



cutting through complexity

Transferencia de una dependiente a una asociada o negocio conjunto

Aplicación de la contabilidad de las combinaciones de negocios a las participaciones en una actividad conjunta

Dos Propuestas para subsanar conflictos y confusión

Febrero 2013

IN THE HEADLINES

Número 14

kpmg.es



Transferencia de una dependiente a una asociada o negocio conjunto

“La distinción entre un negocio y un conjunto de activos adquiere mayor importancia, pues la definición de negocio dirigiría la contabilización de las enajenaciones además de la contabilización de las adquisiciones”

Paul Munter, responsable global de KPMG del área de consolidación y combinaciones de negocios de acuerdo con las NIIF

Un conflicto que viene de lejos, entre los criterios de consolidación y el método de la participación

El conflicto surge cuando la dominante pierde el control sobre una dependiente en una transacción con una asociada o un negocio conjunto. Esto puede suceder, por ejemplo, en la constitución de un negocio conjunto.

Norma relativa a la consolidación	Norma relativa a asociadas y negocios conjuntos
Establece que la dominante debe reconocer la ganancia íntegra en el momento de la pérdida del control	Establece que la dominante debe eliminar la parte de la ganancia que corresponde a su participación en la asociada o el negocio conjunto
Nota: La propuesta aborda asimismo las pérdidas. No obstante, en caso de pérdida, esta se reconoce íntegramente si se ha deteriorado el valor de los activos subyacentes.	

En respuesta a este conflicto y en consecuencia, a la diversidad en la práctica, el IASB publicó el 13 de diciembre de 2012 su proyecto de norma (el ED, por sus siglas en inglés) *Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture* (Venta o aportación de activos entre un inversor y su asociada o negocio conjunto).

Estableciendo una línea divisoria basada en la definición de negocio

Como se indica en el esquema, en el ED se propone que únicamente se reconozca la ganancia íntegra cuando los activos vendidos o aportados se ajustan a la definición de negocio según lo dispuesto en la NIIF 3 Combinaciones de negocios. El método de contabilización se ilustra en el ejemplo siguiente:

Ejemplo

- La Sociedad P vende su dependiente S participada al 100% a su asociada A, participada al 30%, por un importe en efectivo de 9.000.
- El importe en libros de los activos netos de S (incluido el fondo de comercio) en los estados financieros consolidados de P es 5.500.

Aplicación de la propuesta

S es un negocio

P reconocerá una ganancia de 3.500 en resultados en el momento de la pérdida de control (9.000 - 5.500).

S es un conjunto de activos

Dado que P posee una participación del 30% en A, eliminará un 30% de la ganancia, es decir, se reconocerá una ganancia de tan solo 2.450 (3.500 x 70%).

Las transacciones “ascendentes” también están incluidas en el alcance

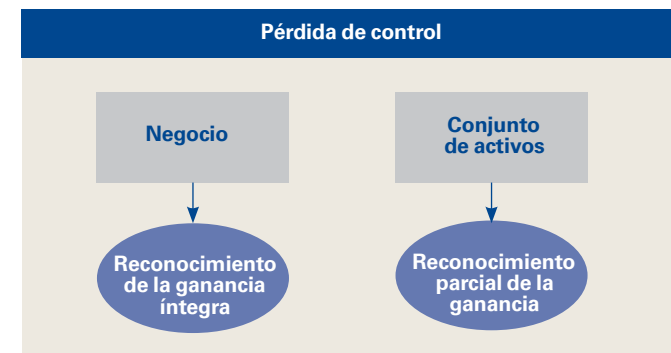
El ejemplo anterior muestra una transacción “descendente”. No obstante, las propuestas se aplicarían igualmente a las transacciones ascendentes.

Si modificamos los datos citados, supongamos que A vende su dependiente participada al 100% S a P. Si S se ajusta a la definición de negocio, P reconocerá su participación (30%) en la ganancia de 3.500 reconocida íntegramente por A, esto es, 1.050.

¿Se trata de un negocio?

Aunque el conflicto original surgió de las transacciones en las que intervenían dependientes, la propuesta tiene un alcance más amplio. Se aplica a la pérdida de control sobre cualquier negocio, con independencia de si se trata de una dependiente.

En consecuencia, es fundamental valorar si los activos vendidos o transferidos constituyen un negocio. Asimismo, se ampliaría la definición de negocio, que pasaría a ser un factor clave en la contabilización de las enajenaciones y no simplemente en la contabilización de las adquisiciones.



Adopción y plazo para comentarios

En el proyecto de norma no se propone una fecha de entrada en vigor, y no se indica si la adopción anticipada estará permitida. Se propone la aplicación prospectiva. Los comentarios deberán remitirse al IASB hasta el 23 de abril de 2013.

Aplicación de la contabilidad de las combinaciones de negocios a las participaciones en una actividad conjunta

“Esta propuesta hace mayor hincapié en la importancia de aplicar juicios de valor (a menudo difíciles) para decidir si una transacción constituye la adquisición de una participación en un negocio o en un conjunto de activos”

Jimmy Daboo, responsable global de KPMG del área de Energía y Recursos Naturales – Auditoría

¿Aplica la contabilidad de las combinaciones de negocios a las participaciones en una actividad conjunta?

Ha existido cierta confusión sobre si se aplica la norma sobre combinaciones de negocios cuando la entidad adquiere una participación en una actividad conjunta que se ajusta a la definición de negocio con arreglo a la NIIF 3 Combinaciones de negocios.

Un sector clave que ha pasado a estar asociado con esta cuestión es el de energía y recursos naturales.

En la tabla siguiente se subrayan las principales diferencias que se han convertido en la cuestión clave en la práctica.

Contabilidad de combinaciones de negocios	Aplica	No aplica
Reconocimiento del fondo de comercio	✓	✗
Reconocimiento de impuestos diferidos por el incremento del importe en libros de los activos a su valor razonable	✓	✗

En respuesta a la diversidad existente en la práctica, el IASB publicó el 13 de diciembre de 2012 su proyecto de norma (el ED, por sus siglas en inglés). Acquisition of an Interest in a Joint Operation (Adquisición de una participación en una actividad conjunta)

Propuesta para subsanar la confusión

La propuesta exigirá la aplicación de la contabilidad de las combinaciones de negocios a las adquisiciones de participaciones en una operación conjunta por las entidades que tienen el control conjunto. El método de contabilización se ilustra en el ejemplo siguiente:

Ejemplo

- La sociedad P adquiere una participación del 50% en una actividad conjunta (AC) existente por un valor en efectivo de 1.100, e incurre en 20 en concepto de costes de la transacción.
- AC explota un yacimiento de producción de petróleo y recibe la consideración de negocio por parte de P.
- El valor razonable de los activos netos identificables de la AC es 2.000, que incluye un incremento por aplicación de su valor razonable de 500 a un activo cuya base fiscal es cero; el tipo fiscal aplicable es el 20%.

Aplicación de la propuesta

De conformidad con la propuesta, P reconocerá los siguientes asientos.

	Debe	Haber
Activos netos identificables (2.000 x 50%)	1.000	
Fondo de comercio (1.100 - (1.000 - 50))	150	
Impuestos diferidos (500 x 50% x 20%)		50
Efectivo		1.100
<i>Para contabilizar la adquisición</i>		
Pérdidas y ganancias Efectivo	20	20
<i>Para contabilizar los costes de adquisición</i>		

Este documento es una traducción del documento original en inglés elaborado por el International Standards Group de KPMG (perteneciente a KPMG IFRG Limited).

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.

Sigue siendo necesario aplicar juicios de valor

La propuesta hace especial hincapié en la definición de negocio, pues es la clave para determinar si la adquisición se contabiliza como una combinación de negocios o como la adquisición de un conjunto de activos. Como resultado, es fundamental aplicar juicios de valor para tomar esta determinación.

Definición

Una “actividad conjunta” es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo. Se trata de un nuevo término introducido por la NIIF 11 Acuerdos conjuntos (cuya fecha de entrada en vigor es el 1 de enero de 2013). Haga clic [aquí](#) si desea más información.

Adopción y plazo para comentarios

En el proyecto de norma no se propone una fecha de entrada en vigor, pero se indica que la adopción anticipada está permitida. Se propone la aplicación prospectiva. Los comentarios podrán remitirse al IASB hasta el 23 de abril de 2013.

Más información

Si desea más información sobre los proyectos de norma, consulte las Notas de prensa del IASB o acuda a su persona de contacto habitual en KPMG

© 2013 KPMG Auditores S.L., sociedad española de responsabilidad limitada, es una entidad afiliada a KPMG Europe LLP y firma miembro de la red KPMG de firmas independientes afiliadas a KPMG International Cooperative (“KPMG International”), sociedad suiza. Todos los derechos reservados. KPMG, el logotipo de KPMG y “cutting through complexity” son marcas registradas o comerciales de KPMG International.