



CTCP-10-00001-2019

Bogotá, D.C.,

Señora

Carmen Eugenia Davila Guerrero

Superintendente Delegada para la Supervisión de Riesgos

Superintendencia de Salud

Avenida Ciudad de Cali No. 51 - 66 Piso 6° Edificio World Bussines Center

Bogotá

Asunto: Consulta 1-2018-034833

REFERENCIA:

Fecha de Radicado.....:	20 de diciembre 2018
Entidad de Origen.....:	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
N° de Radicación CTCP...:	2018-1115 CONSULTA
Código de referencia	O-1-805
Tema.....:	Combinación de negocios

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo de Normalización Técnica de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131, 2132 de 2016 y 2170 de 2017, en los cuales se faculta al CTCP para resolver las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de los marcos técnicos normativos de las normas de información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral 3° del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, que señala como una de sus funciones el de servir de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.

RESUMEN

Una entidad deberá realizar los juicios requeridos en la norma de políticas contables (NIC 8 o sección 10 de la NIIF para las Pymes) para definir la forma adecuada para la contabilización de una combinación de negocios bajo control común. La recomendación del CTCP para la contabilización de este tipo de transacciones es la de aplicar el método de unificación de intereses (método del predecesor), tal como se indicó en el concepto 2016-593 emitido por este Consejo.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v17



En el caso en que existan elementos objetivos para que la administración de una entidad concluya que es aplicable el método de adquisición o compra, deberá tenerse en cuenta que lo que se configuraría es una adquisición inversa en la cual la entidad adquirida sería la nueva entidad y no la entidad que escinde su patrimonio. Si este fuera el caso, los activos identificables y los pasivos asumidos que se remiden a su valor razonable serían los de la nueva entidad y no los de la entidad que escinde su patrimonio.

CONSULTA (TEXTUAL)

Antecedentes

De conformidad con lo previsto en el artículo 6 del Decreto 2462 de 2013, la Superintendencia Nacional de Salud tendrá, entre otras, la función de:

"25. Realizar los procedimientos de fusión, adquisición, liquidación, cesión de activos, pasivos y contratos, toma de posesión para administrar o liquidar y otras acciones y medidas especiales aplicables a las entidades promotoras y prestadoras, que permitan garantizar la adecuada prestación de los servicios de salud, cuando concurren las causales previstas en la ley y en ejercicio de su función de control".

Así mismo, de acuerdo con el numeral 24 del artículo 6 del Decreto 2462 de 2013, es función del Superintendente Nacional de Salud, entre otras:

"24. Autorizar previamente a los sujetos vigilados cualquier modificación a la razón social, sus estatutos, cambios de la composición de la propiedad, modificación de su naturaleza jurídica, escisiones, fusiones y cualquier otra modalidad de transformación, así como la cesión de activos, pasivos y contratos".

A su vez, conforme con lo establecido en el artículo 2.1.13.9 del Decreto 780 de 2016 y sus modificaciones, en los procesos de fusión, escisión, creación de nuevas entidades u otras formas de reorganización institucional, las EPS participantes podrán ceder sus afiliados, activos, pasivos, habilitación o autorización para operar y los contratos asociados a la prestación de servicios de salud del plan de beneficios, a la Entidad Promotora de Salud resultante del proceso de reorganización institucional.

En este orden de ideas, una Entidad Promotora de Salud-EPS solidaria con un patrimonio negativo, está solicitando la aprobación de un Plan de Reorganización Institucional a esta Superintendencia, en donde parte de su patrimonio se escinde trasladando activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos a una sociedad comercial beneficiaria, que ha sido creada para continuar con la operación de aseguramiento en salud para los afiliados que se trasladan.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co

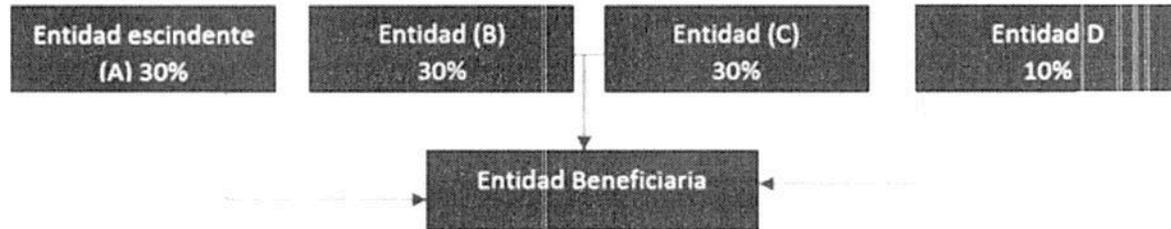


BO-2018002048

GD-FM-009.v17



Actualmente la composición accionaria de la entidad que sería beneficiaria, sin que se haya materializado la escisión, es la siguiente:



Al respecto, se precisa que las otras entidades participantes en la entidad beneficiaria son de naturaleza solidaria y la entidad escidente ha manifestado que no existe control entre ellas indicando para esto que no existe relación entre los gobiernos corporativos y los asociados que las conforman son distintos.

Adicionalmente, la entidad escidente realizó una valoración de la compañía actual en la que se determinó un activo intangible conformado por derecho de uso de marca de la EPS, lista de clientes y plusvalía, el cual sería reconocido en la entidad beneficiaria una vez se autorice el Plan de Reorganización Institucional, absorbiendo con el reconocimiento del intangible el patrimonio negativo y generando un patrimonio positivo, así mismo, la entidad escidente plantea incrementar su participación accionaria en la entidad beneficiaria, al trasladar sus activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos como un aporte en especie a cambio de acciones, que se pagarán con el establecimiento de comercio.

Se debe aclarar, que la entidad escidente ha manifestado que una vez se realice el traslado del negocio, la entidad escidente obtendrá el control de la entidad beneficiaria ya que tendrían una participación accionaria del 99% aproximadamente, indicando a su vez que esta figura está definida como una combinación de negocios conforme a la sección 19 del marco técnico normativo de las NIIF para las Pymes.

En dicho contexto, de acuerdo con la Sección 19 – Combinación de Negocios y Plusvalía marco técnico normativo de las NIIF para las Pymes y la NIIF 3 - Combinación de Negocios y Plusvalía de las NIIF Plenas, indica que:

“Una combinación de negocios es la unión de entidades o negocios separados en una única entidad que informa. El resultado de casi todas las combinaciones de negocios es que una entidad, la adquirente, obtiene el control de uno o más negocios distintos, la adquirida. La fecha de adquisición es aquella en que la adquirente obtiene el control sobre la adquirida.”

A su vez, de acuerdo con dicho marco técnico normativo la NIIF 3 - Combinación de negocios indica:

Nit. 830115297-6
Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Conmutador (571) 6067676
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v17



"2 Esta NIIF se aplicará a una transacción u otro suceso que cumpla la definición de una combinación de negocios. Esta NIIF no se aplicará a:

- (a) La contabilización de la formación de un negocio conjunto acuerdo conjunto en los estados financieros del acuerdo conjunto mismo.*
- (b) La adquisición de un activo o de un grupo de activos que no constituya un negocio. En estos casos, la entidad adquirente identificará y reconocerá los activos identificables individuales que se adquirieron (incluyendo los que cumplan con la definición y los criterios de reconocimiento de los activos intangibles incluidos en la NIC 38 Activos Intangibles) y los pasivos asumidos. El costo del grupo deberá distribuirse entre los activos individualmente identificables y los pasivos sobre la base de sus valores razonables relativos en la fecha de la compra. Esta transacción o suceso no dará lugar a una plusvalía.*
- (c) Una combinación de entidades o negocios bajo control común (los párrafos B1 a B4 proporcionan las guías de aplicación correspondientes). 2A Los requerimientos de esta Norma no se aplicarán a la adquisición por una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, de una inversión en una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados". Es de aclarar, que las combinaciones de entidades o negocios bajo control común significa que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio.*

La entidad escidente indica que en la transacción no existe control común por tanto argumenta que es una combinación de negocios, dado que en la actualidad la EPS (entidad escidente) solo posee el 30% de las acciones de la entidad beneficiaria y no tiene el poder decisorio sobre dicha sociedad, ya que de acuerdo a los estatutos de la entidad beneficiaria, existirá control cuando se tenga el cincuenta y uno o más del voto afirmativo de las acciones que representan el capital suscrito, o sea, la entidad escidente está justificando que no tiene el control previo de la entidad beneficiaria antes del traslado de los activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos a la entidad beneficiaria, es decir no tiene en cuenta el control que existe actualmente en la EPS que está manejando el negocio que se va a escindir.

Consulta

De acuerdo con el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016 en donde faculta al Consejo Técnico de Contaduría Pública para resolver inquietudes que se formulen en el desarrollo de la aplicación de los marcos técnicos normativos de las normas de información financiera y aseguramiento de la información, esta Superintendencia Nacional de Salud solicita de la manera más atenta su concepto frente a las siguientes consultas:

- 1. ¿Se puede considerar una combinación de negocios en el marco de la Sección 19 de las NIIF para las Pymes y la NIIF 3 – Combinación de Negocios y Plusvalía de las NIIF Plenas, en la figura indicada por la entidad escidente, en donde plantea incrementar su participación accionaria en la entidad beneficiaria, al trasladar sus activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos como un aporte en especie representado en la valoración de la entidad, a cambio de acciones, lo cual será pagado con el establecimiento de comercio?**



2. ¿Es posible realizar el reconocimiento de los activos intangibles, tales como, derecho de uso de marca de la EPS, lista de clientes y plusvalía, de acuerdo con la figura enunciada en el numeral 1?
3. ¿Es posible determinar la situación de control previo o control común, únicamente con el argumento de que la entidad escidente no posee el control de la entidad beneficiaria, antes del traslado de sus activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos, sin tener en cuenta el control que existe del negocio que se va a escindir?
4. ¿En el caso en que la transacción que plantea la entidad no se considere como una combinación de negocios en el marco de la Sección 19 y la NIIF 3, cuál método debe utilizar la entidad para reconocer los activos y pasivos en la entidad beneficiaria en un proceso de escisión como el que se está planteando?
5. Aunado con el numeral anterior se solicita aclaración de la diferencia que existe entre el método del predecesor y el método de unificación de intereses.

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular.

Según lo señalado en su consulta entendemos que una Entidad Promotora de Salud (EPS) del sector solidario, con un patrimonio negativo, como parte del plan de reorganización institucional, aportará a otra entidad en la que posee el 30% de participaciones y derechos de voto, sus activos intangibles generados internamente, identificables y separables (derechos de uso de la marca y lista de clientes), los cuales según los marcos de información financiera vigentes no son reconocidos en los estados financieros de la Entidad Promotora de Salud. Adicionalmente, la entidad que escinde su patrimonio planea incrementar su participación accionaria en la entidad en la que posee el 30% de participaciones y derechos de voto, trasladando todos los activos, pasivos, habilitación, afiliados, contratos y plusvalía del negocio, a cambio de un paquete de acciones que será emitido por esta entidad (entidad beneficiaria), elevando de esta forma su participación y poder de voto del 30% hasta el 99%, transacción que le permitirá adquirir el control absoluto de la entidad beneficiaria, sobre la cual actualmente solo ejerce influencia significativa.

Sobre el particular es de alta pertinencia establecer si la transacción descrita en su consulta cumple la definición y requisitos de una combinación de negocios, según los requerimientos de la NIIF 3 o la



sección 19 de la NIIF para las Pymes, esto es si se puede identificar un nuevo adquirente y los activos identificables y los pasivos asumidos transferidos pueden ser remedidos por su valor razonable.

Al respecto, tanto la NIIF 3 como la sección 19, excluyen de su alcance las combinaciones de negocios bajo control común, sin que estas normas establezcan un método o tratamiento contable específico para este tipo de transacciones.

"NIIF 3 -. Alcance

2 Esta NIIF se aplicará a una transacción u otro suceso que cumpla la definición de una combinación de negocios. Esta NIIF no se aplicará a:

- (a) la contabilización de la formación de un acuerdo conjunto [Ver Apéndice A, NIIF 11 (definición de acuerdo conjunto)] en los estados financieros del acuerdo conjunto. [Ver párrafos FC59 a FC61E, Fundamentos de las Conclusiones].*
- (b) La adquisición de un activo o de un grupo de activos que no constituya un negocio. [Ver párrafo FC20, Fundamentos de las Conclusiones] En estos casos, la entidad adquirente identificará y reconocerá los activos identificables individuales que se adquirieron (incluyendo los que cumplan con la definición y los criterios de reconocimiento de los activos intangibles incluidos en la NIC 38 Activos Intangibles) y los pasivos asumidos. El costo del grupo deberá distribuirse entre los activos individualmente identificables y los pasivos sobre la base de sus valores razonables relativos en la fecha de la compra. Esta transacción o suceso no dará lugar a plusvalía.*
- (c) una combinación de entidades o negocios bajo control común (los párrafos B1 a B4 proporcionan guías de aplicación al respecto).*

"Sección 19 -. Alcance

*19.1 Esta sección se aplicará a la contabilización de las **combinaciones de negocios**. Proporciona una guía para la identificación de la adquirente, la medición del costo de la combinación de negocios y la distribución de ese costo entre los **activos** adquiridos y los **pasivos**, y las **provisiones** para los **pasivos contingentes** asumidos. También trata la contabilidad de la **plusvalía** tanto en el momento de una combinación de negocios como posteriormente.*

19.2 Esta sección especifica la contabilidad de todas las combinaciones de negocios excepto:

- (a) Las combinaciones de entidades o **negocios bajo control** común. El control común significa que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio.*
- (b) La formación de un **negocio conjunto**.*
- (c) La adquisición de un grupo de activos que no constituye un negocio.*

Sobre el particular, el CTCP indicó en la consulta 2016-593 que lo más adecuado en las combinaciones de negocios bajo control común es utilizar el método de unificación de intereses, método mediante el cual los activos y pasivos se contabilizan por el valor en libros en la fecha de la combinación, por ello no sería aplicable el método de adquisición, que es requerido para combinaciones de negocios en los que puede identificarse una nueva entidad controlante. **El uso de los valores en libros para contabilizar una combinación de negocios también es conocido como el método del predecesor, pudiéndose aplicar en este método los valores en libros registrados por la entidad que transfiera el negocio o los reportados por la entidad controlante en sus estados financieros consolidados.**

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



BO-2013002043

GD-FM-009.v17



Esta recomendación resulta de aplicar los criterios para determinar una política contable para una transacción, evento o condición para la cual no existe disposición expresa en los marcos de información financiera (ver NIC 8 y sección 10 de la NIIF para las Pymes).

Al respecto, algunas referencias del comité de interpretaciones del IASB sobre el tema de las combinaciones bajo control común, señalan lo siguiente:

E5 [IFRIC Update—marzo de 2006: Control común “transitorio” La CINIF consideró si una reorganización que implica la formación de una nueva entidad para facilitar la venta de parte de una organización es una combinación de negocios dentro del alcance de la NIIF 3. La NIIF 3 no se aplica a combinaciones de negocios en las que todas las entidades o negocios que se combinan están bajo control común antes y después de la combinación, a menos que el control sea transitorio. Se sugirió a la CINIF que, puesto que el control de la nueva entidad es transitorio, una combinación que implique a esa entidad recientemente formada quedaría dentro del alcance de la NIIF 3. El párrafo 22 de la NIIF 3 (ahora párrafo B18) señala que cuando una entidad se forma para emitir instrumentos de patrimonio para efectuar una combinación de negocios, una de las entidades que se combinan que existía antes de la combinación debe identificarse como la adquirente sobre la base de la evidencia disponible (ahora debe identificarse como la adquirente aplicando las guías de los párrafos B13 a B17). El CINIF destacó que, para ser congruente, la pregunta de que si las entidades o negocios están bajo control común se aplica a las entidades que se combinan que existían antes de la combinación, excluyendo la entidad recientemente formada. Por consiguiente, el CINIF decidió no añadir esta cuestión en su agenda. La CINIF también consideró una solicitud de guías sobre cómo aplicar la NIIF 3 a reorganizaciones en las que el control permanece dentro del grupo original. El CINIF decidió no añadir este tema a la agenda, puesto que era improbable que se llegara a un acuerdo en un periodo razonable, a la luz de la diversidad en la práctica existente y la exclusión explícita de transacciones de control común del alcance de la NIIF 3.]

Adicionalmente, la subsección ASC 805-50 de las normas emitidas por el FASB (USGAAP), se refiere también a la contabilización de combinaciones de negocios bajo control común, norma que según lo establecido en la NIC 8, podría ser aplicada en ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos y circunstancias, y ser considerada por la administración de una entidad al realizar los juicios requeridos para el desarrollo y aplicación de una política contable. Esto es coherente con lo establecido en el párrafo 11 de la NIC 8, que indica que al realizar los juicios requeridos en estos casos, se aplicará en orden descendente las siguientes fuentes de información:

- (a) los requerimientos de las NIIF que traten temas similares y relacionados; y
- (b) las definiciones, [Ver MC, párrafos 4.4 y 4.25] criterios de reconocimiento [Ver MC párrafos 4.38 a 4.53] y medición [Ver MC párrafos 4.54 a 4.56] establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual.

El párrafo 12 de la NIC 8 también indica que al realizar dichos juicios, la administración de una entidad también puede considerar los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, así como otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo 11. [Ver párrafos FC16 a FC19, Fundamentos de las Conclusiones]

Otro asunto de especial relevancia para definir la forma adecuada de contabilizar esta transacción es



el de la existencia o no existencia de un mercado activo, y la de datos que hayan sido observados en el mercado, aspecto que debe tenerse en cuenta al medir los activos intangibles identificables y separables (listas de clientes, marca, contratos, entre otros) que se van aportar a la nueva entidad, por cuanto si se trata de medidas de valor razonable de nivel 3 esto puede generar incertidumbres sobre la existencia de estos activos, su medición y sobre los resultados futuros de la nueva entidad, con efecto en el cumplimiento de las características de relevancia y representación fiel que deben tener los estados financieros de propósito general. Por otra parte, si se trata de una entidad que aplica las normas del Grupo 2, por las restricción de costo-beneficio, no se esperaría que una entidad clasificada en este grupo estime en su contabilidad una medida de valor razonable, de nivel 3, para la medición de sus activos intangibles generados internamente, identificables y separables, dado que los costos de establecerla podrían ser superior a los beneficios proporcionados a los usuarios.

En conclusión, una entidad deberá realizar los juicios requeridos en la norma de políticas contables (NIC 8 o sección 10 de la NIIF para las Pymes) para definir la forma adecuada de contabilizar una combinación de negocios bajo control común. La recomendación del CTCP para la contabilización de este tipo de transacciones es la de aplicar el método de unificación de intereses (método del predecesor), tal como se indicó en el concepto 2016-593 emitido por este Consejo.

En el caso de que exista información objetiva y la administración de la entidad concluya que es aplicable el método de compra o de adquisición, deberá tenerse en cuenta que lo que se configuraría en este caso es una adquisición inversa en la cual la entidad adquirida es la nueva entidad y no la entidad que escinde su patrimonio. Si esto fuera aplicable, los activos identificables y los pasivos asumidos que se remiden a valor razonable serían los de la nueva entidad y no los de la entidad que escinde su patrimonio. Al considerar, la transacción como una combinación de negocios bajo el alcance de la NIIF 3 o la sección 19, los activos y pasivos transferidos a la nueva entidad deberían ser contabilizados por sus valores en libros y no por sus valores razonables (Ver referencias de estas normas a las adquisiciones inversas).

Para finalizar, incluimos a continuación algunos comentarios sobre las preguntas incluidas en su consulta:

1. ¿Se puede considerar una combinación de negocios en el marco de la Sección 19 de las NIIF para las Pymes y la NIIF 3 – Combinación de Negocios y Plusvalía de las NIIF Plenas, en la figura indicada por la entidad escidente, en donde plantea incrementar su participación accionaria en la entidad beneficiaria, al trasladar sus activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos como un aporte en especie representado en la valoración de la entidad, a cambio de acciones, lo cual será pagado con el establecimiento de comercio?

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v17



Si con fundamento en información objetiva el juicio de la administración de la entidad, basados en los hechos y circunstancias y el marco de información financiera aplicable, es que se trata de una combinación de negocios en la cual sería adecuado utilizar el método de compra o adquisición, se deberá tener en cuenta que lo que se configuraría es una adquisición inversa, en la cual la entidad adquirida es la nueva entidad legal a la que van a transferirse todos los activos netos del negocio; en este caso los activos y pasivos de la entidad adquirente (la entidad escindida) deberán contabilizarse por su valor en libros, sin que ellos puedan ser remediados a sus valores razonables, lo cual sería aplicable para los activos y pasivos de la adquirida.

La NIIF 3 y la sección 19 de la NIIF para las pymes establecen los requisitos que deben cumplirse al contabilizar combinaciones de negocios, en los que puede identificarse un nuevo adquirente. Según la información suministrada, observamos que se trata de una combinación de negocios bajo control común, por fuera del alcance de la NIIF 3, y por ello la recomendación del CTCP es que ella sea contabilizada aplicando el método del predecesor (unificación de intereses) y no por el método de adquisición, requerido por la NIIF 3.

2. ¿Es posible realizar el reconocimiento de los activos intangibles, tales como, derecho de uso de marca de la EPS, lista de clientes y plusvalía, de acuerdo con la figura enunciada en el numeral 1?

En los estados financieros de la entidad que escinde su patrimonio, según los marcos de información financiera, no es posible reconocer ni los activos intangibles generados internamente, identificables y separables, ni la plusvalía, por cuanto estas partidas no cumplen los requisitos de identificabilidad y separabilidad.

Ahora bien, en el caso en que las disposiciones sobre combinaciones de negocios fueran aplicables a esta transacción, y no se tratará de una combinación de negocios bajo control común, como se indicó antes, se configuraría una adquisición inversa, en la cual la entidad adquirente sería la entidad que escinde su patrimonio, y por ello no sería posible reconocer los activos intangibles identificables y separables, tales como el derecho de uso de la marca y la lista de clientes, por cuanto lo que se remide son los activos identificables y pasivos asumidos de la adquirida, que en este caso sería la nueva entidad que se conforma para transferir los activos netos de la entidad prestadora de servicios de salud. Por lo tanto, no es posible reconocer los activos intangibles identificables y separables ni la plusvalía de la entidad adquirente, en los estados financieros de la EPS antes de la escisión, ni en los que resultan posteriormente a la contabilización de la combinación del negocio.

En el siguiente cuadro incluimos algunas referencias sobre activos identificables y separables de la entidad adquirida que podrían ser reconocidos en una combinación de negocios:

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



ISO 2018002043

GD-FM-009.v17



Activos identificables	Normatividad sobre combinación de negocios
Condiciones de reconocimiento de activos identificables	<ul style="list-style-type: none"> • Deben cumplir con la definición de activos del marco conceptual a la fecha de adquisición (probabilidad de obtener beneficios económicos y medición fiable)¹. • Los activos identificables deben ser parte de lo que la adquirente y la adquirida (o sus antiguos propietarios) intercambiaron en la transacción de la combinación de negocios y no el resultado de transacciones separadas². • La adquirente puede reconocer activos identificables que la adquirida no los hubiese reconocido previamente en sus estados financieros (por ejemplo intangibles desarrollados internamente relacionados con la marca, patente, relaciones con clientes, etc.)³
Condiciones de reconocimiento en activos intangibles identificables	<ul style="list-style-type: none"> • La adquirente reconocerá, de forma separada a la plusvalía, los activos intangibles identificables adquiridos en una combinación de negocios. • Un activo intangible es identificable si cumple el criterio de separabilidad⁴ o bien el de legalidad contractual⁵. • Un activo intangible que cumple el criterio de legalidad contractual es identificable incluso si el activo no es transferible o separable de la adquirida o de otros derechos y obligaciones⁶.
Ejemplos de activos intangibles identificables construidos internamente que se pueden reconocer en una combinación de negocios ⁷ .	<ul style="list-style-type: none"> • Marcas contractualmente protegidas (registradas)- (NIIF 3.EI18) • Nombres de dominios de internet (NIIF 3.EI22) • Acuerdo de no hacer competencia (NIIF 3.EI18) • Lista de clientes (NIIF 3.EI24) • Órdenes o producción pendiente (NIIF 3.EI25) • Contratos con clientes y relaciones comerciales (NIIF 3.EI26) • Relaciones no contractuales con el cliente (NIIF 3.EI31) • Obras de teatro, musicales, libros, revistas, periódicos y demás trabajos literarios, composiciones musicales, letras de canciones o ritmos publicitarios, pinturas y fotografías, material audiovisual, videos o programas de televisión, con derechos de autor (NIIF 3.EI32) • Licencias y regalías, contratos por ejecutar, permisos de construcción, acuerdos de franquicias, derechos de operación y difusión, derechos de uso, basados en contratos (NIIF 3.EI34). • Tecnología patentada y no patentada, programas de computador, bases de datos, secretos comerciales (fórmulas, procesos), (NIIF 3.EI39).
Principio de medición aplicable a los activos identificables	Los activos identificables adquiridos se medirán por su valor razonable en la fecha de adquisición, con algunas excepciones específicas ⁸ .

¹ Ver párrafo 11 de la NIIF 3 para entidades que aplican las NIIF, o el párrafo 19.15 a) para entidades que aplican las NIIF para las PYMES.

² Ver párrafo 12 de la NIIF 3 para entidades que aplican las NIIF, o el párrafo 19.18 para entidades que aplican las NIIF para las PYMES.

³ Ver párrafo 13 de la NIIF 3 para entidades que aplican las NIIF.

⁴ El criterio de separabilidad significa que un activo intangible adquirido es susceptible de ser separado o escindido de la adquirida y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación. Un activo intangible que la adquirente sea capaz de vender, dar en explotación o de intercambiar de cualquier otra forma por otra cosa de valor, cumple el criterio de separabilidad incluso si la adquirente no se propone venderlo, darlo en explotación o intercambiarlo de otra forma (Párrafo B33 de la NIIF 3).

⁵ Ver párrafo B31 de la NIIF 3 para entidades que aplican las NIIF, o el párrafo 19.14 para entidades que aplican las NIIF para las PYMES.

⁶ Ver párrafo B32 de la NIIF 3 para entidades que aplican las NIIF.

⁷ Ejemplos tomados de la parte "C" de la NIIF 3, no incorporados en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios

⁸ Ver párrafo 18 de la NIIF 3 para entidades que aplican las NIIF, o el párrafo xxx para entidades que aplican las NIIF para las PYMES.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v17



3. ¿Es posible determinar la situación de control previo o control común, únicamente con el argumento de que la entidad escidente no posee el control de la entidad beneficiaria, antes del traslado de sus activos, pasivos, habilitación, afiliados y contratos, sin tener en cuenta el control que existe del negocio que se va a escindir?

Como se indicó antes, si la información disponible permite concluir que se trata de una combinación de negocios, la entidad que escinde su patrimonio es la entidad adquirente, y la nueva entidad sería la entidad adquirida. Por ello, al transferir los activos y pasivos de la entidad promotora de servicios de salud, estos mantienen en la nueva entidad su valor en libros y no podrían ser remediados a su valor razonable, puesto que lo que se remediría serían los activos identificables y los pasivos asumidos de la entidad adquirida.

Por ello, la no existencia de control en la nueva entidad, no es un argumento que pueda ser utilizado para remedir al valor razonable los activos identificables y pasivos asumidos de la entidad adquirente, por cuanto en este caso la entidad adquirida es la nueva entidad y no la entidad que escinde su patrimonio para ser transferido a una nueva entidad.

4. ¿En el caso en que la transacción que plantea la entidad no se considere como una combinación de negocios en el marco de la Sección 19 y la NIIF 3, cuál método debe utilizar la entidad para reconocer los activos y pasivos en la entidad beneficiaria en un proceso de escisión como el que se está planteando?

Tal como se ha indicado en esta consulta las combinaciones de negocios bajo control común están fuera del alcance de la NIIF 3 o la sección 19, pero si de lo que se trata es de una combinación de negocios en los que la entidad adquirida es la nueva entidad a la que se transfiere el negocio, podría utilizarse el método de adquisición, pero esto sería aplicable para los activos y pasivos de la entidad adquirida y no a los activos y pasivos de la entidad adquirente, que en este caso sería la entidad que escinde su patrimonio para transferirlo a la nueva entidad. En este caso, no parece tener sentido constituir una nueva entidad para transferir el negocio escindido por sus valores en libros, y ello confirma la conclusión de que esta transacción es una combinación de negocios bajo control común y no de una combinación de negocios bajo el alcance la NIIF 3 o la sección 19, en la cual puede identificarse un nuevo controlante.

Por ello, si de lo que se trata es determinar la forma en que son medidos los activos y pasivos del negocio que se escinde, y que posteriormente se transfieren a la nueva entidad, lo más pertinente es que

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v17



ellos sean contabilizados por su valor en libros (método del predecesor), lo que impediría reconocer los activos identificables y separables generados internamente y la plusvalía del negocio escindido.

5. Aunado con el numeral anterior se solicita aclaración de la diferencia que existe entre el método del predecesor y el método de unificación de intereses.

El método de la unificación de intereses, también conocido como "Pooling of interests method" o "método de unión de intereses", se basa en la idea de que el negocio combinado es una continuación de todos los negocios que han participado en la combinación, es decir, que las empresas que se combinan agrupan sus esfuerzos con un fin común, buscando así la participación continuada en las ventajas y riesgos que puedan derivar de la combinación. Normalmente surge de un intercambio de acciones y dado que no se valoran de nuevo los activos y pasivos de las sociedades combinadas, no se reconoce tampoco ninguna plusvalía.

El método del predecesor implica que los activos y pasivos de la entidad adquirida son contabilizados por los valores contables actuales, ya sea los registrados por la entidad que transfiere el negocio o los registrados por la entidad controlante en sus estados financieros consolidados. Algunas de las características generales de este método son las siguientes:

- Los activos y pasivos adquiridos se registran al valor en libros existente y no al valor razonable
- No se registra la plusvalía.

En algunas jurisdicciones se utilizan términos tales como "unificación de intereses", "contabilidad de fusión" y "base de transferencia" para describir aplicaciones específicas del método del predecesor. Cuando tales métodos se prescriben en los PCGA locales, se los puede consultar de acuerdo con los principios de la NIC 8 para desarrollar políticas contables.

En conclusión, el método del predecesor es similar al referido como "método de unificación de intereses", y por ello las diferencias dependen de la forma en que se aplica en cada jurisdicción y de las normas de información financiera aplicadas. Para el caso colombiano el método de unificación de intereses considera los valores en libros de la entidad que transfiere el patrimonio y no los registrados por la entidad controlante en sus estados financieros consolidados.

Para terminar incluimos a continuación un cuadro que resume las diferencias entre el método del predecesor (unificación de intereses) y el método de adquisición, requerido por la NIIF 3 y la Sección 19.



Tema contable	Método del predecesor	Método de compra o adquisición
Activos y pasivos	<ul style="list-style-type: none"> Registrados al valor en libros anterior y no se realizan ajustes al valor razonable Se realizan ajustes para lograr políticas contables uniformes. 	<ul style="list-style-type: none"> Todos los activos identificables y los pasivos son reconocidos al valor razonable en la fecha de adquisición
Activos intangibles y activos contingentes	<ul style="list-style-type: none"> Son reconocidos solo en la medida en que ellos hubiera sido reconocidos por la entidad adquirida de acuerdo con las NIIF aplicable (Ver NIC 38 "Activos intangibles"). 	<ul style="list-style-type: none"> Reconocido si es separable y / o surge de derechos contractuales o legales y el valor razonable es medible de manera confiable.
Plusvalía	<ul style="list-style-type: none"> Ninguna plusvalía es registrada. La diferencia entre el costo de inversión del adquirente y el patrimonio de la adquirida se presenta como una reserva separada dentro del patrimonio en la consolidación 	<ul style="list-style-type: none"> La plusvalía o la ganancias en una compra ventajosa se reconoce y mide como la diferencia entre la contraprestación transferida y los importes netos de la adquisición de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos (y el valor de la participación no controladora, si corresponde)
Participaciones no controlantes	<ul style="list-style-type: none"> Es medida como la participación proporcional del valor en libros de los activos y pasivos relacionados. 	<ul style="list-style-type: none"> Es medida ya sea al valor razonable o por la parte proporcional en los activos netos identificables de la entidad adquirida.
Costo de la combinación	<ul style="list-style-type: none"> Son registrados inmediatamente en el estado de resultados. 	<ul style="list-style-type: none"> Son registrados inmediatamente en el estado de resultados.
Beneficios o pérdidas	<ul style="list-style-type: none"> Incluye los resultados de las entidades combinadas para el año completo, independientemente de cuándo se realizó la combinación. 	<ul style="list-style-type: none"> Incluye los resultados de las entidades combinadas a partir de la fecha de la combinación de negocios.
Cifras comparadas	<ul style="list-style-type: none"> Las partidas se actualizan como si la combinación hubiera tenido lugar al comienzo del primer período comparativo presentado 	<ul style="list-style-type: none"> No se reexpresan las cifras comparativas.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,



WILMAR FRANCO FRANCO

Presidente

Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Proyectó: Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Consejero Ponente: Wilmar Franco Franco

Revisó y aprobó: Luis Henry Moya Moreno, Gabriel Gaitán León, Wilmar Franco Franco, Leonardo Varon Garcia

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v17