

LAS COMBINACIONES DE NEGOCIOS. CONCEPTOS BÁSICOS DE LA NIIF 3

Antonio José Villamizar Figueroa^{*}
Leonardo Enrique Villamil Forero^{**}

RESUMEN

Como parte del programa institucional el grupo de investigación Sistemas de Información y Control Organizacional –SICO– de la Universidad Externado de Colombia viene adelantando el proyecto de actualización de la publicación hecha en el año 2004, titulada “Los grupos empresariales: guía práctica para la aplicación del método de participación patrimonial y consolidación de estados financieros”, adscrito a la Línea de investigación, Desarrollo organizacional. El presente ensayo hace parte de este proyecto y versará básicamente sobre la Norma Internacional de Información Financiera 3 –NIIF3–: “Combinaciones de negocios”.

Uno de los propósitos más importantes de este proyecto es el de explorar en la

extensa y no muy conocida temática y tratar de coadyuvar a su aplicación en el contexto colombiano, dada la inminente y obligatoria adaptación de las NIIF y las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC–, de acuerdo a lo establecido por la Ley 1314 de 2009. Se hará una síntesis de la norma básicamente a la luz de la última actualización (2009) autorizada y emitida por el International Accounting Standards Board –IASB– (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad), entidad encargada a nivel mundial de la preparación y emisión de las NIIF y las NIC.

A continuación se presenta un avance de la parte central del tema ya anunciado, el cual hará parte, en primer término, de la publicación: “Los grupos empresariales”.

* Contador Público, especialista en revisoría fiscal y auditoría internacional, Magíster en educación, profesor de Contabilidad Financiera y Contabilidad Gerencial. Investigador Principal, Profesor investigador de la Universidad Externado de Colombia.

** Administrador de Empresas, Contador público, asistente de investigación, monitor de Contabilidad Financiera IV de la Universidad Externado de Colombia.

LAS COMBINACIONES DE NEGOCIOS

En el ambiente de los negocios permanentemente se presenta una gran cantidad de fenómenos o hechos económicos que involucran a distintas empresas, nacionales e internacionales, impactando de muchas formas las estructuras financieras de estas entidades y, en general, a los sectores económicos de los países en el mundo.

Una buena parte de estos hechos económicos se realizan a través de grandes o pequeñas redes empresariales con distintos vínculos interinstitucionales, donde en la gran mayoría de los casos prima el nexo de propiedad patrimonial entre los entes económicos que intervienen en las transacciones, lo que puede impactar a la unidad económica y patrimonial de diferentes formas según el tipo de operaciones efectuadas.

Existen diversas modalidades de integración empresarial, lo que, operativamente, significa una gran variedad de implicaciones económicas y financieras internas que, miradas desde el punto de vista de unidad empresarial, pueden dar lugar a situaciones o expectativas presentadas en la información financiera que, de no ser adecuadamente interpretadas y tratadas, podrían llevar a los usuarios de esta información a conclusiones equivocadas, y, en muchos casos, a una toma de decisiones erróneas o desafortunadas para las instituciones. Es aquí donde cobran gran importancia los conocimientos contables y financieros relacionados con los procesos operacionales internos

de las combinaciones de negocios y los grupos empresariales, a fin de lograr que la información financiera revelada sea realmente confiable y pertinente para el adecuado entendimiento de la situación financiera, y de resultados, de estas unidades económicas grupales.

La NIIF 3 identifica el tratamiento contable que debe seguirse en el proceso de combinación de negocios, entendiéndose la combinación de negocios como todas aquellas operaciones o eventos donde intervienen entidades separadas legalmente, en las que participan una adquirente y una adquirida, para la obtención por parte de la entidad adquirente del control de los activos netos, o parte de ellos, y de las operaciones de la entidad adquirida, donde el adquirente es la entidad que combina e informa. El adquirente debe contabilizar la adquisición mediante el método contable de adquisición, donde se reconocen y combinan los activos identificables, los pasivos asumidos y, en algunos casos, la plusvalía o *good will* adquirido como consecuencia del mayor valor pagado en la compra, en la fecha de adquisición, ajustado al valor razonable, o la posible obtención de una ganancia, en el caso de una compra altamente favorable para la adquirente. Esta norma identifica, adicionalmente, el tratamiento contable de la información a revelar por parte de la entidad adquirente.

En Colombia el tema de combinación de negocios se centra principalmente en los casos de fusiones y escisiones, y la legislación pertinente se encuentra consignada para las fusiones en los artículos 172 a 180 del Código de Co-

mercio, donde se menciona el concepto de fusión, aprobación y contenido del compromiso de fusión, aviso al público, garantía de las obligaciones a petición de los acreedores, aumento de la responsabilidad de los socios, contenido de la escritura pública de fusión, efectos patrimoniales, representación legal de la sociedad disuelta y fusión impropia. Tributariamente, la fusión de sociedades es contemplada por el Estatuto Tributario en el artículo 14-1, donde se mencionan los efectos tributarios de la fusión de sociedades:

Para efectos tributarios, en el caso de fusión de sociedades, no se considerará que existe enajenación, entre las sociedades fusionadas. La sociedad absorbente o la nueva que surge de la fusión, responde por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas o absorbidas.

La escisión se encuentra contemplada en los artículos 3.º a 10.º de la Ley 222 de 1995, donde se mencionan las modalidades de escisión, proyecto de escisión, publicidad, derechos de los acreedores, derechos de los tenedores de bonos, perfeccionamiento de la escisión, efectos de la escisión y responsabilidad. Tributariamente, la escisión de sociedades es contemplada por el artículo 14-2, donde se mencionan los efectos tributarios de la escisión de sociedades:

Para efectos tributarios, en el caso de la escisión de una sociedad, no se considerará que existe enajenación entre la sociedad escindida y las sociedades en que se subdivide. Las nuevas so-

ciedades producto de la escisión serán responsables solidarios con la sociedad escindida, tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias, de ésta última, exigibles al momento de la escisión, como de los que se originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones, correspondientes a períodos anteriores a la escisión. Lo anterior, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios de la antigua sociedad, en los términos del artículo 794, modificado, artículo 30 de la Ley 863 de 2003.

CAMPO DE APLICACIÓN DE LA NIIF 3

Los diferentes conceptos que se derivan de esta norma internacional de contabilidad y su campo de aplicación en el escenario empresarial es muy amplio y abarca una gran cantidad de operaciones que con gran frecuencia se realizan en el mundo de los negocios, que generalmente implican importantes impactos económicos y de cambios estructurales en el dominio y en los enfoques operacionales y organizacionales de las empresas tanto a nivel nacional como internacional. Esta dinámica operacional requiere, a su vez, una respuesta específica de carácter contable que consulte con certeza la naturaleza real de los hechos económicos que se realizan, de tal forma que la información financiera que se presenta a los responsables de la toma de decisiones sea la más descriptiva, confiable y pertinente para la óptima gestión de los negocios.

A continuación se presentan algunos conceptos que pueden considerarse de mayor relevancia y pertinencia, derivados, en su esencia, de la NIIF 3, base del presente estudio, que pueden ayudar a un mayor entendimiento de este tema de estudio.

CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DE LA NIIF 3

Objetivo

Esta NIIF tiene como objetivo fundamental mejorar la importancia, calidad, confiabilidad y comparabilidad de la información sobre las combinaciones de negocios ocurridas, para que los usuarios puedan evaluar la naturaleza y efectos financieros y económicos reportados en los estados financieros presentados por la entidad que informa. Este objetivo se logra mediante el cumplimiento y aplicación, por la entidad adquirente, de principios y requerimientos tales como:

- a. Reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la entidad adquirida.
- b. Reconocimiento y medición de la plusvalía adquirida en la combinación de negocios o la ganancia que pueda resultar de una compra en condiciones altamente favorables.
- c. Determinación de la información a revelar a fin de permitir que los usuarios de los estados financieros puedan evaluar la naturaleza y los efectos financieros y económicos de las combinaciones de negocios realizadas.

Alcance

La NIIF 3 se aplicará a toda combinación de negocios, excepto a:

- a. La formación de un negocio conjunto.
- b. La adquisición de un activo o grupo de activos que no constituyan un negocio; casos en los cuales la adquirente identificará y reconocerá los activos identificables individuales, incluidos los activos intangibles que se adquieren y los pasivos asumidos, según lo dispone la NIC 38. El costo del grupo de activos se distribuirá entre los activos identificables individualmente y los pasivos sobre la base de sus valores razonables relativos en la fecha de la compra. Este tipo de transacciones no originan una plusvalía.
- c. Una combinación de entidades o negocios bajo control común.

Identificación de una combinación de negocios

Una entidad adquirente identificará si una transacción constituye una combinación de negocios si se cumple la definición, interpretación y aplicación de la NIIF 3, en cuyo caso los activos adquiridos y los pasivos asumidos conforman un negocio que será controlado por la adquirente.

El control de una entidad adquirida puede hacerse transfiriendo activos, asumiendo pasivos, emitiendo participaciones en el patrimonio de la adquirida, proporcionando algunas contraprestaciones o cuando, sin transferir contraprestación alguna, la combinación se

realice mediante un contrato entre la adquirente y la adquirida.

Método de contabilidad para las combinaciones de negocios

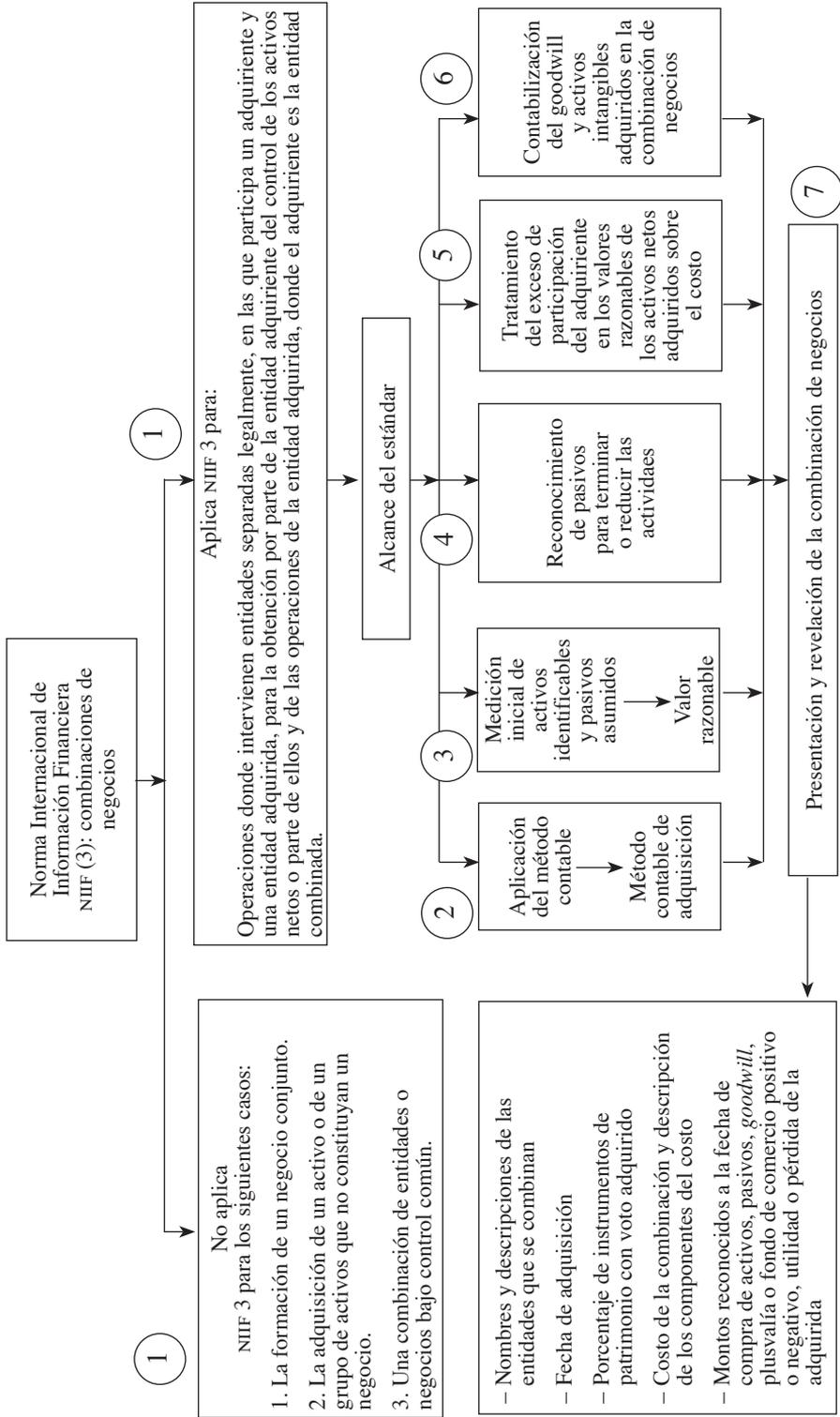
El método de adquisición (anteriormente llamado método de la compra según NIF3 2004), es el usado para contabilizar todas las combinaciones de negocios.

Los pasos a seguir en la aplicación de este método son los siguientes:

1. Identificación del adquirente; en cada combinación de negocios habrá una entidad que obtiene el control de la adquirida y que se identificará como la adquirente.
2. Determinación de la fecha de adquisición; la fecha en la cual la adquirente obtiene el control de la adquirida.
3. Reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, de los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora (antes llamado interés minoritario) en la adquirida.
4. Reconocimiento y medición del *good will* (plusvalía) o una ganancia por una compra en condiciones altamente favorables.
5. Los activos adquiridos y los pasivos asumidos son valorados en la fecha de su adquisición al valor razonable.

ALGUNOS CASOS GENERALES DE APLICACIÓN DE LA NIIF 3

Figura 1. Aplicación y alcance de la NIIF3



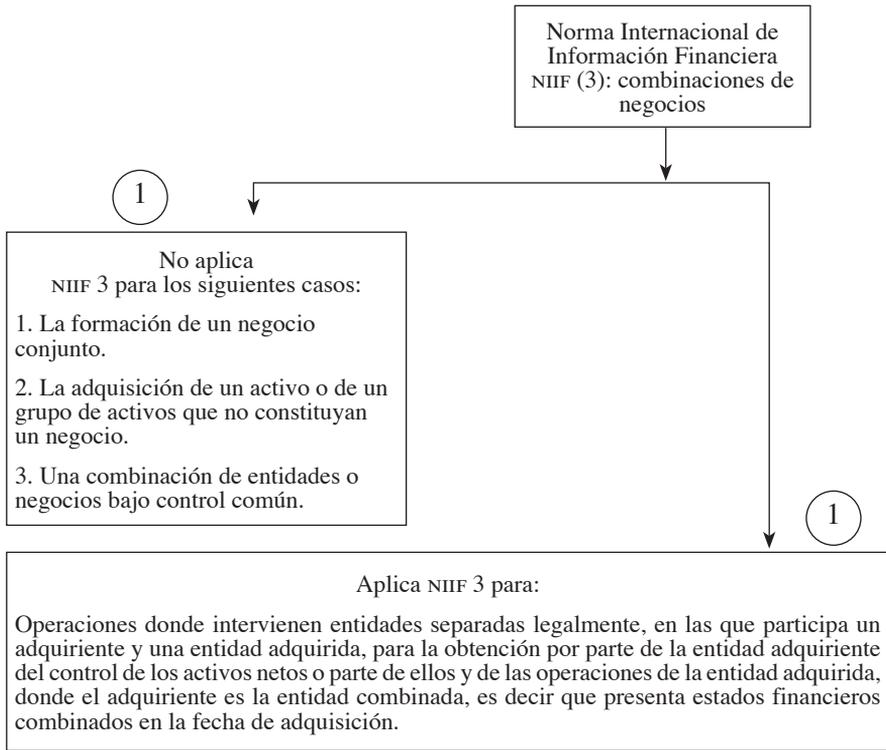
Fuente: Diseño de figura: LEONARDO VILLAMIL FORERO. Información de contenido de figura: Normas Internacionales de Información Financiera 2009, Versión en español, IASB, NIIF 3.

La presentación de los casos aplicados hace referencia al diagrama de la NIIF 3:

El Caso 1 hace referencia a la identificación de los diferentes tipos de combinaciones de negocios que pueden

presentarse para la aplicación de la NIIF 3 y los casos en los cuales no aplica. Este caso se identifica en la Figura 1, con el numeral 1, y se representa de forma separada en la Figura 2: Casos de aplicación de la NIIF 3.

Figura 2. Casos de aplicación de la NIIF3



Fuente: Diseño de figura: LEONARDO VILLAMIL FORERO. Información de contenido de figura: Normas Internacionales de Información Financiera 2009, Versión en español, IASB, NIIF 3.

Caso 1.1. Fusión total por adquisición de la empresa Beta (fusión por absorción)

La empresa Beta fabrica y comercializa implementos de seguridad industrial y tiene una línea de negocio denominada Industrial de trabajo pesado. Decide vender su línea de negocio a la empresa Alfa, dedicada a la fabricación y comer-

cialización de productos de aseo para plantas industriales. Alfa adquiere el 100% de los activos netos que vende la compañía Beta y se presenta una operación de fusión entre las compañías.
 Activos netos = Total activos – Total pasivos
 Activos netos de Beta = \$100
 Activos netos de Alfa = \$100

Gráfico 1: Situación antes de la fusión. Caso 1.1

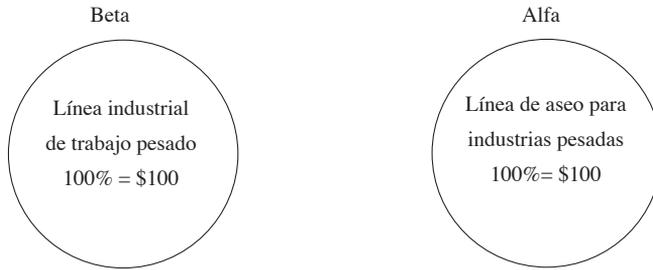


Gráfico 2: Situación durante de la fusión. Caso 1.1

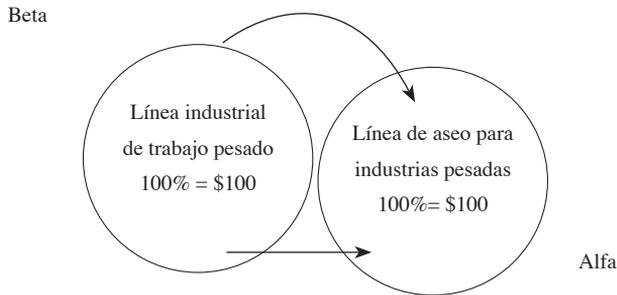
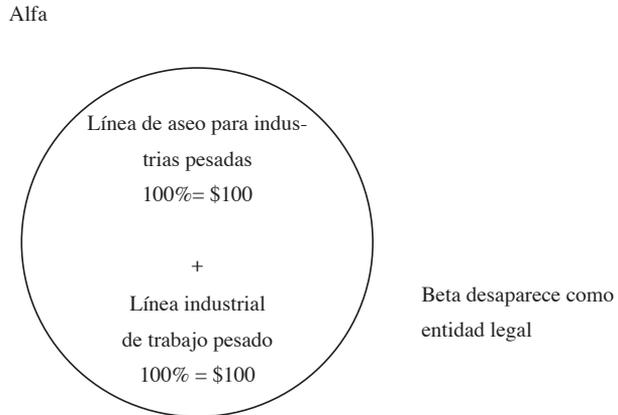
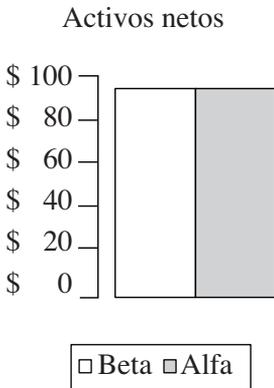


Gráfico 3: Situación después de la fusión. Caso 1.1



*Gráfico 4: Situación antes de la fusión.
Caso 1.1*

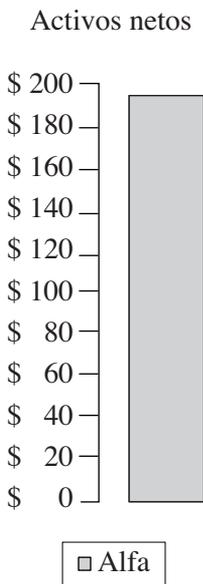


En este caso la empresa Alfa adquiere el 100% del control de los activos netos de la compañía Beta, firma adquirida que desaparece. Se presenta un caso de combinación de negocios por fusión del 100% de una compañía en otra. El nuevo valor de los activos netos de Alfa es de \$200, al sumar los activos netos de Alfa con los activos netos de la compañía adquirida Beta.

Caso 1.2. Escisión de dos líneas de negocios de la empresa Beta y venta a las empresas Alfa y Nico

La empresa Beta fabrica y comercializa diferentes tipos de vestuario y accesorios y tiene 3 líneas de negocios diferentes: línea deportiva que corresponde al 30% de la empresa, línea elegante que corresponde al 30% y línea infantil con el 40%. Beta decide escindir las líneas deportiva y elegante y las vende a las empresas Alfa y Nico respectivamente. El valor de los activos netos de Beta, Alfa y Nico es de \$100 para cada una.

*Gráfico 5: Situación después de la fusión.
Caso 1.1*



$$\text{Activos netos} = \text{Total activos} - \text{Total pasivos}$$

$$\text{Activos netos de Beta} = \$100 = 100\%$$

Activos netos de Beta por líneas de negocios:

$$\text{Línea de ropa deportiva} = \$30 = 30\%$$

$$\text{Línea de ropa elegante} = \$30 = 30\%$$

$$\text{Línea de ropa infantil} = \$40 = 40\%$$

Fuente: Diseño figura: LEONARDO VILLAMIL.

Gráfico 6. Situación antes de la escisión. Caso 1.2

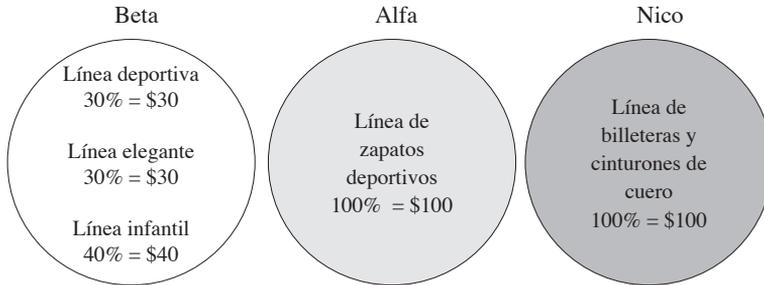


Gráfico 7. Situación durante la escisión. Caso 1.2

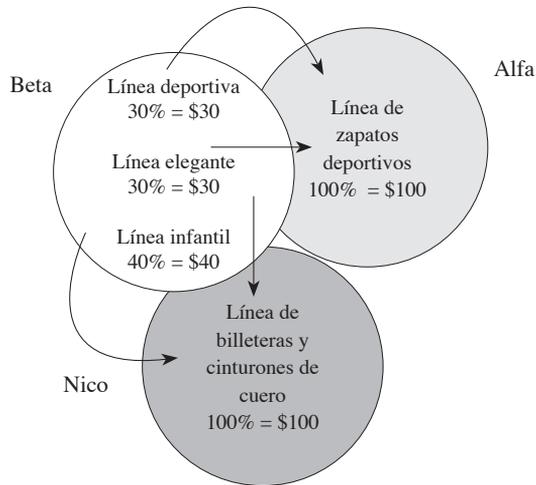
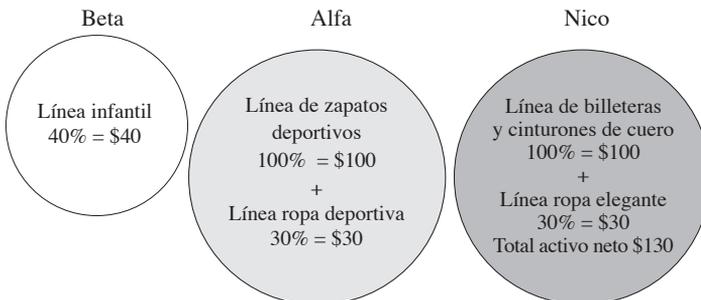


Gráfico 8. Situación después de la escisión. Caso 1.2



La situación presentada en este caso muestra que existe una combinación de negocios donde la empresa escindida Beta S.A., que para el caso de la NIIF 3 se reconoce como la firma adquirida, escinde dos líneas de negocios y las vende a Alfa y Nico. Beta decide conservar la línea infantil y ceder el control de los activos netos correspondientes a las líneas deportiva y elegante. Gráficamente se observa la disminución del tamaño de la compañía Beta S.A., dado por la cesión de estos activos netos a las compañías adquirientes o compradoras y el crecimiento de las empresas adquirientes por la combinación ocasionada en la adquisi-

ción de los activos netos que realiza cada una de ellas, mostrando un crecimiento en el total de sus activos netos y como consecuencia un crecimiento del tamaño de las compañías adquirientes.

Se presenta un caso de combinación de negocios dado por las fusiones parciales de las compañías adquiridas y adquirientes y se conserva una línea de negocios en la compañía adquirida. Se presenta la necesidad, de acuerdo a la NIIF 3, de hacer una combinación de estados financieros de las compañías adquirientes, teniendo en cuenta sus respectivas adquisiciones.

Gráfico 9. Situación antes de la fusión. Caso 1.2

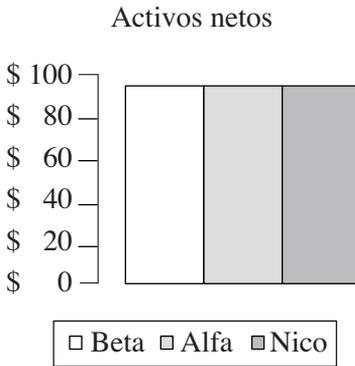
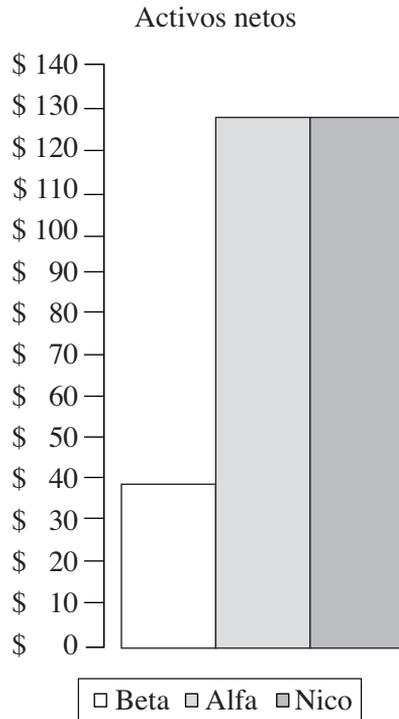


Gráfico 10. Situación después de la fusión. Caso 1.3



Activos netos después de la escisión de Beta y las fusiones en Alfa y Nico:

Línea de ropa deportiva = \$30 = 30%

Activos netos de Beta por líneas de negocios:

Total activos netos de Alfa = \$130

Línea de ropa infantil = \$40 = 40%
Total activos netos Beta = \$40

Activos netos de Nico por líneas de negocio

Activos netos de Alfa por líneas de negocios:

Línea de billeteras y cinturones = \$100 = 100%

Línea de ropa elegante = \$30 = 30%

Línea de zapatos deportivos = \$100 = 100%

Total activos netos de Nico = \$130

Gráfico 11: Situación antes de la fusión. Caso 1.3

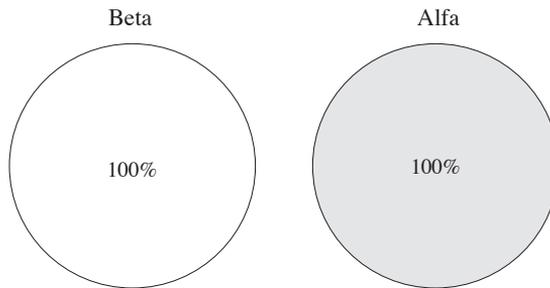


Gráfico 12: Situación durante de la fusión. Caso 1.3

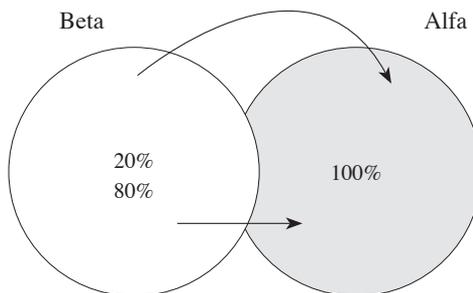


Gráfico 13: Situación después de la fusión. Caso 1.3

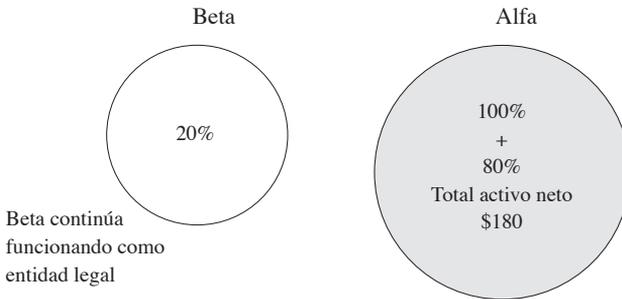


Gráfico 14: Situación antes de la fusión. Caso 1.3

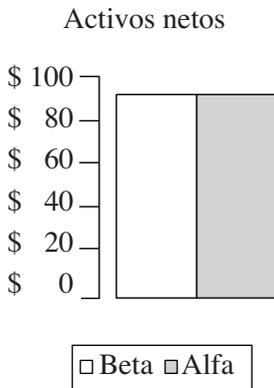
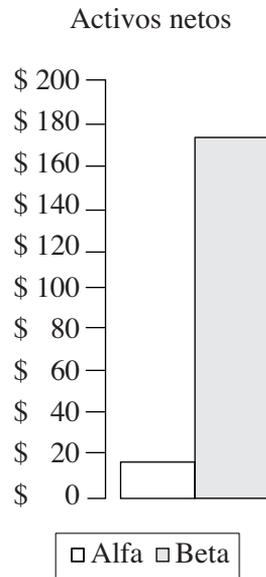


Gráfico 15: Situación después de la fusión Caso 1.3¹



Activos netos después de la escisión de Beta y la fusión en Alfa:

Total activos netos Beta = \$20

Activos netos de Beta por líneas de negocios:

Activos netos de Alfa por líneas de negocios:

Línea de negocio no vendida = \$20 = 20%

Línea de negocios inicial = \$100 = 100%

¹ Fuente de gráficos 1 al 15 diseño y contenido: LEONARDO VILLAMIL FORERO.

Línea de negocios
adquirida = \$80 = 80%

Total activos netos
de Alfa = \$180

Caso 1.4. Adquisición por parte de la empresa Alfa del 90% de las acciones de la empresa Beta. En este caso no aplica la NIIF 3 y tendría aplicación el concepto de consolidación de estados financieros para grupos empresariales, es pertinente el uso del método contable de participación patrimonial de acuerdo a la NIC 27.

Caso 1.5. Se reúnen las empresas Alfa y Beta para desarrollar un contrato de prestación de servicios profesionales para la compañía Nico, donde Alfa participa en el 40% y Beta en el 60%. En este caso ninguna de las empresas involucradas ha vendido a la otra los activos netos, producto de la escisión de alguna de sus líneas de negocios. Se suscribe un contrato que se desarrollará de forma conjunta para la prestación de un servicio que no involucra control de activos netos o transferencia de propiedad entre las empresas que desarrollarán el contrato. Este tipo de negocio debe ser tratado de acuerdo a lo especificado en la NIC 31: Participación en negocios conjuntos.

Caso 1.6. Alfa y Beta deciden iniciar una nueva compañía denominada Traslados S.A., la cual está constituida de la siguiente manera: Alfa aporta en efectivo el 50% del valor de la empresa y Beta el 50% en maquinaria y equipos

productivos para Traslados S.A. Existe una relación contractual para la creación de la empresa Traslados S.A., donde se especifica que todas las decisiones serán tomadas de manera conjunta entre las compañías Alfa y Beta. Este tipo de negocio hace parte de la NIC 31: Participación en negocios conjuntos.

CONCLUSIONES

Lo expuesto en esta síntesis de la NIIF 3, es lo que los autores han considerado como una información conceptual que sólo busca dar unas ideas muy generales de la temática tratada por esta norma internacional de información financiera y su aplicación práctica en algunos ejemplos muy sencillos de fusiones y escisiones. En el desarrollo de la actualización del libro que se está adelantando con este proyecto de investigación todos los temas, tanto conceptuales como de casos prácticos se tratarán con la profundidad y extensión requerida en un contexto profesional y técnico pertinente dentro de un ambiente profesional y académico.

BIBLIOGRAFÍA

- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad –IASB–. Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF–. Pronunciamientos oficiales emitidos al 1.º de enero de 2009.
- HENNIE VAN GREUNING. Estándares Internacionales de Información Financiera, Guía práctica, Banco Mundial, 2005.