros emitidos siguiendo las reglas establecidas en esta Norma, la empresa debe proceder a revelar las disposiciones transitorias que haya adoptado, en el caso de que en las mismas se permita la elección entre tratamientos alternativos.*

Disposiciones transitorias — Reexpresión del fondo de comercio o fondo de comercio negativo

Circunstancias	Exigencias contables
1. Combinaciones de negocios calificadas como adquisiciones, que se reflejaron en estados financieros que abarcaban ejercicios cuyo comienzo fue anterior al 1 de enero de 1995.	
(a) El fondo de comercio o fondo de comercio negativo fue dado de baja contra reservas.	Se recomienda, pero no se exige, reexpresar el fondo de comercio o fondo de comercio negativo. En caso de proceder a esta reexpresión, la empresa deberá: (i) reexpresar el importe del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, para todas las adquisiciones realizadas antes del 1 de enero de 1995; (ii) determinar el importe asignado al fondo de comercio o fondo de comercio negativo, en la fecha de la adquisición, según lo establecido en los párrafos 41 y 59, respectivamente, de esta Norma, y proceder a continuación a reconocer en los estados contables el saldo del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, correspondiente, y (iii) determinar la amortización acumulada del fondo de comercio, o en su caso el importe acumulado del fondo de comercio negativo reconocido como ingreso, desde la fecha de la adquisición, según lo establecido en los párrafos 44 a 54 y 61 a 63 de esta Norma, respectivamente, procediendo en consecuencia a su reconocimiento.

NIC 22

- (b) El fondo de comercio o fondo de comercio negativo fue reconocido inicialmente como un activo o como un ingreso diferido, respectivamente, pero no se determinó su importe según el importe que le hubiese correspondido en aplicación de los párrafos 41 o 59, respectivamente, de esta Norma.
- Se recomienda, pero no se exige, reexpresar el fondo de comercio o fondo de comercio negativo.
- Si se procede a reexpresar el saldo del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, se deberán aplicar las exigencias establecidas en el apartado (a) de la circunstancia 1 anterior.
- Si no se procediese a reexpresar el saldo del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, el saldo asignado a estas partidas se considerará determinado de forma apropiada. Para los criterios a seguir en la amortización del fondo de comercio, o para la imputación como ingreso del fondo de comercio negativo, véanse las circunstancias 3 y 4, recogidas a continuación.
2. Combinaciones de negocios calificadas como adquisiciones, que se reflejaron en estados financieros que abarcaban ejercicios cuyo comienzo fue a partir del 1 de enero de 1995, pero antes de la entrada en vigor de esta Norma (o antes de la fecha de adopción por parte de la empresa, si fuese anterior)
- (a) En la fecha de adquisición, el coste de la misma fue superior al valor de la participación de la empresa adquirente en el valor razonable de los activos y pasivos identificables.
- Si el fondo de comercio fue reconocido como un activo, y el saldo asignado al mismo se determinó conforme a lo establecido en el párrafo 41 de esta Norma, véase la disposición transitoria que regula las amortizaciones en las circunstancias números 3 y 4, recogidas a continuación.
- De otra forma:
- (i) se determinará el importe que hubiera sido asignado al fondo de comercio en la fecha de adquisición, conforme a lo establecido en el párrafo 41 de esta Norma, y proceder a reconocer el fondo de comercio en consecuencia;
 - (ii) se determinará la correspondiente amortización acumulada que para el fondo de comercio hubiera sido reconocida siguiendo la anterior NIC 22, en su versión revisada de 1993, y se procederá a reconocerla contablemente (con aplicación del límite de veinte años), y
 - (iii) se amortizará el importe en libros restante a lo largo de la vida útil que le quede al elemento, periodo que será determinado según lo establecido en esta Norma (siguiendo el mismo tratamiento que se explica en la circunstancia 4 de estas disposiciones transitorias, recogida a continuación).
- (b) En la fecha de adquisición:
- (i) el coste de adquisición fue menor que el valor de la participación de la empresa adquirente en el valor razonable de los activos y pasivos identificables, y
 - (ii) los valores razonables de los activos identificables no monetarios adquiridos fueron objeto de reducción hasta eliminar el exceso (tratamiento preferente contenido en la anterior NIC 22 revisada en 1993).
- Se aconseja, pero no se exige, la reexpresión del fondo de comercio negativo. En caso de reexpresar el fondo de comercio negativo:
- (i) se reexpresarán los fondos de comercio negativos para todas las adquisiciones posteriores al 1 de enero de 1995;
 - (ii) se determinará el importe que hubiera sido asignado a el fondo de comercio negativo en la fecha de adquisición, según lo establecido en el párrafo 59 de esta Norma, y se procederá a reconocer contablemente el fondo de comercio negativo;
 - (iii) se determinará el importe acumulado del fondo de comercio negativo que hubiera sido reconocido como ingreso, según lo establecido en la anterior NIC 22, revisada en 1993, y se reconocerá contablemente este importe, y
 - (iv) el importe en libros restante de la partida del fondo de comercio negativo se reconocerá como ingreso a lo largo de la vida útil que resulte del promedio ponderado de las duraciones estimadas de los activos no monetarios adquiridos, que sean amortizables (el tratamiento según lo que se explica en la circunstancia 4 de estas disposiciones transitorias).

NIC 22

	En el caso de no reexpresar el fondo de comercio negativo, el eventual importe asignado al mismo en la fecha de adquisición se considerará correctamente determinado. Para el posterior reconocimiento como ingreso del fondo de comercio negativo, véanse las circunstancias 3 y 4 de estas mismas disposiciones transitorias, recogidas a continuación.
(c) En la fecha de adquisición:	Si se reconoció un fondo de comercio negativo, y el saldo asignado al mismo en la fecha de adquisición fue determinado según lo establecido en el párrafo 59 de esta Norma, véanse las disposiciones transitorias para el reconocimiento del fondo de comercio como ingreso, en las circunstancias 3 y 4 que siguen. De otra manera:
(i) el coste de adquisición fue menor que la participación de la empresa adquirente en el valor razonable de los activos y pasivos identificables; y	(i) se determinará el importe que hubiera sido asignado al fondo de comercio negativo en la fecha de adquisición, según lo establecido en el párrafo 59 de esta Norma, y se procederá a reconocer contablemente la partida con este saldo;
(ii) los valores razonables de los activos identificables no monetarios adquiridos no fueron reducidos hasta eliminar el exceso anterior (tratamiento alternativo permitido por la anterior NIC 22 revisada en 1993).	(ii) se determinará el importe que hubiera sido traspasado, del saldo anterior, como ingreso, a la cuenta de resultados, según lo establecido en la anterior NIC 22 (revisada en 1993), y se reconocerá contablemente este importe; y
	(iii) el importe en libros restante del fondo de comercio negativo se reconocerá como ingreso a lo largo de la vida útil que resulte del promedio ponderado de las duraciones estimadas de los activos no monetarios adquiridos, que sean amortizables (el tratamiento según lo que se explica en la circunstancia 4 de estas disposiciones transitorias, recogida a continuación).
3. El fondo de comercio se reconoció como una partida del activo, pero no ha sido objeto de amortización previa, o bien el cargo por amortización de esta partida se consideró de valor cero.	Reexpresar el importe en libros del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, como si la amortización o la imputación del saldo a la cuenta de resultados hubiera sido determinada siguiendo esta Norma (véanse los párrafos 44 a 54, para el fondo de comercio, y los párrafos 61 a 63, para el fondo de comercio negativo).
El fondo de comercio negativo fue reconocido desde el principio como partida separada en el balance, pero no fue objeto de imputación a resultados como ingreso, o bien se consideró nulo el valor que se debía traspasar cada año a resultados.	
4. El fondo de comercio o fondo de comercio negativo ha sido objeto de amortización como gasto o de imputación como ingreso, respectivamente.	No se deberá reexpresar el importe en libros del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, como consecuencia de cualquier eventual diferencia entre la amortización acumulada, o en su caso el importe acumulado imputado como ingreso, de los años anteriores y los que se hubieran calculado según lo establecido en esta Norma, y:
	(i) en el caso de fondo de comercio, el importe en libros que refleje la partida se habrá de amortizar a lo largo del periodo de vida útil, determinado según lo establecido en esta Norma (véanse los párrafos 44 a 54), y
	(ii) en el caso de fondo de comercio negativo, el importe en libros que tenga la partida se habrá de llevar, como ingreso, a la cuenta de resultados a lo largo de la vida útil media ponderada que corresponda a los activos no monetarios, de carácter amortizable, que se hayan adquirido (véase el apartado (a) del párrafo 62).
	En otras palabras, cualquier eventual cambio se trata contablemente como un cambio en las estimaciones contables, según la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

FECHA DE VIGENCIA

102. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación. Si alguna empresa aplica esta Norma en ejercicios que comiencen antes del 1 de julio de 1999:***
- (a) ***debe revelar este hecho en la nota correspondiente; y***
 - (b) ***debe adoptar simultáneamente la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, y la NIC 38, Activos Inmateriales.***
103. Esta Norma deroga la anterior NIC 22, Contabilización de las Combinaciones de Negocios, aprobada en 1993.