

# MODIFICACIONES DE LA NORMA DE REGISTRO Y VALORACIÓN 19.<sup>a</sup> COMBINACIONES DE NEGOCIOS, REAL DECRETO 1159/2010, DE 17 DE SEPTIEMBRE (I)

**JAVIER ROMANO APARICIO**

*Profesor del CEF*

## **Extracto:**

**E**N el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, se han aprobado las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, en las que con carácter general se utiliza el método de adquisición, descrito en la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC.

El real decreto también ha modificado la NRV 19.<sup>a</sup>, con el objetivo de adaptarla a la NIIF 3. Combinaciones de negocios, adoptada por la Unión Europea en junio de 2009.

En el presente trabajo se analizan las modificaciones de la NRV y se acompañan de una serie de ejemplos para su mejor comprensión.

**Palabras clave:** combinaciones de negocios y método de adquisición.

# AMENDMENTS TO ACCOUNTING RULE 19, BUSINESS COMBINATIONS IN ROYAL DECREE 1159/2010, OF 17 SEPTEMBER (I)

**JAVIER ROMANO APARICIO**

*Profesor del CEF*

## **Abstract:**

Royal Decree 1159/2010 of 17 September lays down the standards on Consolidated Financial Statements. The main method in these standards is the acquisition method, included in rule 19 of the Spanish Accounting Standards.

The royal decree also amends rule 19 in order to align it with IFRS 3, Business Combinations. The European Union adopted IFRS 3 in June 2009.

In this paper we explain the amendments to rule 19 and include several examples that illustrate them.

**Keywords:** business combinations and acquisition method.

# Sumario

1. Introducción.
2. Modificaciones en el Plan General de Contabilidad.
3. Combinaciones de negocios.
  - 3.1. Ámbito de aplicación y método de adquisición.
  - 3.2. Empresa adquirente.
  - 3.3. Fecha de adquisición.
  - 3.4. Coste de la combinación de negocios.
  - 3.5. Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos.
  - 3.6. Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

## 1. INTRODUCCIÓN

El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) en su introducción indica:

«Por otro lado, la experiencia de los últimos años ha revelado el carácter dinámico del modelo contable propuesto por las Instituciones comunitarias. A pesar de haberse producido en la Unión Europea una aprobación completa de los pronunciamientos emitidos por el International Accounting Standards Board, el objetivo de convergencia que a su vez se ha fijado este organismo con las normas aprobadas por el Financial Accounting Standards Board americano, es previsible que motive futuras modificaciones en los Reglamentos comunitarios. Ante este panorama, y sin perjuicio de la posible conveniencia de realizar en el futuro modificaciones del Plan General de Contabilidad, deberá valorarse que el conocimiento de la norma es un elemento imprescindible para lograr un alto nivel de cumplimiento, lo que hace aconsejable un cierto nivel de estabilidad. En consecuencia, en aras de proteger la seguridad jurídica que debe presidir toda actividad normalizadora, **la probable revisión en el futuro del Plan General de Contabilidad y sus disposiciones de desarrollo sólo deberían obedecer a cambios sustanciales a nivel internacional**, que a su vez fuesen el inevitable desencadenante de modificaciones en el Marco Conceptual, las normas de registro y valoración o las normas de elaboración de las cuentas anuales.»

La primera de estas futuras revisiones del PGC ha sido aprobada recientemente mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, (BOE de 24 de septiembre de 2010).

La modificación del PGC tiene como origen la adopción en junio de 2009 por parte de la Unión Europea del nuevo texto de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) número 3. Combinaciones de Negocios, y ha supuesto el proceso de convergencia normativa entre la normativa española e internacional.

## 2. MODIFICACIONES EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

La modificación fundamental se ha producido en la norma de registro y valoración (NRV) 19.<sup>a</sup> Combinaciones de negocios, y en menor medida en la NRV 21.<sup>a</sup> Operaciones entre empresas del grupo.

Además, la modificación de las anteriores normas también ha generado los siguientes cambios:

- NRV 9.<sup>a</sup> Instrumentos financieros, 2.5. Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
- NRV 13.<sup>a</sup> Impuesto sobre beneficios:
  - 2.2. Pasivos por impuesto diferido.
  - 2.3. Activos por impuesto diferido.
  - 4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios.
- Incorporación de una regla (10) en la norma para la elaboración de las cuentas anuales, las normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.
- Se modifica el cuadro de conciliación de la cuenta de pérdidas y ganancias, del modelo normal y abreviado (tercera parte del PGC).
- Nota 1.3 del modelo normal de la memoria (tercera parte del PGC).
- Nota 7.2.2 del modelo normal de la memoria (tercera parte del PGC).
- Se suprime el punto 4 del apartado 12.1 Impuesto sobre beneficios, de la nota 12. Situación fiscal del modelo normal de la memoria (tercera parte del PGC).
- Se modifica la nota 19 del modelo normal de la memoria (tercera parte del PGC).
- Se modifica la nota 20.4 del modelo normal de la memoria incluida en la tercera parte del PGC.
- Se modifican las definiciones y relaciones contables de las siguientes cuentas (quinta parte del PGC):
  - Prima de emisión o asunción (110).
  - Reservas voluntarias (113).
  - Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133).
  - Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta (802).
  - Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta (902).

### 3. COMBINACIONES DE NEGOCIOS

#### 3.1. **Ámbito de aplicación y método de adquisición**

Las combinaciones de negocios son aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios.

A efectos de esta norma, un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes, y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

La NRV 19.ª en su nueva versión introduce un nuevo párrafo que señala que en cada transacción la empresa deberá determinar si se trata de una combinación de negocios conforme a la definición del párrafo anterior; en particular, si el conjunto de elementos patrimoniales adquiridos constituye un negocio. En caso contrario, no será de aplicación el método de adquisición salvo en aquello en que no se oponga a lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración, debiendo contabilizarse la transacción como una adquisición de activos y, en su caso, asunción de pasivos, de acuerdo con lo que a tal efecto disponga la citada norma. En este supuesto, el coste de la transacción deberá distribuirse entre los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, sobre la base de sus valores razonables relativos. Estas operaciones no darán lugar a un fondo de comercio ni a una diferencia negativa.

Las combinaciones de negocios, en función de la forma jurídica empleada, pueden originarse como consecuencia de:

- a) La fusión o escisión de varias empresas.
- b) La adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o parte de la misma que constituyan un negocio.
- c) La adquisición de las acciones o participaciones de una empresa.
- d) Otras operaciones cuyo resultado es que una empresa adquiere el control de otra (generalmente serán operaciones de autocartera).

La NRV 19.ª, al igual que su versión anterior, señala que si la combinación de negocios se produce a través de procesos de fusión, escisión o adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa, se aplicará el **método de adquisición**, en tanto que si la toma de control se realiza vía participaciones u otras operaciones, la valoración se realizará a través de la NRV 9.ª Instrumentos financieros, 2.5 Participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

**EJEMPLO 1:**

La sociedad «SRB, SA» adquiere a la sociedad «CTJ, SA» por un importe de 12.500 um. El balance de «CTJ, SA» que sirve de base para la operación es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital y reservas	12.500
Construcciones	10.000	Deudas a largo plazo	3.000
Existencias	2.000	Deudas a corto plazo	1.800
Clientes	3.500	Proveedores	1.200
<b>Total</b>	<b>18.500</b>	<b>Total</b>	<b>18.500</b>

- La operación se materializa jurídicamente mediante una fusión emitiendo «SRB, SA» 12.500 acciones de una unidad monetaria de valor nominal.
- La compra se materializa pagando su importe al contado.
- Se compra el 100 por 100 de las acciones.

**Se pide:**

Analizar la normativa aplicable en cada caso.

**Solución:**

En los apartados a) y b) se aplica la NRV 19.ª Combinaciones de negocios, en tanto que en el c) se aplicará la NRV 9.ª Instrumentos financieros, ya que la inversión se incluye en la categoría de activos financieros de «Participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas».

El método de adquisición supone que la empresa adquirente contabilizará los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, su valor razonable. Este método requiere la realización de los siguientes pasos:

- Identificar a la empresa adquirente.
- Determinar la fecha de adquisición.
- Cuantificar el coste de la combinación.
- Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.
- Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

### 3.2. Empresa adquirente

La empresa adquirente es la que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos y para su identificación se atenderá a la realidad económica y no sólo a la forma jurídica empleada.

Al igual que en la antigua versión, la regla general para determinar cuál es la empresa adquirente, es que la misma es aquella que entregue la contraprestación a cambio del negocio adquirido. Sin embargo la nueva norma amplía los otros criterios establecidos para realizar esta identificación, estableciendo como criterio preferente el a) o en su defecto el b).

«a) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan retengan o reciban la mayoría de los derechos de voto en la entidad combinada o tengan la facultad de elegir, nombrar o cesar a la mayoría de los miembros del órgano de administración de la entidad combinada, o bien representen a la mayoría de las participaciones minoritarias con voto en la entidad combinada si actúan de forma organizada sin que otro grupo de propietarios tenga una participación de voto significativa, la adquirente será generalmente dicha empresa.

b) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan tenga la facultad de designar el equipo de dirección del negocio combinado, dicha empresa será normalmente la adquirente.

c) Si el valor razonable de una de las empresas o negocios es significativamente mayor que el del otro u otros que intervienen en la operación, la empresa adquirente normalmente será la de mayor valor razonable.

d) La sociedad adquirente suele ser aquella que paga una prima sobre el valor razonable de los instrumentos de patrimonio de las restantes sociedades que se combinan.

Si en la combinación de negocios participan más de dos empresas o negocios, se considerarán otros factores, tales como cuál es la empresa que inició la combinación o si el volumen de activos, ingresos o resultados de una de las empresas o negocios que se combinan es significativamente mayor que el de los otros.»

### 3.3. Fecha de adquisición

Este apartado se ha desarrollado considerablemente ya que la normativa anterior se limitaba a señalar que la fecha de adquisición es aquella en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos.

La nueva redacción indica que en los supuestos de fusión o escisión, con carácter general será la de la fecha de celebración de la junta de accionistas de la empresa adquirida en la que se apruebe la de la operación, salvo que el proyecto de fusión contemple un pronunciamiento expreso sobre la toma de control del negocio en un momento posterior.

Además señala que la sociedad adquirida o escindida mantiene sus obligaciones registrales <sup>1</sup> hasta la fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la operación, por lo que en esa fecha la sociedad adquirente reconocerá con efectos retroactivos las operaciones realizadas entre ambas fechas en tanto que la sociedad adquirida deberá anularlas.

Asimismo, la eficacia de la operación queda supeditada a la inscripción de la operación por lo que subsiste la obligación de formular cuentas anuales en las sociedades participantes en el proceso hasta que se complete su extinción. En particular serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión, sus cuentas anuales recogerán los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales.

En estos casos, la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el apartado 2.4 de esta norma. La sociedad adquirida recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo anteriores a la fecha de adquisición y dará de baja del balance, con efectos contables en dicha fecha, la totalidad de sus activos y pasivos.

En el supuesto general en el que la fusión o escisión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

## EJEMPLO 2:

La sociedad «SRB, SA» es absorbida por la sociedad «MAB, SA» con fecha 1 de octubre de 20X10, fecha en la que la operación es aprobada por la junta general de accionistas de la sociedad «SRB, SA». El coste de la combinación de negocios se fija en 15.000 um. La contraprestación entregada por la absorbente «MAB, SA» consiste en 7.500 acciones ordinarias de una unidad monetaria de valor nominal emitidas al 200 por 100.

Los estados financieros de «SRB, SA» al 1 de octubre de 20X10, y que sirven de base a la operación, siendo los valores razonables de los activos identificables y los pasivos asumidos similares a los valores contables, son los siguientes:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital social	8.000
Construcciones	10.000	Reservas	2.500
Existencias	2.000	Resultado del ejercicio	2.000
			.../...
			.../...

<sup>1</sup> Artículo 28.2. del Código de Comercio.

.../...

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
.../...			
Clientes	3.500	Deudas financieras	4.800
		Proveedores	1.200
<b>Total</b>	<b>18.500</b>	<b>Total</b>	<b>18.500</b>

Cuenta de pérdidas y ganancias	Importe
Ventas	16.000
Gastos	-14.000
<b>Resultado</b>	<b>2.000</b>

La inscripción de la fusión en el Registro Mercantil se produce el 1 de febrero de 20X11.

La sociedad «SRB, SA» presenta los siguientes estados financieros al 31 de diciembre de 20X10:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital social	8.000
Construcciones	10.000	Reservas	2.500
Existencias	1.000	Resultado del ejercicio	3.000
Clientes	4.000	Deudas financieras	3.000
		Proveedores	1.500
<b>Total</b>	<b>18.000</b>	<b>Total</b>	<b>18.000</b>

Cuenta de pérdidas y ganancias	Importe
Ventas	23.000
Gastos	-20.000
<b>Resultado</b>	<b>3.000</b>

El balance y la cuenta de resultados de la sociedad «MAB, SA» al 31 de diciembre de 20X10 son los siguientes:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	15.000	Capital social	30.000
Construcciones	30.000	Reservas	12.000
Existencias	12.000	Resultado del ejercicio	8.000
Clientes	13.000	Deudas financieras	10.000
		Proveedores	10.000
<b>Total</b>	<b>70.000</b>	<b>Total</b>	<b>70.000</b>

.../...

.../...

Cuenta de pérdidas y ganancias	Importe
Ventas	30.000
Gastos	-22.000
<b>Resultado</b>	<b>8.000</b>

El balance y la cuenta de resultados de la sociedad «SRB, SA» al 1 de febrero de 20X11, fecha de la inscripción de la operación en el Registro Mercantil, son los siguientes:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital social	8.000
Construcciones	10.000	Reservas	5.500
Existencias	1.500	Resultado del ejercicio	800
Clientes	4.000	Deudas financieras	2.800
		Proveedores	1.400
<b>Total</b>	<b>18.500</b>	<b>Total</b>	<b>18.500</b>

Cuenta de pérdidas y ganancias	Importe
Ventas	4.000
Gastos	-3.200
<b>Resultado</b>	<b>800</b>

**Se pide:**

Comentarios y registro contable de la fusión en la sociedad «MAB, SA».

**Solución:**

Según establece el apartado 2.2 de la NRV 19.ª, la fecha de control es aquella en la que la junta general de accionistas de la sociedad adquirida aprueba la operación, es decir, el 1 de octubre de 20X10.

El importe del fondo de comercio de la combinación (apartado 2.5 NRV 19.ª)<sup>1</sup> es:

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios ( $7.500 \times 1 \times 200\%$ )	15.000
Menos valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	-12.500
<b>Fondo de comercio</b>	<b>2.500</b>

Dado que la operación de fusión no se inscribe hasta el 1 de febrero de 20X11, fecha anterior a la finalización del plazo para la formulación de las cuentas anuales –tres meses desde el cierre del ejercicio, es decir, el 31 de marzo de 20X11– la sociedad «SRB, SA»

<sup>1</sup> El estudio y análisis del coste de la combinación de negocios se realiza en los epígrafes 3.3 y 3.5 respectivamente.

.../...

.../...

sigue registrando las operaciones que realiza en sus libros hasta esa fecha, si bien al 31 de diciembre la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales, a efectos de presentación, los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el apartado 2.4 de la norma. La sociedad adquirida recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo anteriores a la fecha de adquisición y dará de baja del balance, con efectos contables en dicha fecha, la totalidad de sus activos y pasivos.

Según lo anterior, la sociedad «SRB, SA» realizará al 31 de diciembre un ajuste contable para anular *todas las partidas de su balance, el cual presentará sus cuentas con saldo cero*. Respecto a la cuenta de pérdidas y ganancias, solamente recogerá el resultado del periodo anterior a la fecha de adquisición:

Cuenta de pérdidas y ganancias	Importe
Ventas	16.000
Gastos	-14.000
<b>Resultado</b>	<b>2.000</b>

En cuanto a la sociedad «MAB, SA», sociedad adquirente, tendrá que agregar en su balance, a efectos de su presentación a esa fecha, el balance de «SRB, SA» considerando todos los efectos procedentes de la combinación; reconocimiento del fondo de comercio y de los resultados obtenidos por la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición hasta el cierre del ejercicio.

El ajuste en forma de asiento a realizar por la sociedad adquirente «MAB, SA» para recoger los activos y pasivos adquiridos es el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	3.000	
211	Construcciones	10.000	
204	Fondo de comercio	2.500	
3	Existencias	1.000	
430	Clientes	4.000	
52,17	Deudas financieras		3.000
400	Proveedores		1.500
194	Capital emitido pendiente de inscripción		15.000
129-	Resultado del ejercicio procedente de la sociedad adquirida (1)		1.000

(1) Esta cuenta está forma por los ingresos y gastos que se han generado en el último trimestre en la sociedad adquirida (Ventas 7.000 y Gastos 6.000).

El balance y la cuenta de resultados de la sociedad «MAB, SA» al 31 de diciembre de 20X10, después de las agregaciones anteriores son los siguientes:

.../...

.../...

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Fondo de comercio	2.500	Capital social	30.000
Terrenos y bienes naturales (15.000 + 3.000)	18.000	Reservas	12.000
Construcciones (30.000 + 10.000)	40.000	Resultado del ejercicio	8.000
Existencias (12.000 + 1.000)	13.000	Resultado del ejercicio procedente de la sociedad adquirida	1.000
Cientes (13.000 + 4.000)	17.000	Capital emitido pendiente de ins- cripción <sup>2</sup>	15.000
		Deudas financieras (10.000 + 3.000)	13.000
		Proveedores (10.000 + 1.500)	11.500
<b>Total</b>	<b>90.500</b>	<b>Total</b>	<b>90.500</b>

Cuenta de pérdidas y ganancias	Importe
Ventas	30.000
Ventas de la sociedad adquirida	7.000
Gastos	-22.000
Gastos de la sociedad adquirida	-6.000
<b>Resultado</b>	<b>9.000</b>

El 1 de febrero de 20X11 se produce la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, y en esta fecha la sociedad absorbente deberá recoger con efectos retroactivos los gastos, ingresos, activos y pasivos de la sociedad absorbida de forma definida en su contabilidad desde la fecha de adquisición. Por tanto realizará el siguiente asiento:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	2.500	
210	Terrenos y bienes naturales	3.000	
211	Construcciones	10.000	
3	Existencias	1.500	
430	Cientes	4.000	
100	Capital social		7.500
110	Prima de emisión o asunción		7.500
11-	Reservas sociedad adquirida		1.000
129-	Resultado del ejercicio sociedad adquirida (1)		800
52,17	Deudas financieras		2.800
400	Proveedores		1.400

(1) Corresponde al resultado de la sociedad adquirida generado en el ejercicio anterior.

<sup>2</sup> La cuenta 194, Capital emitido pendiente de inscripción, figura en el pasivo corriente del balance.

b) Por el contrario, si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales, éstas no recogerán los efectos de la retrocesión a que hace referencia el párrafo tercero de este apartado. En consecuencia, la sociedad adquirente no mostrará en estas cuentas anuales los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la adquirida, sin perjuicio de la información que sobre el proceso de fusión o escisión debe incluirse en la memoria de las sociedades que intervienen en la operación.

Una vez inscrita la fusión o escisión, la sociedad adquirente deberá mostrar los efectos contables de la retrocesión, circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

**EJEMPLO 3:**

Los datos son los expuestos en el ejemplo 2, pero con la diferencia de que la fusión se inscribe el día 15 abril de 20X11, fecha en la que la sociedad absorbida «SRB, SA» presenta los siguientes estados financieros:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital social	8.000
Construcciones	10.000	Reservas	5.500
Existencias	1.500	Resultado del ejercicio	800
Clientes	4.000	Deudas financieras	2.800
		Proveedores	1.400
<b>Total</b>	<b>18.500</b>	<b>Total</b>	<b>18.500</b>

Cuenta de pérdidas y ganancias	Importe
Ventas	4.000
Gastos	-3.200
<b>Resultado</b>	<b>800</b>

**Se pide:**

Comentarios y registro contable de la fusión anterior.

**Solución:**

Según establece el apartado 2.2 de la NRV 19.ª, la fecha de control es aquella en la que la junta general de accionistas de la sociedad adquirida aprueba la operación, es decir, el 30 de junio de 20X10.

El importe del fondo de comercio de la combinación (apartado 2.5 NRV 19.ª) es:

.../...

.../...

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios (7.500 × 200%)	15.000
Menos valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	-12.500
<b>Fondo de comercio</b>	<b>2.500</b>

Dado que la operación de fusión no se inscribe hasta el 15 de abril de 20X11, fecha que es posterior a la terminación del plazo para la formulación de las cuentas anuales (31 de marzo), al 31 de diciembre de 20X10, las cuentas anuales de la sociedad «MAB, SA» no recogerán los efectos de la combinación de negocios que se han comentado en el ejemplo anterior, sin perjuicio de la información que debe mostrarse en la memoria. La retrocesión se producirá una vez inscrita la fusión.

El 15 de abril de 20X11 se produce la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, y en esta fecha la sociedad absorbente deberá recoger con efectos retroactivos los gastos, ingresos, activos y pasivos de la sociedad absorbida de forma definida en su contabilidad desde la fecha de adquisición. Por tanto, realizará el siguiente asiento:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	2.500	
210	Terrenos y bienes naturales	3.000	
211	Construcciones	10.000	
3	Existencias	1.500	
430	Clientes	4.000	
100	Capital social		7.500
110	Prima de emisión o asunción		7.500
11-	Reservas sociedad adquirida		1.000
129-	Resultado del ejercicio sociedad adquirida		800
52,17	Deudas financieras		2.800
400	Proveedores		1.400

Estas reglas también serán aplicables para el caso de la cesión global de activos y pasivos, con las necesarias adaptaciones.

### 3.4. Coste de la combinación de negocios

El coste de una combinación de negocios para la empresa adquirente vendrá determinado por la suma de:

- a) Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente. No obstante, cuando el valor razonable del negocio adquirido sea más fiable, se utilizará éste para estimar el valor razonable de la contrapartida entregada.
- b) El valor razonable de cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, que deberá registrarse como un activo, un pasivo o como patrimonio neto de acuerdo con su naturaleza, salvo que la contraprestación diera lugar al reconocimiento de un activo contingente que motivase el registro de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, en cuyo caso, el tratamiento contable del citado activo deberá ajustarse a lo previsto en el apartado 2.4.c.4) de la presente norma.

**EJEMPLO 4:**

La sociedad «SRB, SA» adquiere a la sociedad a «CTJ, SA» por un importe de 13.500 um. El balance de «CTJ, SA» que sirve de base para la operación es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital y reservas	12.500
Construcciones	10.000	Deudas a largo plazo	3.000
Existencias	2.000	Deudas a corto plazo	1.800
Clientes	3.500	Proveedores	1.200
<b>Total</b>	<b>18.500</b>	<b>Total</b>	<b>18.500</b>

- a) La operación se materializa jurídicamente mediante una fusión emitiendo «SRB, SA» 1.800 acciones de 5 um de valor nominal al 150 por 100.
- b) El valor razonable de los elementos patrimoniales coincide con el valor contable excepto el de las construcciones que es de 15.000 um.

**Se pide:**

- a) Identificación de la sociedad adquirente.
- b) Coste de la combinación de negocios si el proceso se realiza mediante una fusión.
- c) Coste de la combinación de negocios si se aceptan como valores razonables de los elementos de «CTJ, SA» los que figuran en el balance y el importe de la operación se paga en metálico.

**Solución:**

- 1. La sociedad adquirente es, según la regla general, la que entrega la contraprestación a cambio de los activos y pasivos asumidos. Por tanto será la sociedad «SRB, SA».

.../...

.../...

2. El coste de la combinación de negocios en este caso estará formado por el importe de los instrumentos de patrimonio emitidos por la sociedad adquirente, esto es, 1.800 acciones  $\times 5 \times 150\% = 13.500$ .
3. Si el valor razonable de los activos y pasivos es su valor contable, el coste de la combinación será:

Conceptos	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000
Construcciones	10.000
Existencias	2.000
Clientes	3.500
Deudas a largo plazo	-3.000
Deudas a corto plazo	-1.800
Proveedores	-1.200
<b>Coste de la combinación de negocios</b>	<b>12.500</b>

En cuanto a los gastos ocasionados con la combinación de negocios hay que distinguir:

- Los gastos relacionados con la emisión de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros entregados a cambio de los elementos patrimoniales adquiridos, que se contabilizarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros, es decir, que se imputarán a reservas.
- A diferencia de la versión anterior de la norma, los restantes honorarios abonados a asesores legales, u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En ningún caso se incluirán en el coste de la combinación los gastos generados internamente por estos conceptos, ni tampoco los incurridos por la entidad adquirida relacionados con la combinación.

#### EJEMPLO 5:

La sociedad «SRB, SA» adquiere a la sociedad «CTJ, SA» por un importe de 14.400 um. El balance de «CTJ, SA» que sirve de base para la operación es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital y reservas	12.500
Construcciones	10.000	Deudas a largo plazo	3.000
		...	...
		...	...

.../...

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
.../...			
Existencias	2.000	Deudas a corto plazo	1.800
Clientes	3.500	Proveedores	1.200
<b>Total</b>	<b>18.500</b>	<b>Total</b>	<b>18.500</b>

La operación se materializa jurídicamente mediante una fusión emitiendo «SRB, SA» 1.800 acciones de 5 um de valor nominal al 160 por 100. El coste de los honorarios de los asesores legales ha sido 300 um y los gastos de emisión, registro, etc. de los instrumentos de patrimonio emitidos han sido de 265 um.

**Se pide:**

1. Coste de la combinación de negocios.
2. Asientos que realiza la sociedad «SRB, SA» relativos a la emisión de los instrumentos de patrimonio y a los costes de los asesores legales.

**Solución:**

1. El coste de la combinación de negocios está formado por el importe de los instrumentos de patrimonio emitidos por la sociedad adquirente, esto es,  $1.800 \text{ acciones} \times 5 \times 160\% = 14.400 \text{ um}$ .
2. Los asientos relativos a la emisión y registro de las acciones emitidas por parte de la sociedad «SRB, SA» son los siguientes, respectivamente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
62	Servicios exteriores	300	
57	Tesorería		300

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	265	
57	Tesorería		265

**3.5. Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos**

Este apartado ha sufrido importantes modificaciones con respecto a la versión inicial contemplada en el PGC 2007 y contempla tres subapartados:

- Criterio de reconocimiento.

- Criterio de valoración.
- Excepciones a los criterios de reconocimiento y valoración.

### **Criterio de reconocimiento**

Los activos identificables y los pasivos asumidos deben cumplir las definiciones de activo o pasivo del Marco Conceptual de la Contabilidad. La norma contempla un caso particular, ya que si en la fecha de adquisición, el negocio adquirido mantiene un contrato de arrendamiento operativo, del que es arrendatario en condiciones favorables o desfavorables respecto a las condiciones de mercado, la empresa adquirente ha de reconocer, respectivamente, un inmovilizado intangible o una provisión.

### **Criterio de valoración**

La adquirente valorará los activos identificables y los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de adquisición, siempre que dichos valores puedan determinarse con fiabilidad.

### **Excepciones a los criterios de reconocimiento y valoración**

En el reconocimiento y valoración de los activos y pasivos, la nueva norma contempla los conceptos de la versión antigua y además recoge otros nuevos.

En estos casos, la situación que se produce es que a los activos o pasivos se les asigna un valor a efectos de la combinación de negocios, en tanto que a nivel contable se incorporan por otro valor.

Los activos identificables y los pasivos asumidos a los que se refiere la norma son los siguientes:

«1. Los activos no corrientes que se clasifiquen por la adquirente como mantenidos para la venta se valorarán de acuerdo *con lo establecido al respecto en la norma sobre activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.*

2. Los activos y pasivos por impuesto diferido se reconocerán y valorarán de acuerdo *con lo dispuesto en la norma relativa a impuestos sobre beneficios.*

3. Los activos y pasivos asociados a retribuciones a largo plazo al personal de prestación definida se contabilizarán, en la fecha de adquisición, *por el valor actual de las retribuciones comprometidas menos el valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones.*

El valor actual de las obligaciones incluirá en todo caso los costes de los servicios pasados que procedan de cambios en las prestaciones o de la introducción de un plan, antes de la fecha de adquisición, así como las ganancias y pérdidas actuariales que hayan surgido antes de la citada fecha.

4. En el caso de que el registro de un inmovilizado intangible identificado cuya valoración, que no puede ser calculada por referencia a un mercado activo, implicara la contabilización de un

ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2.5 de la presente norma, dicho activo *se valorará deduciendo la diferencia negativa, inicialmente calculada, del importe de su valor razonable*. Si el importe de dicha diferencia negativa fuera superior al valor total del inmovilizado intangible, dicho activo no deberá ser registrado.

5. Si el adquirente recibe un activo como indemnización frente a alguna contingencia o incertidumbre relacionada con la totalidad o con parte de un activo o pasivo específico, reconocerá y valorará el activo en el mismo momento y de forma consistente con el elemento que genere la citada contingencia o incertidumbre.

6. La adquirente valorará un derecho readquirido reconocido como un inmovilizado intangible sobre la base del periodo contractual que reste hasta su finalización, con independencia de que un tercero considerase en la determinación de su valor razonable las posibles renovaciones contractuales.

7. En el caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, la empresa adquirente *reconocerá como pasivo el valor razonable de asumir tales obligaciones*, siempre y cuando dicho pasivo sea una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad, aunque no sea probable que para liquidar la obligación vaya a producirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.»

**EJEMPLO 6:**

La sociedad «SRB, SA» ha adquirido a la sociedad «CTJ, SA» por un importe de 8.000 um, abonadas mediante transferencia bancaria. Entre los activos identificables de la sociedad «CTJ, SA», cuyo valor total es de 25.000 um, existe un activo intangible por importe de 1.200 um cuya valoración no se ha podido calcular con base en un mercado activo. El importe de los pasivos asumidos es de 15.000 um.

**Se pide:**

Importe de la diferencia y contabilidad de la combinación de negocios en la sociedad «SRB, SA».

**Solución:**

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios	8.000
Menos valor razonable de los activos identificables y de los pasivos asumidos (25.000 - 15.000)	10.000
<b>Diferencia negativa</b>	<b>2.000</b>

.../...

.../...

En este caso, el activo se valora deduciéndolo de la diferencia negativa, por lo que el importe por el que se registrará esta última es de  $2.000 - 1.200 = 800$ .

El asiento que realizará la sociedad «SRB, SA» para reflejar la combinación de negocios es el siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activos identificables (25.000 - 1.200)	23.800	
-	Pasivos asumidos		15.000
774	Diferencia negativa en combinaciones de negocios		800
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.000

### EJEMPLO 7:

La sociedad «SRB, SA» ha adquirido a la sociedad «CTJ, SA» por un importe de 8.000 um, abonadas mediante transferencia bancaria. Entre los activos identificables de la sociedad «CTJ, SA», cuyo valor total es de 25.000 um, existe un activo intangible por importe de 5.000 um cuya valoración no se ha podido calcular con base en un mercado activo. El importe de los pasivos asumidos es de 15.000 um.

#### Se pide:

Importe de la diferencia y contabilidad de la combinación de negocios en la sociedad «SRB, SA».

#### Solución:

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios	8.000
Menos valor razonable de los activos identificables y de los pasivos asumidos (25.000 - 15.000)	10.000
<b>Diferencia negativa</b>	<b>2.000</b>

En esta situación el importe del activo intangible que se contabiliza es el exceso de su valor sobre la diferencia negativa, es decir,  $5.000 - 2.000 = 3.000$ . Lo anterior implica que la diferencia negativa no se registra.

.../...

.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activos identificables (25.000 – 2.000)	23.000	
-	Pasivos asumidos		15.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.000

**EJEMPLO 8:**

La sociedad «SRB, SA» adquiere a la sociedad «CTJ, SA» por un importe de 20.000 um. El balance de «CTJ, SA» que sirve de base para la operación es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital y reservas	12.500
Construcciones	10.000	Deudas a largo plazo	3.000
Existencias	2.000	Deudas a corto plazo	1.800
Clientes	3.500	Proveedores	1.200
<b>Total</b>	<b>18.500</b>	<b>Total</b>	<b>18.500</b>

La operación se materializa jurídicamente mediante una fusión por absorción emitiendo «SRB, SA» 2.000 acciones de 5 um de valor nominal al 200 por 100.

Los valores razonables de los activos y pasivos de la sociedad «CTJ, SA» coinciden con su valor contable excepto el valor de los terrenos que es de 5.000 um. Este activo se incorpora en la sociedad «SRB, SA» con una base fiscal de 3.000. El tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades es del 30 por 100 y el pasivo fiscal, a efectos de la combinación, se valora en cero, ya que la adquirente va a construir su sede en los mismos.

**Se pide:**

Cálculos extracontables de la combinación y contabilidad de la sociedad adquirente «SRB, SA».

**Solución:**

El valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos a efectos de la combinación de negocios es:

.../...

.../...

Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
Terrenos y bienes naturales	5.000	Deudas a largo plazo	3.000
Construcciones	10.000	Deudas a corto plazo	1.800
Existencias	2.000	Proveedores	1.200
Clientes	3.500	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	400
<b>Total</b>	<b>20.500</b>	<b>Total</b>	<b>6.000</b>
$20.500 - 6.000 = 14.500$			

El importe de la diferencia que surge en la combinación de negocios es:

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios (2.000 acciones $\times$ 5 $\times$ 200%)	20.000
Menos valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos	-14.500
<b>Fondo de comercio</b>	<b>5.500</b>

En cuanto al proceso contable de la incorporación del patrimonio de la sociedad «CTJ, SA» en la sociedad «SRB, SA» hay que tener en cuenta que en el mismo se incorpora un pasivo fiscal (Pasivos por diferencias temporarias imponibles), el cual está incluido en las excepciones de los criterios de reconocimiento y valoración de las combinaciones de negocios y se ha de registrar según lo establecido en la NRV 12.<sup>a</sup> Impuesto sobre beneficios, que en este aspecto señala que los activos y pasivos fiscales no son objeto de descuento, por lo que el valor a incorporar en la contabilidad por esta partida será el importe de la diferencia temporaria surgida en el terreno (valor contable menos base fiscal,  $5.000 - 3.000 = 2.000$ ) multiplicado por el tipo de gravamen (30%), es decir,  $2000 \times 30\% = 600$ .

La diferencia entre el valor asignado al pasivo fiscal en la combinación (0) y el valor por el que se registrará en contabilidad (600) supone un incremento del fondo de comercio en 600 um.

Los asientos a realizar por la sociedad «SRB, SA» derivados de la combinación de negocios serán:

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	20.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		20.000

.../...

.../...

Por la recepción del patrimonio y la suscripción de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	6.100	
210	Terrenos y bienes naturales	5.000	
211	Construcciones	10.000	
3	Existencias	2.000	
430	Clientes	3.500	
171	Deudas a largo plazo		3.000
521	Deudas a corto plazo		1.800
400	Proveedores		1.200
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		600
190	Acciones o participaciones emitidas		20.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	20.000	
100	Capital social		10.000
110	Prima de emisión o asunción		10.000

### 3.6. Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa

En el desarrollo de los ejemplos anteriores se ha utilizado el concepto de fondo de comercio. La norma define el fondo de comercio como el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos, menos los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado de reconocimientos y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.

#### EJEMPLO 9:

La sociedad «SRB, SA» absorbe a la sociedad «CTJ, SA». El balance de «CTJ, SA» que sirve de base para la operación es el siguiente:

.../...

.../...

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital social	10.000
Construcciones	10.000	Reservas	2.500
Existencias	2.000	Deudas a largo plazo	3.000
Clientes	3.500	Deudas a corto plazo	1.800
		Proveedores	1.200
<b>Total</b>	<b>18.500</b>	<b>Total</b>	<b>18.500</b>

Los valores razonables de los activos y pasivos de la sociedad «CTJ, SA» coinciden con los del balance anterior excepto el de los terrenos y construcciones que tienen unos valores razonables respectivamente de 4.000 y 12.000 um.

La sociedad «SRB, SA» emitirá 10.000 acciones de 1 um de valor nominal al 200 por 100 que serán entregadas a los accionistas de la sociedad «CTJ, SA».

#### Se pide:

1. Identificación de la sociedad adquirente.
2. Coste de la combinación de negocios.
3. Importe del fondo de comercio.
4. Disolución de la sociedad «CTJ, SA».
5. Contabilidad de la sociedad «SRB, SA».

#### Solución:

1. Siguiendo la regla general, la sociedad adquirente es aquella que entrega la contraprestación por lo que en este caso es la sociedad «SRB, SA».
2. El coste de la combinación de negocios viene determinado por el importe de la contraprestación entregada por la sociedad adquirente: 10.000 acciones de 1 um al 200 por 100 = 20.000 um.
3. El importe del fondo de comercio es la diferencia entre el coste de la combinación de negocios y el valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos.

Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
Terrenos y bienes naturales	4.000	Deudas a largo plazo	3.000
Construcciones	12.000	Deudas a corto plazo	1.800
Existencias	2.000	Proveedores	1.200

.../...

.../...

.../...

Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
.../...			
Clientes	3.500		
<b>Total</b>	<b>21.500</b>	<b>Total</b>	<b>6.000</b>
21.500 – 6.000 = 15.500			

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios	20.000
Menos valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	-15.500
<b>Fondo de comercio</b>	<b>4.500</b>

4. Disolución de la sociedad «CTJ, SA».

La NRV 19.ª modificada, en el apartado 1. Ámbito de aplicación, se refiere al proceso de disolución de la sociedad adquirida en los siguientes términos:

«Salvo en los supuestos de adquisición inversa, definida en el último párrafo del apartado 2.1, y las operaciones entre empresas del grupo, las empresas adquiridas que se extingan o escindan en una combinación de negocios, *deberán registrar el traspaso de los activos y pasivos integrantes del negocio transmitido cancelando las correspondientes partidas del balance y reconociendo el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias*, por diferencia entre el valor en libros del negocio transmitido y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio, neta de los costes de transacción. En los supuestos de adquisición inversa, la citada diferencia se contabilizará como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa absorbente o beneficiaria adquirida, sin perjuicio de su posterior eliminación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.2.»

Por el traspaso de los activos y pasivos :

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	3.000	
521	Deudas a corto plazo	1.800	
400	Proveedores	1.200	
5531	Socios, cuenta de fusión	20.000	
210	Terrenos y bienes naturales		3.000
211	Construcciones		10.000
3	Existencias		2.000
430	Clientes		3.500
1291	Resultados de la fusión (1)		7.500

.../...

.../...

(1) La cuenta Resultados de la fusión (1291) recoge el importe del resultado que la combinación genera en la sociedad «CTJ, SA» y su importe se desglosa en las siguientes plusvalías:

- Terrenos y bienes naturales ..... 1.000
- Construcciones..... 2.000
- Fondo de comercio ..... 4.500

Por la fijación del haber social:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	10.000	
11	Reservas	2.500	
1291	Resultados de la fusión	7.500	
5531	Socios, cuenta de fusión		20.000

#### 5. Contabilidad de la sociedad «SRB, SA».

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (10.000 × 1 × 200%)	20.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		20.000

Por la recepción del patrimonio de la sociedad «CTJ, SA»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	4.500	
210	Terrenos y bienes naturales	4.000	
211	Construcciones	12.000	
3	Existencias	2.000	
430	Clientes	3.500	
171	Deudas a largo plazo		3.000
521	Deudas a corto plazo		1.800
400	Proveedores		1.200
5530	Socios de sociedad disuelta		20.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	20.000	

.../...  
.../...

.../...

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
100	Capital social (10.000 × 1)		10.000
110	Prima de emisión o asunción (10.000 × 1)		10.000

Por la entrega de las acciones emitidas a los accionistas de «CTJ, SA»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	20.000	
5530	Socios de sociedad disuelta		20.000

En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables menos el de los pasivos asumidos, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará como un ingreso.

La nueva versión de la NRV 19.ª añade un nuevo párrafo en este caso:

«No obstante, antes de reconocer el citado ingreso la empresa evaluará nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen activos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo, no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada.»

**EJEMPLO 10:**

La sociedad «SRB, SA» absorbe a la sociedad «CTJ, SA». El balance de «CTJ, SA» que sirve de base para la operación es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	3.000	Capital social	10.000
Construcciones	10.000	Reservas	2.500
Existencias	2.000	Deudas a largo plazo	3.000
Clientes	3.500	Deudas a corto plazo	1.800
		Proveedores	1.200
<b>Total</b>	<b>18.500</b>	<b>Total</b>	<b>18.500</b>

.../...

.../...

Los valores razonables de los activos y pasivos de la sociedad «CTJ, SA» coinciden con los del balance anterior.

La sociedad «SRB, SA» emitirá 5.000 acciones de una unidad monetaria de valor nominal al 200 por 100 que serán entregadas a los accionistas de la sociedad «CTJ, SA».

### Se pide:

1. Cálculo de la diferencia de negativa.
2. Contabilidad de la sociedad «SRB, SA».

### Solución:

1.

Conceptos	Importe
Coste de la combinación de negocios ( $5.000 \times 1 \times 200\%$ )	10.000
Menos valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos	12.500
<b>Diferencia negativa</b>	<b>-2.500</b>

2.

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas ( $5.000 \times 1 \times 200\%$ )	10.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		10.000

Por la recepción del patrimonio de la sociedad «CTJ, SA»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	3.000	
211	Construcciones	10.000	
3	Existencias	2.000	
430	Clientes	3.500	
171	Deudas a largo plazo		3.000
521	Deudas a corto plazo		1.800
400	Proveedores		1.200
774	Diferencia negativa en combinaciones de negocios		2.500
5530	Socios de sociedad disuelta		10.000

.../...

.../...

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	10.000	
100	Capital social (5.000 × 1)		5.000
110	Prima de emisión o asunción (5.000 × 1)		5.000

Por la entrega de las acciones emitidas a los accionista de «CTJ, SA»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	10.000	
5530	Socios de sociedad disuelta		10.000