

Norma Internacional de Información Financiera 11

Acuerdos Conjuntos

Objetivo

- 1 El objetivo de esta NIIF es establecer los principios para la presentación de información financiera por entidades que tengan una participación en acuerdos que son controlados conjuntamente (es decir, *acuerdos conjuntos*).

[Referencia:

párrafos FC4 a FC12, Fundamentos de las Conclusiones

párrafos FC52 a FC55, Fundamentos de las Conclusiones y NIIF 12 sobre información a revelar por partes con control conjunto de un acuerdo conjunto

párrafos 1.1 a 1.11, *Marco Conceptual* para el objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general]

Cumplimiento del objetivo

- 2 Para cumplir el objetivo del párrafo 1, esta NIIF define *control conjunto* [Referencia: párrafos 7 a 13] y requiere que una entidad que es una *parte de un acuerdo conjunto* determine el tipo de acuerdo conjunto en el que se encuentra involucrada mediante la evaluación de sus derechos y obligaciones y contabilice dichos derechos y obligaciones de acuerdo con el tipo de acuerdo conjunto. [Referencia: párrafos 14 a 19]

Alcance

- 3 Esta NIIF debe aplicarse por todas la entidades que sean una parte de un acuerdo conjunto.^{E1}

[Referencia: párrafos FC13 y FC14, Fundamentos de las Conclusiones]

[Nota: para una exención de los requerimientos de medición dirigirse al párrafo 18 de la NIC 28 y los párrafos FC15 a FC18, Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 11]

- E1 [IFRIC® *Update*, marzo de 2015, Decisión de Agenda, 'NIIF 11 Acuerdos Conjuntos— Contabilización por la operación conjunta: contabilización por la operación conjunta que es un vehículo separado en sus estados financieros']

El Comité de Interpretaciones analizó la cuestión de la contabilización por una operación conjunta que es un vehículo separado en sus estados financieros. El reconocimiento por operadores conjuntos en los estados financieros consolidados y separados de su participación en los activos y pasivos mantenida por la operación conjunta lleva a la pregunta de si esos mismos activos y pasivos deben también reconocerse en los estados financieros de operación conjunta misma.

El Comité de Interpretaciones destacó que la NIIF 11 se aplica solo a la contabilización por los operadores conjuntos y no a la contabilización por el vehículo separado que es una operación conjunta. Los estados financieros del vehículo separado se prepararían, por ello, de acuerdo con las Normas aplicables.

Las leyes de sociedades, a menudo, requieren que una entidad legal/vehículo separado preparen los estados financieros. Por consiguiente, la entidad que informa de los estados financieros incluiría los activos, pasivos, ingresos y gastos de esa entidad legal/vehículo separado.

Sin embargo, al identificar los activos y pasivos del vehículo separado, es necesario comprender los derechos y obligaciones de los operadores conjuntos relacionadas con esos activos y pasivos y cómo esos derechos y obligaciones afectan los activos y pasivos.

Sobre la base de este análisis, el Comité de Interpretaciones determinó que, a la luz de los requerimientos de las NIIF existentes, hay guías suficientes y que no eran necesarias ni una interpretación ni una modificación a una Norma.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

Acuerdos conjuntos

[Referencia: párrafos FC19 a FC23, Fundamentos de las Conclusiones]

- 4 Un acuerdo conjunto [Referencia: párrafos 5 y 6] es un acuerdo por el cual dos o más partes tienen control conjunto [Referencia: párrafos 7 a 13].
- 5 Un acuerdo conjunto tiene las siguientes características:
- (a) Las partes están obligadas por un acuerdo contractual (véanse los párrafos B2 a B4).
 - (b) El acuerdo contractual otorga a dos o más de esas partes control conjunto sobre el acuerdo (véanse los párrafos 7 a 13).
- 6 Un acuerdo conjunto es una *operación conjunta* o un *negocio conjunto*.

Control conjunto

- 7 Control conjunto es el reparto del control [Referencia: párrafo B5 y NIIF 10 párrafos 5 a 19 y B2 a B85] contractualmente decidido de un acuerdo, que existe sólo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

[Referencia:

párrafos 8 a 13 y B6 a B10

párrafos FC20 a FC23, Fundamentos de las Conclusiones]

- 8 Una entidad que es una parte de un acuerdo evaluará si el acuerdo contractual otorga a todas las partes, o a un grupo de las partes, control del acuerdo de forma colectiva. Todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo de forma colectiva cuando deben actuar conjuntamente para dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos del acuerdo (es decir, las actividades relevantes).

[Referencia: párrafo FC21, Fundamentos de las Conclusiones]

- 9 Una vez ha sido determinado que todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo de forma colectiva, existe control conjunto solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren del consentimiento unánime de las partes que controlan el acuerdo de forma colectiva.

[Referencia: párrafo FC21, Fundamentos de las Conclusiones]

- 10 En un acuerdo conjunto, ninguna parte individualmente controla el acuerdo por sí misma. Una parte con control conjunto de un acuerdo puede impedir que cualquiera de las otras partes, o grupo de las partes, controle el acuerdo.

- 11 Un acuerdo puede ser un acuerdo conjunto aun cuando no todas las partes tienen control conjunto del acuerdo. Esta NIIF distingue entre partes que tienen control conjunto de un acuerdo conjunto (*operadores conjuntos* o *participantes en un negocio conjunto*) y las partes que participan en un acuerdo conjunto pero no tienen control conjunto sobre éste.

[Referencia: párrafo FC22, Fundamentos de las Conclusiones]

- 12 Una entidad necesitará aplicar el juicio profesional al evaluar si todas las partes o un grupo de las partes, tiene control conjunto de un acuerdo. Una entidad realizará esta evaluación considerando todos los hechos y circunstancias (véanse los párrafos B5 a B11).

- 13 Si cambian los hechos y circunstancias, una entidad evaluará nuevamente si todavía tiene control conjunto del acuerdo.

[Referencia: párrafo FC23, Fundamentos de las Conclusiones]

Tipos de acuerdo conjunto

[Referencia: párrafos FC24 a FC37, Fundamentos de las Conclusiones]

- 14 Una entidad determinará el tipo de acuerdo conjunto en el que está involucrada. La clasificación de un acuerdo conjunto como una *operación conjunta* [Referencia: párrafo 15] o un *negocio conjunto* [Referencia: párrafo 16] dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo. [Referencia: párrafos 17 a 19 y B12 a B33]

- 15 Una *operación 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. Esas partes se denominan *operadores conjuntos*.

[Referencia: ejemplos 1, 3 y 5, Ejemplos Ilustrativos]

- 16 Un negocio conjunto es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos del acuerdo. [Referencia: párrafos FC34 y FC35, Fundamentos de las Conclusiones] Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

[Referencia: ejemplos 2, 3, 4 y 6, Ejemplos Ilustrativos]

- 17 Una entidad aplicará el juicio profesional al evaluar si un acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto. Una entidad determinará el tipo de acuerdo conjunto en el que está involucrada considerando sus derechos y obligaciones surgidos del acuerdo. Una entidad evaluará sus derechos y obligaciones considerando la estructura y forma legal del acuerdo, las cláusulas acordadas por las partes en el acuerdo contractual y, otros factores y circunstancias, cuando sean relevantes (véanse los párrafos B12 a B33).

[Referencia: párrafo FC30, Fundamentos de las Conclusiones y las notas educativas al párrafo B29]

- 18 En ocasiones las partes se encuentran limitadas por un acuerdo marco que establece las cláusulas contractuales generales para llevar a cabo una o más actividades. El acuerdo marco puede contemplar que las partes establezcan acuerdos conjuntos diferentes para tratar actividades específicas que forman parte del acuerdo. Aun cuando esos acuerdos conjuntos se relacionen con el mismo acuerdo marco, su tipo puede ser diferente si los derechos y obligaciones de las partes difieren cuando llevan a cabo las distintas actividades contempladas en el acuerdo marco. Por consiguiente, operaciones conjuntas y negocios conjuntos pueden coexistir cuando las partes llevan a cabo actividades diferentes que forman parte del mismo acuerdo marco.
- 19 Si cambian los hechos y circunstancias, una entidad evaluará nuevamente si ha cambiado el tipo de acuerdo conjunto en que está involucrada.

[Referencia:

párrafo B32 Ejemplo de Aplicación 5

párrafo FC37, Fundamentos de las Conclusiones]

Estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto

[Referencia:

párrafos B34 a B37

párrafos FC38 a FC51, Fundamentos de las Conclusiones]

Operaciones conjuntas

- 20 Un operador conjunto reconocerá en relación con su participación en una operación conjunta^{E2}:
- (a) sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos conjuntamente;
 - (b) sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos conjuntamente;^{E3}
 - (c) sus ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de su participación en el producto que surge de la operación conjunta;^{E4}
 - (d) su participación en los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta del producto que realiza la operación conjunta;^{E5} y
 - (e) sus gastos, incluyendo su participación en los gastos incurridos conjuntamente.

[Referencia:

párrafos FC38 a FC40, Fundamentos de las Conclusiones

párrafos FC52 a FC55, Fundamentos de las Conclusiones y NIIF 12 sobre información a revelar por partes con control conjunto de un acuerdo conjunto]

E2 [IFRIC® *Update, marzo de 2015, Decisión de Agenda, 'NIIF 11 Acuerdos Conjuntos— Contabilización por el operador conjunto: el tratamiento contable cuando la participación del operador conjunto en el producto comprado difiere de su participación en la propiedad de la operación conjunta'*

El Comité de Interpretaciones analizó la contabilización en la circunstancia en la que la participación del operador conjunto en el producto comprado difiere de su participación en la propiedad de la operación conjunta.

A efectos de este análisis, el Comité de Interpretaciones consideró un hecho en el que el acuerdo conjunto se estructura a través de un vehículo separado y para el cual las partes del acuerdo conjunto se han comprometido ellas mismas a comprar sustancialmente todo el producto fabricado a un precio designado para lograr un punto de equilibrio. En este hecho, las partes del acuerdo conjunto se consideraría que tienen derechos a los activos y obligaciones para con los pasivos. Este acuerdo conjunto se presenta en el Ejemplo 5 de la guía de aplicación de la NIIF 11 y se clasifica como una operación conjunta. Una variación de este hecho podría (y lo hace) surgir en circunstancias en las que el porcentaje de las partes en la participación en la propiedad del vehículo separado difiere del porcentaje de participación en el producto fabricado, que cada parte está obligada a comprar.

El Comité de Interpretaciones, en referencia al párrafo 20 de la NIIF 11 destacó que los operadores conjuntos de esta operación conjunta contabilizarían sus activos, pasivos, ingresos y gastos de acuerdo con las participaciones especificadas en el acuerdo contractual. Sin embargo, cuando una evaluación de otros hechos y circunstancias ha concluido que el acuerdo conjunto es una operación conjunta, y el acuerdo conjunto acuerda no especificar la asignación de los activos, pasivos, ingresos o gastos, surge la pregunta de qué parte de los activos, pasivos, ingresos y gastos debería reconocer cada operador conjunto. Específicamente, ¿debería la parte de los activos, pasivos, ingresos y gastos reconocidos reflejar el porcentaje de propiedad de la entidad legal, o el porcentaje de producto comprado por cada operador conjunto?

El Comité de Interpretaciones destacó que podría haber muchos escenarios distintos en los que la participación del operador conjunto en el producto comprado difiera de su parte en la participación en la propiedad en la operación conjunta: por ejemplo, cuando la participación en el producto comprado por cada parte varíe a lo largo de la vida del acuerdo conjunto. Una cuestión clave que surge en esta situación es sobre qué horizonte temporal debería considerarse la participación en el producto.

El Comité de Interpretaciones también destacó que si los operadores conjuntos realizaron una inversión sustancial en la operación conjunta que difería de su participación en la propiedad, podría haber otros elementos de los acuerdos que podrían explicar por qué existe una diferencia entre el porcentaje de la participación en la propiedad y el porcentaje de participación en el producto fabricado, que cada parte está obligada a comprar. Se destacó que la identificación de los otros elementos podría proporcionar información relevante para determinar cómo contabilizar la diferencia entre los dos.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones destacó que es importante entender por qué la participación en el producto fabricado difiere de las participaciones en la propiedad de la operación conjunta. Será necesario, por ello, el juicio profesional para determinar la contabilización apropiada.

El Comité de Interpretaciones destacó que, a pesar de estas observaciones, se mantienen reparos sobre la suficiencia de las guías de la NIIF 11 sobre la contabilización por un operador conjunto en las circunstancias descritas. El Comité de Interpretaciones destacó que para desarrollar guías adicionales sobre esta cuestión se requeriría un análisis más amplio del que pudiera lograrse por el Comité de Interpretaciones.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir la cuestión a su agenda.]

E3 [IFRIC® *Update*, marzo de 2019, Decisión de Agenda, "NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*—Pasivos en relación con la participación de un Operador Conjunto en una Operación Conjunta"]

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de pasivos por un operador conjunto en relación con su participación en una operación conjunta (como se define en la NIIF 11). En los hechos descritos en la solicitud, la operación conjunta no está estructurada a través de un vehículo separado. Uno de los operadores conjuntos, como el único firmante, lleva a cabo un contrato de arrendamiento con un tercero arrendador de un elemento de propiedades, planta y equipo que será operado de forma conjunta como parte de las actividades de la operación conjunta. El operador conjunto que firmó el contrato de arrendamiento (en adelante, el operador) tiene el derecho de recuperar una parte de los costos del arrendamiento de los otros operadores conjuntos de acuerdo con el acuerdo contractual de la operación conjunta.

La solicitud preguntaba sobre el reconocimiento de los pasivos por el operador.

En relación con su participación en una operación conjunta, el párrafo 20(b) de la NIIF 11 requiere que un operador conjunto reconozca "sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos conjuntamente". Por consiguiente, un operador conjunto identificará y reconocerá (a) los pasivos en los que incurra en relación con su participación en la operación conjunta; y (b) su participación en los pasivos incurridos de forma conjunta con otras partes del acuerdo conjunto.

La identificación de los pasivos en los que incurre un operador conjunto y los incurridos de forma conjunta requiere una evaluación de los términos y condiciones de todos los acuerdos contractuales que se relacionan con la operación conjunta, incluyendo la consideración de las leyes que conciernen a esos acuerdos.

El Comité observó que los pasivos que reconoce un operador conjunto incluyen aquellos sobre los que tiene la responsabilidad principal.

El Comité destacó la importancia de revelar la información sobre las operaciones conjuntas que sea suficiente para que un usuario de los estados financieros comprenda las actividades de la operación conjunta y la participación del operador conjunto en esa operación. El Comité destacó que, aplicando el párrafo 20(a) de la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*, se requiere que un operador conjunto revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza, dimensión y efectos financieros de sus participaciones en una operación conjunta, incluyendo la naturaleza y efectos de su relación contractual con los otros inversores con control conjunto de esa operación conjunta.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que el operador identifique y reconozca sus pasivos en relación con su participación en una operación conjunta. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

E4 [IFRIC® Update, marzo de 2019, Decisión de Agenda, "NIIF 11 Acuerdos Conjuntos—Venta del Producto por un Operación Conjunto"]

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento por un operador conjunto de los ingresos de actividades ordinarias procedentes del producto que surge de una operación conjunta (como se define en la NIIF 11) cuando el producto que recibe en un periodo sobre el que se informa es diferente del producto al que tiene derecho. En los hechos descritos en la solicitud, el operador conjunto tiene el derecho a recibir una proporción fija del producto que surge de la operación conjunta y está obligado a pagar una proporción fija de los costos de producción incurridos. Por razones operativas, el producto recibido por el operador conjunto y transferido a sus clientes en un periodo concreto sobre el que se informa es diferentes del producto al que tiene derecho. Esa diferencia se liquidará a través de entregas futuras del producto que surja de la operación conjunta—no puede liquidarse en efectivo. Al aplicar la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, el operador conjunto reconoce ingresos de actividades ordinarias como un principal para la realización de la transferencia de todo el producto a sus clientes.

La solicitud preguntaba si, en los hechos descritos, el operador conjunto reconoce ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia del producto a sus clientes en el periodo sobre el que se informa o, en su lugar, representar su derecho a una proporción fija del producto elaborado por las actividades de la operación conjunta en ese periodo.

En relación con su participación en una operación conjunta, el párrafo 20(c) de la NIIF 11 requiere que un operador conjunto reconozca "sus ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de su participación en el producto que surge de la operación conjunta". Por consiguiente, los ingresos de actividades ordinarias reconocidos por un operador conjunto representan el producto que ha recibido de la operación conjunta y vendido, en lugar de, por ejemplo, la elaboración del producto. El operador conjunto contabilizará los ingresos de actividades ordinarias relativos a su participación en la operación conjunta utilizando las Normas NIIF aplicables a los ingresos de actividades ordinarias concretos (párrafo 21 de la NIIF 11).

El Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, el operador conjunto reconocerá los ingresos de actividades ordinarias que representan solo la transferencia del producto a sus clientes en cada periodo sobre el que se informa, es decir, ingresos de actividades ordinarias reconocidos aplicando la NIIF 15. Esto significa, por ejemplo, que el operador conjunto no reconocerá ingresos de actividades ordinarias por el producto al que tiene derecho, pero que no ha recibido de la operación conjunta y vendido.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que un operador conjunto determine sus ingresos de actividades ordinarias por la venta de su participación en el producto que surge de una operación conjunta como describe la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

E5 [IFRIC® Update, marzo de 2015, Decisión de Agenda, "NIIF 11 Acuerdos Conjuntos—Contabilización por un operador conjunto: reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias"]

por un operador conjunto"

El Comité de Interpretaciones analizó si un operador conjunto debería reconocer ingresos de actividades ordinarias en relación a un producto comprado de la operación conjunta por las partes. La cuestión está relacionada con la aplicación del párrafo 20(d) de la NIIF 11 que requiere que un operador conjunto reconozca su participación en los ingresos de actividades ordinarias por la venta del producto por la operación conjunta.

Examinando el párrafo 20(d) de la NIIF 11, el Comité de Interpretaciones destacó que si el acuerdo conjunto está estructurado a través de un vehículo separado y la evaluación de otros hechos y circunstancias da lugar a que el acuerdo conjunto se clasifique como una operación conjunta, en circunstancias en que las partes toman todo el producto del acuerdo conjunto en proporción a sus derechos sobre el producto, la aplicación del párrafo 20(d) de la NIIF 11 no daría lugar al reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por las partes. Esto es porque, si los operadores conjuntos compran todo el producto de la operación conjunta en proporción a sus derechos al producto, reconocerían "sus ingresos de actividades ordinarias" solo cuando vendan el producto a terceros.

En otras palabras, los operadores conjuntos no reconocerían ningún importe en relación a la "participación en los ingresos de actividades ordinarias de la venta del producto por la operación conjunta". Esto es porque un operador conjunto que tiene una obligación de comprar el producto de la operación conjunta tiene derechos a los activos de la operación conjunta. Por consiguiente, la venta del producto por la operación conjunta al operador conjunto significaría vender el producto a sí mismo y, por ello, el operador conjunto no reconocería una participación en los ingresos de actividades ordinarias de la venta de ese producto por la operación conjunta.

Por consiguiente, el párrafo 20(d) de la NIIF 11 daría lugar al reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por un operador conjunto solo cuando la operación conjunta vende su producto a terceros. A estos efectos, los terceros no incluyen otras partes que tengan derechos a los activos y obligaciones para con los pasivos relacionados con la operación conjunta.

Sobre la base de este análisis, el Comité de Interpretaciones determinó que, a la luz de los requerimientos de las NIIF existentes, hay guías suficientes y que no eran necesarias ni una interpretación ni una modificación a una Norma.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- 21 Un operador conjunto contabilizará los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos relativos a su participación en una operación conjunta de acuerdo con las NIIF aplicables en particular a los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos.

[Referencia: párrafo FC39, Fundamentos de las Conclusiones]

- 21A Cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta en la que la actividad de dicha operación conjunta constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3 *Combinaciones de negocios*, aplicará, en la medida de su participación, de acuerdo con el párrafo 20, todos los principios de contabilización de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 [Referencia: párrafos B7 a B12, NIIF 3] y otras NIIF, que no entren en conflicto con las guías de esta NIIF y revelará la información que se requiera en dichas NIIF en relación con las combinaciones de negocios. [Referencia: párrafos FC45E a FC45K, Fundamentos de las Conclusiones] Esto es aplicable a la adquisición de la participación inicial y participaciones adicionales en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio. La contabilización de la adquisición de una participación en esta operación conjunta se especifica en los párrafos B33A a B33D.^{E6}

[Referencia: ejemplos 7 y 8, párrafos EI53 a EI73, Ejemplos Ilustrativos]

- E6 [IFRIC® *Update*, enero de 2016, Decisión de Agenda, 'NIIF 11 Acuerdos Conjuntos—Nueva medición de participaciones mantenidas anteriormente'

El Comité de Interpretaciones analizó si las participaciones mantenidas anteriormente en los activos y pasivos de una operación conjunta deben medirse nuevamente en las transacciones siguientes cuando el activo o grupo de activos implicados en estas transacciones no cumplen la definición de un negocio de acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*:

- a. obteniendo el control de una operación conjunta cuando la entidad tenía anteriormente control conjunto de la operación o era una parte de ésta antes de la transacción; y
- b. un cambio de participaciones dando lugar a una parte de una operación conjunta obteniendo el control conjunto sobre la operación conjunta. La parte de la operación conjunta tiene derecho a los activos y obligaciones por los pasivos relativos a la operación conjunta antes de la transacción.

El Comité de Interpretaciones destacó que el párrafo 2(b) de la NIIF 3 explica los requerimientos de contabilización de la adquisición de un activo en la que el activo o grupo de activos no cumplen la definición de un negocio. El Comité de Interpretaciones destacó que el párrafo 2(b) de la NIIF 3 especifica que en la contabilización de la adquisición de un activo debe utilizarse un enfoque basado en el costo, y que en un enfoque basado en el costo los activos existentes generalmente no se miden nuevamente. El Comité de Interpretaciones también observó que no conocía diversidad significativa en la práctica y, por ello, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- 22 La contabilidad de transacciones tales como la venta, aportación o compra de activos entre una entidad y una operación conjunta en la que es un operador conjunto se especifica en los párrafos B34 a B37.

[Referencia: párrafo FC46, Fundamentos de las Conclusiones]

- 23 Una parte que participa en una operación conjunta, pero no tiene control conjunto de ésta, contabilizará también su participación en el acuerdo según los párrafos 20 a 22, si esa parte tiene derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relativos a la operación conjunta. Si una parte participa en una operación conjunta, pero no tiene el control conjunto de ésta, ni tiene derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relativos a esa operación conjunta, contabilizará su participación en la operación conjunta de acuerdo con las NIIF aplicables a esa participación.

Negocios conjuntos

[Referencia: párrafos FC41 a FC45, Fundamentos de las Conclusiones]

- 24 Un participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión y contabilizará esa inversión utilizando el método de la participación de acuerdo con la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* a menos que la entidad esté exenta de aplicar el método de la participación tal como se especifica en esa norma.
- 25 Una parte que participa en un negocio conjunto, pero no tiene el control conjunto de éste, contabilizará su participación en el acuerdo según la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, a menos que tenga una influencia significativa sobre el negocio conjunto, en cuyo caso lo contabilizará de acuerdo con la NIC 28 (modificada en 2011).

[Referencia:

párrafos FC48 a FC50, Fundamentos de las Conclusiones

párrafos FC52 a FC55, Fundamentos de las Conclusiones y NIIF 12 sobre información a revelar por partes con control conjunto de un acuerdo conjunto]

Estados financieros separados

- 26 En sus estados financieros separados, un operador conjunto o participante en un negocio conjunto contabilizará su participación en:
- (a) una operación conjunta de acuerdo con los párrafos 20 a 22;^{E7}
 - (b) un negocio conjunto de acuerdo con el párrafo 10 de la NIC 27 *Estados Financieros Separados*.

- E7 [IFRIC® Update, marzo de 2015, Decisión de Agenda, ‘NIIF 11 Acuerdos Conjuntos— Contabilización en los estados financieros separados: contabilización por el operador conjunto en sus estados financieros separados’]**

El Comité de Interpretaciones analizó la cuestión de la contabilización por un operador conjunto en sus estados financieros separados de su participación en los activos y pasivos de una operación conjunta cuando esa operación conjunta se estructura a través de un vehículo separado. El Comité de Interpretaciones destacó que la NIIF 11 requiere que un operador conjunto contabilice sus derechos y obligaciones en relación con la operación conjunta. También se destacó que esos derechos y obligaciones, con respecto a esa participación, son los mismos independientemente de si los estados financieros consolidados o separados se preparan tomando como referencia al párrafo 26 de la NIIF 11. Por consiguiente, se requiere la misma contabilización en los estados financieros consolidados y en los estados financieros separados del operador conjunto.

El Comité de Interpretaciones también destacó que la NIIF 11 requiere que el operador conjunto contabilice sus derechos y obligaciones, que son su participación en los activos mantenidos por la entidad y su participación en las obligaciones incurridas por ésta. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones observó que el operador conjunto no contabilizaría adicionalmente en sus estados

financieros consolidados o separados su participación en el vehículo separado, bien al costo de acuerdo con la NIC 27 *Estados Financieros Separados* o a valor razonable de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

Sobre la base de este análisis, el Comité de Interpretaciones determinó que, a la luz de los requerimientos de las NIIF existentes, hay guías suficientes y que no eran necesarias ni una interpretación ni una modificación a una Norma.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- 27 En sus estados financieros separados, una parte que participe en un acuerdo conjunto, pero no tenga el control conjunto sobre éste, contabilizará su participación en:
- (a) Una operación conjunta de acuerdo con el párrafo 23;
 - (b) un negocio conjunto de acuerdo con la NIIF 9, a menos que la entidad tenga influencia significativa sobre el negocio conjunto, en cuyo caso aplicará el párrafo 10 de la NIC 27 (modificada en 2011).

Apéndice A

Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

acuerdo conjunto	Un acuerdo por el cual dos o más partes tienen control conjunto. [Referencia: párrafos 4 a 6 y B2 a B4]
control conjunto	El reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, que existe sólo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control. [Referencia: párrafos 7 a 13 y B5 a B11]
operación conjunta	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. [Referencia: párrafos 14 a 19 y B12 a B33]
operador conjunto	Una parte de una operación conjunta que tiene control conjunto sobre ésta. [Referencia: párrafos 14 a 19 y B12 a B33]
negocio conjunto	Un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos de éste. [Referencia: párrafos 14 a 19 y B12 a B33]
participante en un negocio conjunto	Una parte de un negocio conjunto que tiene control conjunto sobre éste.
parte de un acuerdo conjunto	Una entidad que participa en un acuerdo conjunto , independientemente de si esa entidad tiene control conjunto de dicho acuerdo.
vehículo separado	Una estructura financiera identificable de forma separada que incluye entidades legalmente separadas o entidades reconocidas por estatuto, independientemente de si esas entidades tienen personalidad legal. [Referencia: párrafos B3 y B19 a B33]

Los siguientes términos se definen en la NIC 27 (modificada en 2011), NIC 28 (modificada en 2011) o en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* y se utilizan en esta NIIF con los significados especificados en esas NIIF:

- control de una participada [Referencia: Apéndice A, NIIF 10]
- método de la participación [Referencia: párrafo 3, NIC 28]
- poder [Referencia: Apéndice A, NIIF 10]
- derechos protectores [Referencia: Apéndice A, NIIF 10]
- actividades relevantes [Referencia: Apéndice A, NIIF 10]
- estados financieros separados [Referencia: párrafo 4, NIC 27]
- influencia significativa [Referencia: párrafo 3, NIC 28]

Apéndice B

Guía de Aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 27 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la NIIF.

- B1 Los ejemplos de este apéndice reflejan situaciones hipotéticas. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden darse en hechos y circunstancias de la realidad, al aplicar la NIIF 11 a situaciones reales se deben analizar las características de cada situación concreta en detalle.

Acuerdos conjuntos

Acuerdo contractual (párrafo 5)

- B2 Los acuerdos contractuales pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Un acuerdo contractual de cumplimiento obligatorio es, a menudo, pero no siempre, por escrito, habitualmente en forma de un contrato o conversaciones documentadas entre las partes. Los mecanismos estatutarios pueden también crear acuerdos de obligado cumplimiento, por sí mismos o conjuntamente con contratos entre las partes.
- B3 Cuando los acuerdos conjuntos se estructuran a través de un *vehículo separado* (véanse los párrafos B19 a B33), el acuerdo contractual, o algunos aspectos de éste, se incorporarán en algunos casos en los artículos, escritura constitutiva, o estatutos del vehículo separado.
- B4 El acuerdo contractual establece las cláusulas por las cuales las partes participan en la actividad que es el sujeto del acuerdo. El acuerdo contractual generalmente trata aspectos tales como:
- El propósito, actividad y duración del acuerdo conjunto.
 - La forma en que se nombran los miembros del consejo de administración, u órgano de gobierno equivalente, del acuerdo conjunto.
 - El proceso de toma de decisiones: los temas que requieren decisiones de las partes, los derechos de voto de las partes y el nivel requerido de apoyo a esos temas. El proceso de toma de decisiones reflejado en el acuerdo contractual establece el control conjunto del acuerdo (véanse los párrafos B5 a B11).
 - El capital u otras aportaciones requeridas a las partes.
 - La forma en que las partes comparten los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias, gastos o resultado del periodo, relativos al acuerdo conjunto.

Control conjunto (párrafos 7 a 13)

- B5 Al evaluar si una entidad tiene el control conjunto de un acuerdo, una entidad evaluará en primer lugar si todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo. La NIIF 10 define el control [**Referencia: Apéndice A (definición de control) y NIIF 10 y párrafos 5 a 18 y B2 a B85, NIIF 10**] y se utilizará para determinar si todas las partes, o un grupo de las partes, están expuestas, o tienen derecho, a los rendimientos variables por su participación en el acuerdo y tienen la capacidad de influir en esos rendimientos mediante su poder sobre el acuerdo. Cuando todas las partes, o un grupo de las partes, consideradas de forma colectiva, son capaces de dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos del acuerdo (es decir, las actividades relevantes), las partes controlan el acuerdo colectivamente.
- B6 Tras concluir que todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo de forma colectiva, una entidad evaluará si tiene el control conjunto del acuerdo. Existe control conjunto solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que de forma colectiva controlan el acuerdo. [**Referencia: párrafo FC21, Fundamentos de las Conclusiones**] La evaluación de si el acuerdo es controlado de forma conjunta por todas las partes o por un grupo de éstas, o controlado por una de sus partes en solitario, puede requerir el juicio profesional.
- B7 En ocasiones, el proceso de toma de decisiones que se acuerda entre las partes en su acuerdo contractual de forma implícita conduce al control conjunto. Por ejemplo, supóngase que dos partes establecen un acuerdo en el que cada una tiene el 50 por ciento de los derechos de voto y el acuerdo contractual entre ellas especifica que se requiere al menos el 51 por ciento de los derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes. En este caso, las partes han acordado de forma implícita que tienen control conjunto

del acuerdo porque las decisiones sobre las actividades relevantes no pueden tomarse sin que lo acuerden ambas partes.

- B8 En otras circunstancias, el acuerdo contractual requiere una proporción mínima de derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes. Cuando esa mínima proporción de derechos de voto requerida puede lograrse mediante más de una combinación de las partes que acuerden conjuntamente, ese acuerdo no es un acuerdo conjunto a menos que el acuerdo contractual especifique qué partes (o combinación de éstas) se requieren para acordar de forma unánime las decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo.

Ejemplos de aplicación

Ejemplo 1

Supóngase que tres partes establecen un acuerdo: A tiene el 50 por ciento de los derechos de voto del acuerdo, B tiene el 30 por ciento y C tiene el 20 por ciento. El acuerdo contractual entre A, B y C especifica que se requiere al menos el 75 por ciento de los derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo. Aun cuando A pueda bloquear cualquier decisión, no controla el acuerdo porque necesita el acuerdo de B. Las condiciones de su acuerdo contractual que requieren al menos el 75 por ciento de los derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes implica que A y B tienen el control conjunto del acuerdo porque las decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo no pueden tomarse sin que lo acuerden A y B. **[Referencia: párrafo B7]**

Ejemplo 2

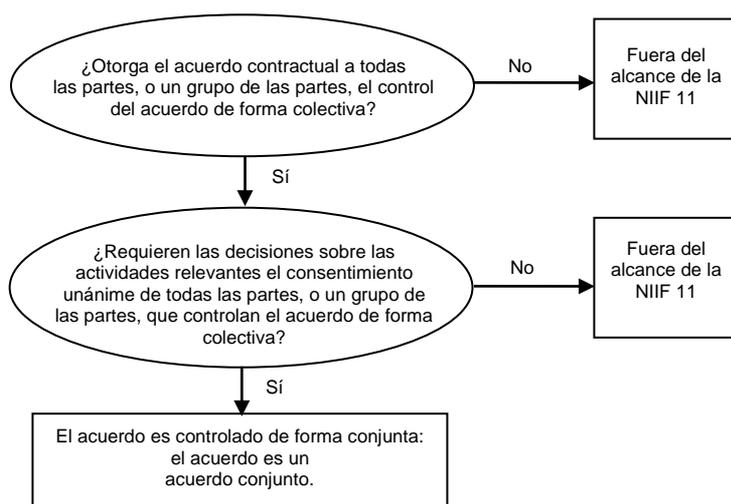
Supóngase un acuerdo que tiene tres partes: A tiene el 50 por ciento de los derechos de voto del acuerdo y B y C tienen el 25 por ciento cada uno. El acuerdo contractual entre A, B y C especifica que se requiere al menos el 75 por ciento de los derechos de voto para tomar decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo. Aun cuando A puede bloquear cualquier decisión, no controla el acuerdo porque necesita el acuerdo de B o de C. En este ejemplo A, B y C controlan de forma colectiva el acuerdo. Sin embargo, existe más de una combinación de las partes que puede acordar alcanzar el 75 por ciento de los derechos de voto (es decir, A y B o A y C). En esta situación, para ser un acuerdo conjunto el acuerdo contractual entre las partes necesitaría especificar qué combinación de las partes se requiere que estén de acuerdo de forma unánime para acordar decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo. **[Referencia: párrafo B8]**

Ejemplo 3

Supóngase un acuerdo en el que A y B tiene cada uno el 35 por ciento de los derechos de voto del acuerdo estando el 30 por ciento restante ampliamente disperso. Las decisiones sobre las actividades relevantes requieren la aprobación por una mayoría de derechos de voto. A y B tienen control conjunto del acuerdo solo si el acuerdo contractual especifica que las decisiones sobre las actividades relevantes del acuerdo requieren que estén de acuerdo A y B. **[Referencia: párrafo B8]**

- B9 El requerimiento de consentimiento unánime significa que cualquier parte con control conjunto del acuerdo puede impedir que cualquier otra parte, o un grupo de otras partes, tomen decisiones unilaterales (sobre las actividades relevantes) sin su consentimiento. Si el requerimiento de consentimiento unánime se relaciona solo con decisiones que otorgan a una parte derechos protectores y no con decisiones sobre las actividades relevantes de un acuerdo, esa parte no es una con control conjunto del acuerdo.
- B10 Un acuerdo contractual puede incluir cláusulas de resolución de disputas, tales como el arbitraje. Estas disposiciones pueden permitir que se tomen decisiones en ausencia de consentimiento unánime entre las partes que tienen control conjunto. La existencia de estas disposiciones no evita que el acuerdo esté controlado conjuntamente y, por consiguiente, que sea un acuerdo conjunto.

Evaluación del control conjunto



- B11 Cuando un acuerdo queda al margen del alcance de la NIIF 11, una entidad contabilizará su participación en dicho acuerdo según las NIIF correspondientes, tales como la NIIF 10, NIC 28 (modificada en 2011) o NIIF 9.

Tipos de acuerdo conjunto (párrafos 14 a 19)

- B12 Los acuerdos conjuntos se establecen para una variedad de propósitos (por ejemplo, como forma de que las partes compartan costos y riesgos, o para proporcionar a las partes acceso a nueva tecnología o nuevos mercados), y puede establecerse utilizando estructuras y formas legales diferentes.
- B13 Algunos acuerdos no requieren que la actividad sujeta al acuerdo se lleve a cabo en un vehículo separado. Sin embargo, otros acuerdos involucran la creación de un vehículo separado.
- B14 La clasificación de acuerdos conjuntos requerida por esta NIIF depende de los derechos y obligaciones de las partes que surgen del acuerdo en el curso normal de negocio. Esta NIIF clasifica los acuerdos conjuntos como operaciones conjuntas o negocios conjuntos. Cuando una entidad tiene derechos sobre los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relativos al acuerdo, éste es una operación conjunta. Cuando una entidad tiene derechos sobre los activos netos del acuerdo, éste es un negocio conjunto. Los párrafos B16 a B33 establecen la evaluación que una entidad llevará a cabo para determinar si tiene una participación en una operación conjunta o en un negocio conjunto.

Clasificación de un acuerdo conjunto

[Referencia: párrafo 14]

- B15 Como se señalaba en el párrafo B14, la clasificación de los acuerdos conjuntos requiere que las partes evalúen los derechos y obligaciones que surgen del acuerdo. Cuando realice esa evaluación, una entidad considerará los siguientes elementos:
- (a) La estructura del acuerdo conjunto (véanse los párrafos B16 a B21).
 - (b) Si el acuerdo conjunto se estructura a través de un vehículo separado:
 - (i) la forma legal del vehículo separado (véanse los párrafos B22 a B24);
 - (ii) las condiciones del acuerdo contractual (véanse los párrafos B25 a B28); y
 - (iii) cuando proceda, otros factores y circunstancias (véanse los párrafos B29 a B33).

Estructura del acuerdo conjunto

Acuerdos conjuntos no estructurados a través de un vehículo separado

- B16 Un acuerdo conjunto que no está estructurado a través de un vehículo separado es una operación conjunta. **[Referencia: párrafos FC26 y FC27, Fundamentos de las Conclusiones]** En estos casos, el acuerdo contractual establece los derechos de las partes a los activos y las obligaciones con respecto a los pasivos relativos al acuerdo, y los derechos a los ingresos de actividades ordinarias y las obligaciones con respecto a los gastos que correspondan a las partes.
- B17 El acuerdo contractual a menudo describe la naturaleza de las actividades que están sujetas al acuerdo y la forma en que las partes pretenden llevar a cabo esas actividades conjuntamente. Por ejemplo, las partes de un acuerdo conjunto podrían acordar fabricar un producto conjuntamente, siendo cada parte responsable de una tarea específica y cada una utilizando sus propios activos e incurriendo en sus propios pasivos. El acuerdo contractual podría también especificar la forma en que los ingresos de actividades ordinarias y gastos que son comunes a las partes se van a compartir entre ellas. En tal caso, cada operador conjunto reconocerá en sus estados financieros los activos y pasivos utilizados para la tarea específica, y reconocerá su parte de los ingresos de actividades ordinarias y gastos según el acuerdo contractual.
- B18 En otros casos, las partes del acuerdo conjunto pueden acordar, por ejemplo compartir y operar un activo conjuntamente. En tal caso, el acuerdo contractual establecerá los derechos de las partes al activo que es operado conjuntamente, y la forma en que se comparten entre las partes el producto o ingresos de actividades ordinarias procedentes del activo y los costos de operación. Cada operador conjunto contabilizará su parte del activo conjunto y su parte acordada de los pasivos, y reconocerá su parte del producto, ingresos de actividades ordinarias y gastos según el acuerdo contractual.

Acuerdos conjuntos estructurados a través de un vehículo separado

- B19 Un acuerdo conjunto en el que los activos y pasivos relacionados con el acuerdo se mantienen en un vehículo separado puede ser un negocio conjunto o una operación conjunta.^{E8}

E8 [IFRIC® Update, marzo de 2015, Decisión de Agenda, 'NIIF 11 Acuerdos Conjuntos—Clasificación de acuerdos conjuntos: consideración de dos acuerdos conjuntos con características similares que se clasifican de forma diferente']

El Comité de Interpretaciones analizó una circunstancia en la que dos acuerdos conjuntos se clasificarían de forma distinta cuando tienen características similares, aparte del hecho de que uno está estructurado a través de un vehículo separado y el otro no (en circunstancias en las que la forma legal confiere separación entre las partes y el vehículo separado). Los dos acuerdos conjuntos podrían clasificarse de forma distintas porque:

- (a) la forma legal de un acuerdo conjunto estructurado a través de un vehículo separado debe anulado por otros acuerdos contractuales u otros hechos o circunstancias específicos para que el acuerdo conjunto se clasifique como una operación conjunta; pero
- (b) un acuerdo conjunto que no está estructurado a través de un vehículo separado es una operación conjunta.

El Comité de Interpretaciones destacó que la NIIF 11 podría llevar a que dos acuerdos conjuntos se clasifiquen de forma diferente si uno está estructurado a través de un vehículo separado y el otro no, pero en todo lo demás tienen aparentemente características similares. Esto es porque la forma legal del vehículo separado podría afectar los derechos y obligaciones de las partes del acuerdo conjunto. El Comité de Interpretaciones destacó que la forma legal del vehículo separado es relevante al evaluar el tipo de acuerdo conjunto, como se destaca, por ejemplo, en los párrafos B22 y B23 de la NIIF 11.

El Comité de Interpretaciones opinaba que esta contabilización diferente no estaría en conflicto con el concepto de esencia económica. Esto es porque, de acuerdo con el enfoque adoptado por la NIIF 11, el concepto de esencia económica significa que la clasificación del acuerdo conjunto debería reflejar los derechos y obligaciones de las partes del acuerdo conjunto y la presencia de un vehículo separado juega un papel significativo al determinar la naturaleza de esos derechos y obligaciones.

El Comité de Interpretaciones destacó que los requerimientos de la NIIF 11 proporcionan los principios necesarios para determinar la clasificación de los acuerdos conjuntos, incluyendo la evaluación del impacto de un vehículo separado. La evaluación de la clasificación dependería de los términos y condiciones contractuales específicos y requiere un análisis completo de las características implicadas en el acuerdo conjunto.

Sobre la base de este análisis, el Comité de Interpretaciones determinó que, a la luz de los requerimientos de las NIIF existentes, hay guías suficientes y que no eran necesarias ni una interpretación ni una modificación a una Norma.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

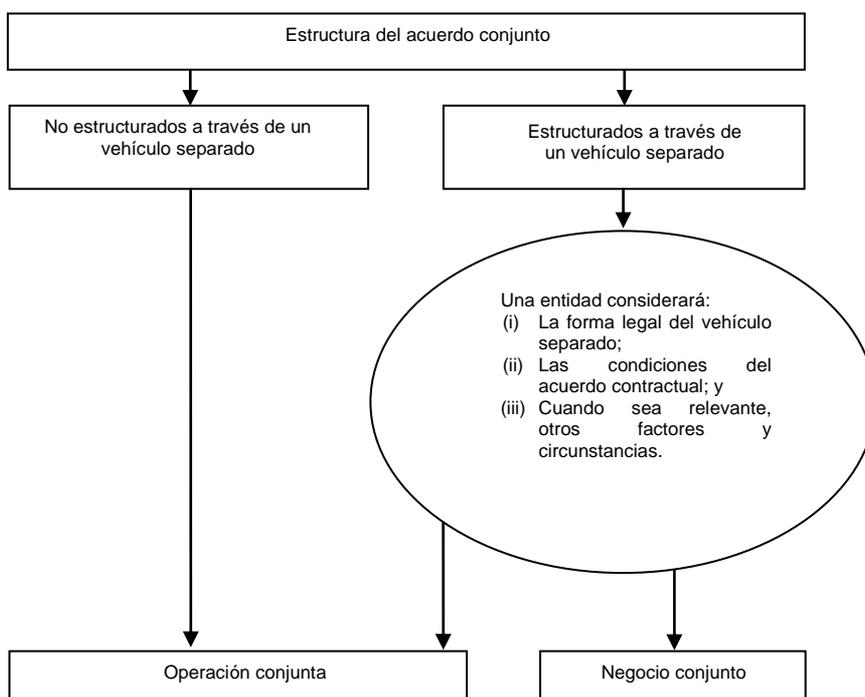
B20 Si una parte es un operador conjunto o un participante en un negocio conjunto dependerá de los derechos de las partes a los activos y de las obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo que se mantienen en el vehículo separado.

B21 Como señalaba el párrafo B15, cuando las partes tienen estructurado un acuerdo conjunto en un vehículo separado, las partes necesitan evaluar si la forma legal del vehículo separado, las cláusulas del acuerdo contractual y, cuando corresponda, cualesquiera otros factores y circunstancias les otorgan:

- (a) derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relativos al acuerdo (es decir, el acuerdo es una operación conjunta); o
- (b) derecho a los activos netos del acuerdo (es decir, el acuerdo es un negocio conjunto).

Clasificación de un acuerdo conjunto: evaluación de los derechos y obligaciones de las partes que surgen del acuerdo

Clasificación de un acuerdo conjunto: evaluación de los derechos y obligaciones de las partes que surgen del acuerdo



La forma legal del vehículo separado

[Referencia: párrafo B15(b)]

B22 La forma legal del vehículo separado es relevante al evaluar el tipo de acuerdo conjunto. La forma legal ayuda en la evaluación inicial de los derechos de las partes a los activos y de las obligaciones con respecto a los pasivos mantenidos en el vehículo separado, tales como si las partes tienen participaciones en los activos mantenidos en el vehículo separado y si son responsables de los pasivos mantenidos en el vehículo separado.

B23 Por ejemplo, las partes pueden llevar a cabo un acuerdo conjunto a través de un vehículo separado, cuya forma legal tenga como consecuencia que se considere éste en sí mismo (es decir los activos y pasivos mantenidos en el vehículo separado son activos y pasivos del vehículo separado y no de las partes). En tal caso la evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado indica que el acuerdo es un negocio conjunto. Sin embargo, las cláusulas acordadas por las partes

en su acuerdo contractual (véanse los párrafos B25 a B28) y, cuando corresponda, otros factores y circunstancias (véanse los párrafos B29 a B33) pueden invalidar la evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado.

[Referencia: ejemplos 2 a 6, Ejemplos Ilustrativos]

- B24 La evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado es suficiente para concluir que el acuerdo es una operación conjunta solo si las partes llevan a cabo el acuerdo conjunto en un vehículo separado cuya forma legal no confiera separación entre las partes y el vehículo separado (es decir, los activos y pasivos mantenidos en el vehículo separado son de las partes).

[Referencia:

párrafo FC31, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 1, Ejemplos Ilustrativos]

Evaluación de las condiciones del acuerdo contractual

- B25 En numerosas ocasiones, los derechos y obligaciones acordados por las partes en sus acuerdos contractuales son coherentes, o no entran en conflicto, con los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado en el que se ha estructurado el acuerdo.

[Referencia: ejemplos 1 a 3 y 6, Ejemplos Ilustrativos]

- B26 En otros casos, las partes utilizan el acuerdo contractual para cambiar el sentido o modificar los derechos y obligaciones concedidos por la forma legal del vehículo separado en el que se ha estructurado el acuerdo.

Ejemplo de aplicación
<p>Ejemplo 4</p> <p>Supóngase que dos partes estructuran un acuerdo conjunto en una entidad que es una sociedad por acciones. Cada parte tiene un 50 por ciento de la participación en la propiedad de la sociedad. La constitución en sociedad permite separar a la entidad de los propietarios y en consecuencia los activos y pasivos mantenidos en la entidad son activos y pasivos de la sociedad. En tal caso la evaluación de los derechos y obligaciones concedidos a las partes por la forma legal del vehículo separado indica que las partes tienen derecho a los activos netos del acuerdo.</p> <p>Sin embargo, las partes modifican las características de la sociedad por acciones a través de su acuerdo contractual de forma que cada una tiene una participación en los activos de la entidad establecida legalmente y cada una es responsable de los pasivos de la entidad legalmente establecida en la proporción especificada. Estas modificaciones contractuales de las características de una sociedad por acciones pueden traer como consecuencia que un acuerdo sea una operación conjunta. [Referencia: párrafo B26]</p>

- B27 La siguiente tabla compara las condiciones comunes en acuerdos contractuales entre partes de una operación conjunta y las condiciones comunes en acuerdos contractuales entre partes de un negocio conjunto. Los ejemplos de condiciones contractuales facilitados en la siguiente tabla no son exhaustivos.

Evaluación de las condiciones del acuerdo contractual		
	Operación conjunta	Negocio conjunto
Las condiciones del acuerdo contractual	El acuerdo contractual proporciona a las partes del acuerdo conjunto derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.	El acuerdo contractual proporciona a las partes del acuerdo conjunto derecho a los activos netos del acuerdo (es decir, es el vehículo separado, no las partes, quien tiene derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo).
Derecho a los activos	El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto comparten todos los intereses (por	El acuerdo contractual establece que los activos comprados en el acuerdo o adquiridos con

Evaluación de las condiciones del acuerdo contractual		
	Operación conjunta	Negocio conjunto
	ejemplo, derechos, titularidad o propiedad) sobre los activos relacionados con el acuerdo en una proporción especificada (por ejemplo, en proporción a la participación en la propiedad de las partes en el acuerdo o en proporción a la actividad realizada a través del acuerdo que se les atribuye directamente).	posterioridad por el acuerdo conjunto son activos del acuerdo. Las partes no tienen participación (es decir, no tienen derechos, titularidad o propiedad) sobre los activos del acuerdo.
Obligaciones con respecto a los pasivos	El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto comparten todos los pasivos, obligaciones, costos y gastos en una proporción especificada (por ejemplo, en proporción a la participación en la propiedad de las partes en el acuerdo o en proporción a la actividad realizada a través del acuerdo que se les atribuye directamente).	El acuerdo contractual establece que el acuerdo conjunto es responsable de las deudas y obligaciones del acuerdo. El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto son responsables del acuerdo solo en la medida de sus inversiones respectivas en el acuerdo o de sus respectivas obligaciones a aportar el capital adicional o no pagado al acuerdo, o ambos.
	El acuerdo contractual establece que las partes del acuerdo conjunto son responsables de las demandas planteadas por terceros.	El acuerdo contractual señala que los acreedores del acuerdo conjunto no tienen derecho de recurso contra ninguna parte con respecto a deudas u obligaciones del acuerdo.
Ingresos de actividades ordinarias, gastos y resultado del periodo	El acuerdo contractual establece la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y gastos sobre la base del rendimiento relativo de cada parte en el acuerdo conjunto. Por ejemplo, el acuerdo contractual puede establecer que los ingresos de actividades ordinarias y gastos se distribuyen sobre la base de la capacidad que cada parte utiliza de la planta operada conjuntamente, que podría diferir de su participación en la propiedad del acuerdo conjunto. En otras ocasiones, las partes pueden tener acordado compartir el resultado del periodo relacionado con el acuerdo sobre la base de una proporción especificada, tal como la participación en la propiedad de las partes en el acuerdo. Esto no impediría al acuerdo ser una operación conjunta si las partes tienen derechos a los activos, y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo.	El acuerdo contractual establece la participación de cada parte en el resultado del periodo relacionado con las actividades del acuerdo.
Garantías	Normalmente, se requiere que las partes de los acuerdos conjuntos	

Evaluación de las condiciones del acuerdo contractual		
	Operación conjunta	Negocio conjunto
	proporcionen garantías a terceros de que, por ejemplo, recibirán un servicio del acuerdo conjunto, o proporcionarán financiación a éste. La provisión de estas garantías, o el compromiso de las partes de proporcionarlas, no determina, por sí misma, que el acuerdo conjunto sea una operación conjunta. La característica que determina si el acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto es si las partes tienen obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo (para algunos de los cuales las partes pueden, o no, haber proporcionado una garantía).	

B28 Cuando el acuerdo contractual especifica que las partes tienen derecho a los activos, y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo, son partes de una operación conjunta y no necesitan considerar otros factores y circunstancias (párrafos B29 a B33) a efectos de clasificar el acuerdo conjunto.

[Referencia: ejemplos 1 y 5, Ejemplos Ilustrativos]

Evaluación de otros factores y circunstancias

[Referencia: ejemplos 2 a 6, Ejemplos Ilustrativos]

B29 Cuando las cláusulas del acuerdo contractual no especifican que las partes tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo, las partes considerarán otros factores y circunstancias para evaluar si el acuerdo es una operación conjunta o un negocio conjunto.^{E9,E10}

E9 [IFRIC® Update, marzo de 2015, Decisión de Agenda, "NIIF 11 Acuerdos Conjuntos—Clasificación de los acuerdos conjuntos: la evaluación de "otros hechos y circunstancias""]

En mayo de 2014, el Comité de Interpretaciones publicó una decisión de agenda en el IFRIC Update con respecto a la cuestión de cómo debe realizarse una evaluación de "otros hechos y circunstancias".

El Comité de Interpretaciones consideró si la evaluación de otros hechos y circunstancias debe llevarse a cabo solo desde el punto de vista de si esos hechos y circunstancias crean derechos a los activos y obligaciones con los pasivos exigibles, o si esa evaluación debería considerar también el diseño y propósito del acuerdo conjunto, las necesidades de negocio de la entidad y las prácticas pasadas de ésta.

El Comité de Interpretaciones destacó que el párrafo 14 de la NIIF 11 requiere que la clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependa de los derechos de cada parte a los activos y obligaciones con los pasivos del acuerdo conjunto, y que los derechos y obligaciones sean exigibles.

El Comité de Interpretaciones también destacó que el párrafo B30 de la NIIF 11 explica que la evaluación de otros hechos y circunstancias llevaría a que el acuerdo conjunto se clasificara como una operación conjunta cuando esos otros hechos y circunstancias dieran a cada parte derechos a los activos y obligaciones con los pasivos, relativos al acuerdo conjunto.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones destacó que la evaluación de otros hechos y circunstancias debería centrarse en si dichos hechos y circunstancias crean derechos a los activos y obligaciones con los pasivos exigibles.

El Comité de Interpretaciones también analizó cómo y por qué hechos y circunstancias concretos crean derechos a los activos y obligaciones con los pasivos. Este análisis se describe en los siguientes párrafos.

Cómo y por qué hechos y circunstancias concretos crean derechos y obligaciones

El Comité de Interpretaciones analizó cómo y por qué hechos y circunstancias concretos crean derechos y obligaciones que dan lugar a que el acuerdo conjunto se clasifique como una operación conjunta, cuando el acuerdo conjunto está estructurado a través de un vehículo separado cuya forma legal produce el vehículo separado a considerar en sí mismo.

El Comité de Interpretaciones destacó que la evaluación de otros hechos y circunstancias se realiza cuando no hay acuerdo contractual a revertir o modificar los derechos y obligaciones conferidas por la forma legal del vehículo separado a través del cual se ha estructurado el acuerdo.

La evaluación de otros hechos y circunstancias, por ello, se centra en si los otros hechos y circunstancias establecen, para cada parte del acuerdo conjunto, derechos a los activos y obligaciones con los pasivos relativos al acuerdo conjunto.

El Comité de Interpretaciones, haciendo referencia a los párrafos B31 y B32 de la NIIF 11 observó que las partes del acuerdo conjunto tienen derechos a los activos del acuerdo conjunto a través de otros hechos y circunstancias cuando:

- (a) tienen derecho a sustancialmente todos los beneficios económicos (por ejemplo, “producto”) de los activos del acuerdo; y
- (b) tienen obligaciones de adquirir esos beneficios económicos y, por ello, de asumir los riesgos relativos a esos beneficios económicos (por ejemplo, los riesgos relativos al producto).

El Comité de Interpretaciones, haciendo referencia a los párrafos B14, B32 a B33 de la NIIF 11 también observó que las partes del acuerdo conjunto tienen obligaciones con los pasivos del acuerdo conjunto a través de otros hechos y circunstancias cuando:

- (a) como consecuencia de sus derechos y obligaciones para con los activos del acuerdo conjunto, proporcionan flujos de efectivo que se usan para liquidar pasivos del acuerdo conjunto; y
- (b) la liquidación de los pasivos del acuerdo conjunto tiene lugar de forma continuada.

Sobre la base de estas observaciones, el Comité de Interpretaciones destacó que cuando cada parte de un acuerdo conjunto cumple los criterios y, por ello, tiene derecho a los activos del acuerdo conjunto y obligaciones con los pasivos del acuerdo conjunto a través de otros hechos y circunstancias, un acuerdo conjunto estructurado a través de un vehículo separado es una operación conjunta. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones observó que, para clasificar el acuerdo conjunto como operación conjunta como resultado de evaluar otros hechos y circunstancias, es necesario demostrar que:

- (a) cada parte del acuerdo conjunto tiene derechos y obligaciones relativos a los beneficios económicos de los activos del acuerdo; y
- (b) cada parte está obligada a proporcionar efectivo al acuerdo a través de obligaciones exigibles, que se usan para liquidar los pasivos del acuerdo conjunto de forma continuada.

Implicación de “esencia económica”

Algunos miembros del Comité de Interpretaciones observó que el concepto de “esencia económica” puede no ser congruentemente comprendido o aplicado en la práctica con respecto a la evaluación de otros hechos y circunstancias.

El Comité de Interpretaciones confirmó que la evaluación de otros hechos y circunstancias debería centrarse en si cada parte del acuerdo conjunto tiene derechos a los activos, y obligaciones con los pasivos, relativos al acuerdo conjunto. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones, haciendo referencia al párrafo FC43 de la NIIF 11 destacó que la consideración de otros hechos y circunstancias no es una comprobación de si cada parte del acuerdo conjunto está estrechamente o totalmente implicada en la operación del vehículo separado, sino que es, en su lugar, una comprobación de si los otros hechos y circunstancias anulan los derechos y obligaciones otorgados a la parte por la forma legal del vehículo separado.

Sobre la base de este análisis, el Comité de Interpretaciones determinó que la evaluación de otros hechos y circunstancias debe llevarse a cabo desde un punto de vista de si esos hechos y circunstancias crean derechos a los activos y obligaciones con los pasivos exigibles. La evaluación se realiza a la luz de los requerimientos de las NIIF existentes. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones concluyó que existen guías suficientes y que no son necesarias ni una Interpretación ni una modificación de una Norma.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

E10 [IFRIC® *Update*, marzo de 2015, Decisión de Agenda, ‘NIIF 11 Acuerdos Conjuntos—Clasificación de acuerdos conjuntos: aplicación de “otros hechos y circunstancias” a hechos específicos’

El Comité de Interpretaciones analizó cómo “otros hechos y circunstancias” deben aplicarse a algunos hechos específicos. El Comité de Interpretaciones identificó cuatro casos diferentes y consideró cómo afectarían características concretas de esos hechos la clasificación del acuerdo conjunto al evaluar otros hechos y circunstancias. Las observaciones de los análisis son las siguientes.

Producto vendido a precio de mercado

El Comité de Interpretaciones analizó si el hecho de que el producto del acuerdo conjunto se venda a las partes del acuerdo conjunto a precio de mercado impide que el acuerdo conjunto se clasifique como operación conjunta, al evaluar otros hechos y circunstancias.

El Comité de Interpretaciones observó que la venta del producto del acuerdo conjunto a las partes a precio de mercado, en sí mismo, no es un factor determinante para la clasificación del acuerdo conjunto. Se destacó que las partes necesitarían considerar, entre otras cosas, si los flujos de efectivo proporcionados al acuerdo conjunto a través de la compra de las partes del producto del acuerdo conjunto a precio de mercado, junto con cualquier otra financiación que las partes estén obligadas a proporcionar, sería suficiente para permitir que el acuerdo conjunto liquide sus pasivos de forma continuada.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones destacó que es necesario el ejercicio del juicio profesional en esta situación para determinar si el acuerdo es una operación conjunta basada en otros hechos y circunstancias.

Financiación por un tercero

El Comité de Interpretaciones analizó si la financiación por un tercero impide que un acuerdo conjunto se clasifique como una operación conjunta.

El Comité de Interpretaciones destacó que si los flujos de efectivo al acuerdo conjunto de la venta del producto a las partes, junto con cualquier otra financiación que las partes estén obligadas a proporcionar, satisfacen los pasivos del acuerdo conjunto, entonces la financiación de terceros sola no afectaría la clasificación del acuerdo conjunto, independientemente de si la financiación ocurre al comienzo o durante el curso de las operaciones del acuerdo conjunto. El Comité de Interpretaciones destacó que en esta situación, el acuerdo conjunto, liquidará, o podría liquidar, parte de sus pasivos usando los flujos de efectivo de la financiación de terceros, pero la obligación resultante con el tercero suministrador de financiación se liquidará, en su momento, usando los flujos de efectivo que las partes están obligadas a proporcionar.

Naturaleza del producto (es decir, producto fungible o personalizado)

El Comité de Interpretaciones analizó si la naturaleza del producto (es decir, producto fungible o personalizado) producido por el acuerdo conjunto determina la clasificación de un acuerdo conjunto al evaluar otros hechos y circunstancias.

El Comité de Interpretaciones destacó que si el producto que se fabrica por el acuerdo conjunto y compran las partes es fungible o personalizado no es un factor determinante para la clasificación del acuerdo conjunto. Se destacó también que la “obligación con los pasivos” de la NIIF 11 se centra en la existencia de flujos de efectivo que van a las partes para satisfacer los pasivos del acuerdo conjunto como consecuencia de los derechos y obligaciones de las partes a los activos del acuerdo conjunto, independientemente de la naturaleza del producto (es decir, producto fungible o personalizado).

Determinación de la base de “sustancialmente todo el producto”

El Comité de Interpretaciones analizó si los volúmenes o valores monetarios del producto deben ser la base para determinar si las partes del acuerdo conjunto están tomando “sustancialmente todo el producto” del acuerdo conjunto al evaluar otros hechos y circunstancias.

El Comité de Interpretaciones, haciendo referencia a los párrafos B31 y B32 de la NIIF 11 observó que las partes del acuerdo conjunto tienen derechos a los activos del acuerdo conjunto a través de otros hechos y circunstancias cuando:

- (a) tienen derecho a sustancialmente todos los beneficios económicos (por ejemplo, “producto”) de los activos del acuerdo; y
- (b) tienen obligaciones de adquirir esos beneficios económicos y, por ello, de asumir los riesgos relativos a esos beneficios económicos (por ejemplo, los riesgos relativos al producto).

El Comité de Interpretaciones también destacó de los párrafos B31 y B32 de la NIIF 11 que para cumplir los criterios para clasificar el acuerdo conjunto como una operación conjunta a través de la evaluación de otros hechos y circunstancias:

- (a) las partes del acuerdo conjunto deberían tener derecho a sustancialmente todos los beneficios económicos de los activos del acuerdo conjunto; y
- (b) el acuerdo conjunto debe poder liquidar sus pasivos de los “flujos de efectivo” recibidos como consecuencia de los derechos y obligaciones de las partes a los activos del acuerdo conjunto, junto con cualquier otra financiación que las partes estén obligadas a proporcionar.

El Comité de Interpretaciones, por ello, destacó que los beneficios económicos de los activos del acuerdo conjunto estarían relacionados con los flujos de efectivo que surgen de los derechos y

obligaciones de las partes a los activos. Por consiguiente, se destacó que la evaluación se basa en el valor monetario del producto, en lugar de en cantidades físicas.

Sobre la base de este análisis, el Comité de Interpretaciones determinó que, a la luz de los requerimientos de las NIIF existentes, hay guías suficientes y que no eran necesarias ni una interpretación ni una modificación a una Norma.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir estas cuestiones a su agenda.]

- B30 Un acuerdo conjunto puede estructurarse en un vehículo separado cuya forma legal confiere separación entre las partes y el vehículo separado. Las cláusulas contractuales acordadas entre las partes pueden no especificar los derechos de las partes a los activos y las obligaciones con respecto a los pasivos, no obstante, la consideración de otros factores y circunstancias puede conducir a que tal acuerdo sea clasificado como una operación conjunta. Este será el caso cuando otros factores y circunstancias otorguen a las partes derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.
- B31 Cuando las actividades de un acuerdo están diseñadas principalmente para proporcionar un producto a las partes, esto indica que las partes tienen derecho de forma sustancial a todos los beneficios económicos de los activos del acuerdo. Las partes de estos acuerdos a menudo aseguran su acceso a los productos proporcionados por el acuerdo impidiendo que el acuerdo venda el producto a terceros.
- B32 El efecto de un acuerdo con este diseño y propósito es que los pasivos incurridos por el acuerdo son, en esencia, satisfechos por los flujos de efectivo recibidos de las partes a través de sus compras del producto. Cuando las partes son sustancialmente las únicas fuentes de flujos de efectivo que contribuyen a la continuidad de las operaciones del acuerdo, esto indica que las partes tienen una obligación con respecto a los pasivos relacionados con el acuerdo.

Ejemplo de aplicación

Ejemplo 5

Supóngase que dos partes estructuran un acuerdo conjunto en una sociedad por acciones (entidad C) en la que cada parte tiene un 50 por ciento de participación en la propiedad. El propósito del acuerdo es elaborar materiales requeridos por las partes para sus propios procesos individuales de fabricación. El acuerdo asegura que las partes operan la instalación que produce los materiales con las especificaciones de cantidad y calidad señaladas por las partes.

La forma legal de la entidad C (una sociedad por acciones) a través de la cual se realizan inicialmente las actividades indica que los activos y pasivos mantenidos en la entidad C son activos y pasivos de ésta. El acuerdo contractual entre las partes no especifica que las partes tengan derecho a los activos u obligaciones con respecto a los pasivos de la entidad C. Por consiguiente, la forma legal de la entidad C y las cláusulas del acuerdo contractual indican que el acuerdo es un negocio conjunto. **[Referencia: párrafos B29 y B30]**

Sin embargo, las partes también considerarán los siguientes aspectos del acuerdo:

- Las partes acordaron comprar todo el producto elaborado por la entidad C en una proporción de 50:50. La entidad C no puede vender ningún producto a terceros, a menos que lo aprueben las dos partes del acuerdo. Puesto que el propósito del acuerdo es proporcionar a las partes el producto que requieran, es de esperar que tales ventas a terceros sean poco frecuentes y no significativas.
- El precio del producto vendido a las partes se establece por ambas partes a un nivel diseñado para cubrir costos de producción y gastos administrativos incurridos por la entidad C. Sobre la base de este modelo operativo, se pretende que el acuerdo opere a nivel de punto de equilibrio.

Dada la situación anterior, los siguientes factores y circunstancias son relevantes: **[Referencia: párrafo B31]**

- La obligación de las partes de comprar todos los productos elaborados por la entidad C refleja la dependencia exclusiva de ésta con respecto a las partes para la generación de flujos de efectivo y, por ello, las partes tienen la obligación de financiar la liquidación de los pasivos de la entidad C.
- El hecho de que las partes tengan derechos sobre todo el producto elaborado por la entidad C significa que las partes están consumiendo, y por ello, tienen derecho a todos los beneficios económicos de los activos de la entidad C.

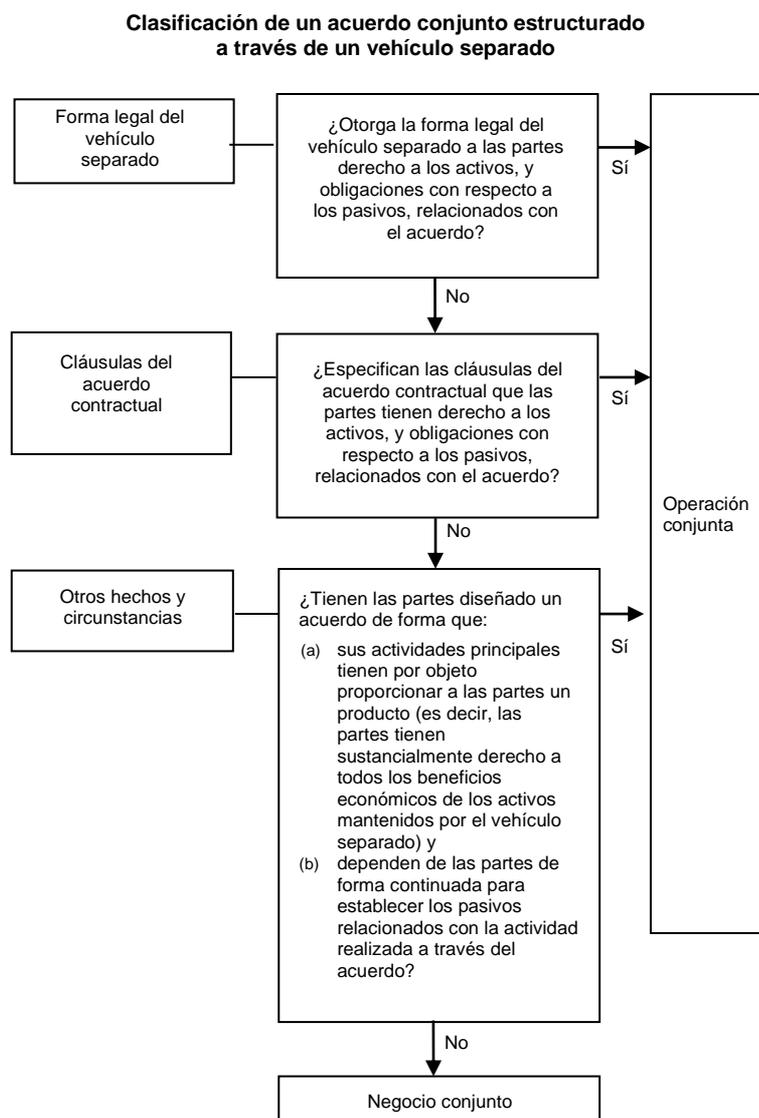
Estos hechos y circunstancias indican que el acuerdo es una operación conjunta. **[Referencia: párrafo B32]** La conclusión sobre la clasificación del acuerdo conjunto en estas circunstancias no cambiaría si, en lugar de utilizar las partes ellas mismas su parte del producto en un proceso de fabricación posterior, las

Ejemplo de aplicación

partes vendieran su parte del producto a terceros.

Si las partes cambiaran las cláusulas del acuerdo contractual de forma que dicho acuerdo fuera capaz de vender el producto a terceros, esto daría lugar a que la entidad C asumiera la demanda, inventario y riesgos de crédito. En ese escenario, este cambio en los hechos y circunstancias requeriría la nueva evaluación de la clasificación del acuerdo conjunto. **[Referencia: párrafo 19]** Estos hechos y circunstancias indicarían que el acuerdo es un negocio conjunto.

B33 El siguiente diagrama refleja la evaluación que una entidad sigue para clasificar un acuerdo cuando el acuerdo conjunto se estructura a través de un vehículo separado:



Estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto (párrafos 21A a 22)

Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

B33A Cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta en la que la actividad de dicha operación conjunta constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, **[Referencia: Apéndice A (definición de un negocio) y párrafos B7 a B12, NIIF 3]** ella aplicará, en la medida de su participación, de acuerdo con el párrafo 20, todos los principios de contabilización de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF, que no entren en conflicto con las guías de esta NIIF y revelará la información que se requiera en dichas NIIF en relación con las combinaciones de negocios. **[Referencia: párrafos FC45A a FC45K, Fundamentos de las Conclusiones]** Los principios sobre la contabilización de las combinaciones de negocios que no entran en conflicto con las guías de esta NIIF incluyen pero no se limitan a:

- (a) la medición de los activos y pasivos identificables a valor razonable, que no sean partidas para las que se prevén excepciones en la NIIF 3 y otras NIIF;
- (b) el reconocimiento de los costos relacionados con la adquisición como gastos en los periodos en los que se incurre en dichos costos y se reciben los servicios, con la excepción de los costos de emisión de deuda o de títulos de patrimonio que se reconocen de acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y la NIIF 9;¹
- (c) el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos que surgen del reconocimiento inicial de activos o pasivos, excepto los pasivos por impuestos diferidos que surgen del reconocimiento inicial de la plusvalía, tal como se requiere por la NIIF 3 y por la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* para combinaciones de negocios;
- (d) el reconocimiento como plusvalía del exceso de la contraprestación transferida sobre el neto de los importes en la fecha de adquisición de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables, si los hubiera; y
- (e) la comprobación, al menos anualmente, del deterioro de valor de una unidad generadora de efectivo a la que se le ha asignado plusvalía, y siempre que haya algún indicio de que el valor de la unidad pudiera estar deteriorado, tal como requiere la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* para la plusvalía adquirida en una combinación de negocios.

[Referencia: ejemplos 7 y 8, párrafos EI53 a EI73, Ejemplos Ilustrativos]

B33B Los párrafos 21A y B33A también se aplican a la formación de una operación conjunta si, y solo si, en el momento de su formación se aporta a la operación conjunta un negocio existente, tal como se define en la NIIF 3, **[Referencia: Apéndice A (definición de un negocio) y párrafos B7 a B12, NIIF 3]** por una de las partes que participa en la operación conjunta. Sin embargo, dichos párrafos no se aplican a la formación de una operación conjunta si todas las partes que participan en dicha operación conjunta solo aportan, en el momento de su formación, activos o grupos de activos que no constituyen negocios. **[Referencia: párrafo FC45I, Fundamentos de las Conclusiones]**

B33C Un operador conjunto puede incrementar su participación en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, **[Referencia: Apéndice A (definición de un negocio) y párrafos B7 a B12, NIIF 3]** mediante la adquisición de una participación adicional en la mencionada operación conjunta. En estos casos, las participaciones anteriormente poseídas en la operación conjunta no se miden nuevamente si el operador conjunto conserva el control conjunto. **[Referencia: párrafos FC45L a FC45M, Fundamentos de las Conclusiones]**

B33CA Una parte que participa en una operación conjunta, pero no tiene su control conjunto, puede obtener el control conjunto de la operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3 **[Referencia: Apéndice A (definición de un negocio) y párrafos B7 a B12, NIIF 3]**. En estos casos, las participaciones anteriormente poseídas en la operación conjunta no se miden nuevamente.

[Referencia:

párrafos FC45O a FC45Q, Fundamentos de las Conclusiones

párrafo C1AB sobre transición y fecha de vigencia]

¹ Si una entidad aplica estas modificaciones pero no aplica todavía la NIIF 9, la referencia en estas modificaciones a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

- B33D Los párrafos 21A y B33A a B33C no se aplican en la adquisición de una participación en una operación conjunta cuando las partes que comparten el control conjunto, incluyendo la entidad que adquiere la participación en la operación conjunta, se encuentran bajo el control común de la misma controladora última antes y después de la adquisición, y ese control no es transitorio. [Referencia: párrafo FC45N, Fundamentos de las Conclusiones]

Contabilidad de las ventas o aportaciones de activos a una operación conjunta^{E11}

- E11** [IFRIC® Update, julio de 2016, Decisión de Agenda, 'NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* y NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*—Contabilización de pérdidas de transacciones de control']

El Comité de Interpretaciones analizó si una entidad debería medir nuevamente su participación mantenida en los activos y pasivos de una operación conjunta cuando la entidad pierde el control de un negocio, o de un activo o de un grupo de activos que no es un negocio. En la transacción analizada, la entidad conserva el control conjunto de una operación conjunta o es parte de una operación conjunta (con derechos a los activos y obligaciones por los pasivos) después de la transacción.

El Comité de Interpretaciones destacó que los párrafos B34 a B35 de la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* especifican que una entidad reconoce ganancias o pérdidas sobre la venta o aportación de activos a una operación conjunta solo en la medida de las participaciones de las otras partes en la operación conjunta. Los requerimientos de estos párrafos podrían verse en conflicto con los requerimientos de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, que especifican que una entidad mide nuevamente las participaciones mantenidas cuando pierde el control de una subsidiaria.

El Comité de Interpretaciones observó que el Consejo emitió modificaciones a la NIIF 10 y la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* en septiembre de 2014 para abordar la contabilización de la venta o aportación de activos a una asociada o a un negocio conjunto. Esas modificaciones abordan un conflicto similar que existe entre los requerimientos de la NIIF 10 y la NIC 28. El Consejo decidió diferir la fecha de vigencia de las modificaciones a la NIIF 10 y a la NIC 28 y considerar adicionalmente un número de cuestiones relacionadas en una fecha posterior. El Comité de Interpretaciones observó que la Revisión Posterior a la implementación de la NIIF 10 y la NIIF 11 proporcionaría al Consejo una oportunidad de considerar la pérdida de transacciones de control y una venta o aportación de activos a una asociada o negocio conjunto.

Debido a la similitud entre la transacción analizada por el Comité de Interpretaciones y una venta o aportación de activos a una asociada o a un negocio conjunto, éste concluyó que la contabilización de las dos transacciones debe considerarse de forma simultánea por el Consejo. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda, sino, en su lugar, recomendar que el Consejo considere la cuestión al mismo tiempo que éste considere más adelante la contabilización de la venta o aportación de activos a una asociada o a un negocio conjunto.]

- B34 Cuando una entidad realiza una transacción con una operación conjunta en la que es un operador conjunto, tal como una venta o aportación de activos, está realizando la transacción con las otras partes de la operación conjunta y, como tal, el operador conjunto reconocerá ganancias y pérdidas procedentes de esta transacción solo en la medida de las participaciones de las otras partes en la operación conjunta.
- B35 Cuando estas transacciones proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser vendidos o aportados a la operación conjunta, o de un deterioro de valor de esos activos, esas pérdidas se reconocerán totalmente por el operador conjunto.

Contabilización de compras de activos procedentes de una operación conjunta

- B36 Cuando una entidad realiza una transacción con una operación conjunta en la que es un operador conjunto, tal como una compra de activos, no reconocerá su participación en las ganancias y pérdidas hasta que revenda esos activos a un tercero.
- B37 Cuando estas transacciones proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser comprados o de un deterioro de valor de esos activos, el operador conjunto reconocerá su participación en esas pérdidas.

Apéndice C

Fecha de vigencia, transición y derogación de otras NIIF

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la NIIF.

Fecha de vigencia

C1 Una entidad aplicará esta NIIF en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta NIIF de forma anticipada, revelará ese hecho y aplicará al mismo tiempo la NIIF 10, NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*, NIC 27 (modificada en 2011) y NIC 28 (modificada en 2011).

[Referencia: párrafos FC56 a FC59, Fundamentos de las Conclusiones]

C1A *Estados Financieros Consolidados, Acuerdos Conjuntos e Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades: Guía de Transición* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 12), emitido en junio de 2012, modificó los párrafos C2 a C5, C7 a C10 y C12 y añadió los párrafos C1B y C12A a C12B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Si una entidad aplica la NIIF 11 para un periodo anterior, aplicará las modificaciones para ese mismo periodo.

[Referencia: párrafo FC69A, Fundamentos de las Conclusiones]

C1AA *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11), emitida en mayo de 2014, modificó el encabezamiento después del párrafo B33 y añadió los párrafos 21A, B33A a B33D y C14A y sus encabezamientos relacionados. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. **[Referencia: párrafo FC69C, Fundamentos de las Conclusiones]**

C1AB *Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2015-2017*, emitida en diciembre de 2017, añadió el párrafo B33CA. Una entidad aplicará esas modificaciones a las transacciones en las que obtenga el control conjunto a partir del primer periodo anual sobre el que se informa que comience desde el 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

[Referencia: párrafo FC69D, Fundamentos de las Conclusiones]

Transición^{E12}

[Referencia: párrafos FC60 a FC69B, Fundamentos de las Conclusiones]

E12 [IFRIC® Update, noviembre de 2013, Decisión de Agenda, ‘NIIF 10 Estados Financieros Consolidados y NIIF 11 Acuerdos Conjuntos—Disposiciones de transición con respecto al deterioro de valor, costos por préstamos y por cambio de moneda extranjera’]

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de las disposiciones de transición de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* y la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*. Las disposiciones de transición de la NIIF 10 y NIIF 11 incluyen exenciones de la aplicación retroactiva en circunstancias específicas. Sin embargo, quien envió la solicitud observa que la NIIF 10 y NIIF 11 no proporcionan exenciones específicas de la aplicación retroactiva con respecto a la aplicación de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, NIC 23 *Costos por Préstamos* o NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. Quien envió la solicitud considera que la aplicación retroactiva de estas Normas podría ser problemática cuando se aplican por primera vez las NIIF 10 y NIIF 11.

El Comité de Interpretaciones destacó que cuando se aplica por primera vez la NIIF 10, debe hacerse de forma retroactiva, excepto por las circunstancias específicas para las que se dan las exenciones de la aplicación retroactiva. También se destacó que cuando se aplica de forma retroactiva la NIIF 10 podría haber requerimientos de contabilización consecuentes que surgen de otras Normas (tales como la NIC 21, NIC 23 y NIC 36). Estos requerimientos deben aplicarse también de forma retroactiva para medir los activos, pasivos y participaciones no controladoras de la participada, como se describe en el párrafo C4 de la NIIF 10 o la participación en la participada, como se describe en el párrafo C5 de la NIIF 10. El Comité de Interpretaciones observó que si es impracticable la aplicación retroactiva de los requerimientos de la NIIF 10 porque es impracticable aplicar de forma retroactiva los requerimientos de otras Normas,

entonces la NIIF 10 (párrafos C4A y C5A) proporciona exención de la aplicación retroactiva.

El Comité de Interpretaciones destacó que aunque el significado del término “control conjunto” como se define en la NIIF 11 es diferente de su significado en la NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos* (2003) debido a la nueva definición de “control” en la NIIF 10, no obstante, el resultado de evaluar si el control se mantiene “conjuntamente” sería en la mayoría de los casos el mismo de acuerdo con la NIIF 11 como era de acuerdo con la NIC 31. Como consecuencia, el Comité de Interpretaciones observó que, habitualmente, los cambios procedentes de la aplicación inicial de la NIIF 11 serían cambiar de la consolidación proporcional a la contabilización de la participación o de la contabilización de la participación al reconocimiento de una participación en los activos y una participación en los pasivos. En esas situaciones, la NIIF 11 ya proporciona exención de la aplicación retroactiva. El Comité de Interpretaciones concluyó que en la mayoría de los casos la aplicación inicial de la NIIF 11 no debería plantear cuestiones con respecto a la aplicación de otras Normas.

Sobre la base del análisis anterior, el Comité de Interpretaciones determinó que los requerimientos de transición existentes de la NIIF 10 y NIIF 11 proporcionan suficientes guías o exenciones de la aplicación retroactiva y por consiguiente decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- C1B A pesar de los requerimientos del párrafo 28 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, cuando se aplica por primera vez esta NIIF, una entidad necesita presentar únicamente la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para el periodo anual inmediato que precede al primer periodo anual al que se aplique la NIIF 11 (el “periodo inmediato anterior”). Una entidad puede también presentar esta información para el periodo presente o para periodos comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.

[Referencia: párrafo FC69B, Fundamentos de las Conclusiones]

Negocios conjuntos-transición de la consolidación proporcional al método de la participación

- C2 Cuando una entidad cambie de la consolidación proporcional al método de la participación, reconocerá su inversión en el negocio conjunto como ocurrido al comienzo del periodo inmediato anterior. Esa inversión inicial se medirá como la acumulación de los importes en libros de los activos y pasivos que la entidad haya consolidado proporcionalmente con anterioridad, incluyendo la plusvalía que surja de la adquisición. Si la plusvalía pertenecía con anterioridad a una unidad generadora de efectivo más grande, o a un grupo de unidades generadoras de efectivo, la entidad asignará la plusvalía al negocio conjunto sobre la base de los importes en libros relacionados con el negocio conjunto y la unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras de efectivo a las que pertenecía.

[Referencia: párrafo FC61, Fundamentos de las Conclusiones]

- C3 El saldo de apertura de la inversión determinado de acuerdo con el párrafo C2 se considerará como el costo atribuido de la inversión en el reconocimiento inicial. Una entidad aplicará los párrafos 40 a 43 de la NIC 28 (modificada en 2011) al saldo de apertura de la inversión para evaluar si la inversión tiene deteriorado su valor y reconocerá la pérdida por deterioro de valor como un ajuste en las ganancias acumuladas al comienzo del periodo inmediato anterior. La excepción en el reconocimiento inicial de los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* no se aplicará cuando la entidad reconozca una inversión en un negocio conjunto, procedente de la aplicación de los requerimientos de transición para los negocios conjuntos, que había sido consolidada anteriormente de forma proporcional.

[Referencia: párrafo FC62, Fundamentos de las Conclusiones]

- C4 Si el agregado de todos los activos y pasivos anteriormente consolidados proporcionalmente da lugar a un activo neto negativo, una entidad evaluará si tiene obligaciones legales o implícitas en relación con el activo neto negativo y, si es así, la entidad reconocerá el pasivo que corresponda. Si la entidad concluye que no tiene obligaciones legales o implícitas en relación con activos netos negativos, no reconocerá el pasivo que corresponda pero ajustará las ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo presentado. La entidad revelará este hecho, junto con la parte acumulada no reconocida de pérdidas de sus negocios conjuntos al comienzo del primer periodo presentado periodo inmediato anterior y en la fecha en que se aplique esta NIIF por primera vez.

[Referencia: párrafo FC63, Fundamentos de las Conclusiones]

- C5 Una entidad revelará de forma desglosada los activos y pasivos que se han agregado en la partida única del saldo de inversión al comienzo del periodo inmediato anterior. Esa información a revelar se elaborará de

forma agregada para todos los negocios conjuntos a los que una entidad aplique los requerimientos en la transición a los que se refieren los párrafos C2 a C6.

[Referencia: párrafo FC64, Fundamentos de las Conclusiones]

- C6 Tras el reconocimiento inicial, una entidad contabilizará sus inversiones en el negocio conjunto utilizando el método de la participación de acuerdo con la NIC 28 (modificada en 2011).

Operaciones conjuntas-transición del método de la participación a la contabilización de activos y pasivos

- C7 Cuando una entidad cambie del método de la participación a la contabilización de los activos y pasivos con respecto a su participación en una operación conjunta, dará de baja en cuentas, al comienzo del primer periodo presentado periodo inmediato anterior, la inversión que estaba contabilizada anteriormente utilizando el método de la participación y cualesquiera otras partidas que formaban parte de los activos netos de la entidad en el acuerdo según el párrafo 38 de la NIC 28 (modificada en 2011), y reconocerá su parte en cada uno de los activos y pasivos con respecto a su participación en la operación conjunta, incluyendo la plusvalía que pudo haber formado parte del importe en libros de la inversión.

[Referencia: párrafo FC65, Fundamentos de las Conclusiones]

- C8 Una entidad determinará su participación en los activos y pasivos relacionados con la operación conjunta sobre la base de sus derechos y obligaciones en una proporción especificada según el acuerdo contractual. Una entidad medirá los importes en libros iniciales de los activos y pasivos desagregándolos del importe en libros de la inversión al comienzo del primer periodo presentado sobre la base de la información utilizada por la entidad al aplicar el método de la participación.

- C9 Cualquier diferencia que surja de la inversión anteriormente contabilizada utilizando el método de la participación junto con cualesquiera otras partidas que formaban parte de la inversión neta de la entidad en el acuerdo según el párrafo 38 de la NIC 28 (modificada en 2011), y el importe neto de los activos y pasivos reconocidos, incluyendo la plusvalía, se:

- (a) Compensará contra la plusvalía relacionada con la inversión con cualquier diferencia restante ajustada contra ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo presentado, si el importe neto de los activos y pasivos reconocidos, incluyendo la plusvalía, es mayor que la inversión dada de baja en cuentas (y cualesquiera otras partidas que formaban parte de la inversión neta de la entidad).
- (b) Ajustará contra las ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo presentado, si el importe neto de los activos y pasivos reconocidos, incluyendo la plusvalía, es menor que la inversión dada de baja en cuentas (y cualesquiera otras partidas que formaban parte de la inversión neta de la entidad).

[Referencia: párrafo FC66, Fundamentos de las Conclusiones]

- C10 Una entidad que cambie del método de la participación a la contabilidad de los activos y pasivos proporcionará una conciliación entre la inversión dada de baja en cuentas, y los activos y pasivos reconocidos, junto con cualquier diferencia restante ajustada contra las ganancias acumuladas, al comienzo del primer periodo presentado.

- C11 La excepción en el reconocimiento inicial de los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 no se aplicará cuando la entidad reconozca los activos y pasivos relacionados con su participación en una operación conjunta.

Disposiciones transitorias en los estados financieros separados de una entidad

- C12 Una entidad que, de acuerdo con el párrafo 10 de la NIC 27, estuviera anteriormente contabilizando en sus estados financieros separados su participación en una operación conjunta como una inversión al costo o de acuerdo con la NIIF 9:

- (a) Dará de baja en cuentas la inversión y reconocerá los activos y pasivos con respecto a su participación en la operación conjunta por los importes determinados de acuerdo con los párrafos C7 a C9.

[Referencia: párrafo FC67, Fundamentos de las Conclusiones]

- (b) Proporcionará una conciliación entre la inversión dada de baja en cuentas y los activos y pasivos reconocidos, junto con cualquier diferencia restante ajustada en las ganancias acumuladas, al comienzo del periodo inmediato anterior.

[Referencia: párrafo FC68, Fundamentos de las Conclusiones]

- C13 La excepción en el reconocimiento inicial de los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 no se aplicará cuando la entidad reconozca los activos y pasivos relacionados con su participación en una operación conjunta en sus estados financieros separados procedentes de la aplicación de los requerimientos de transición para operaciones conjuntas referidos en el párrafo C12.

Referencias al “periodo inmediato anterior”**[Referencia: párrafo FC69A, Fundamentos de las Conclusiones]**

- C13A A pesar de las referencias al “periodo inmediato anterior” en los párrafos C2 a C12, una entidad puede presentar también información comparativa ajustada para los periodos presentados con anterioridad, pero no se requiere que lo haga. Si una entidad presenta información comparativa ajustada para periodos anteriores, todas las referencias al “periodo inmediato anterior” en los párrafos C2 a C12 se interpretarán como “el primer periodo comparativo ajustado presentado”.
- C13B Si una entidad presenta información comparativa no ajustada sobre periodos anteriores, identificará con claridad la información que no ha sido ajustada, señalará que ha sido preparada con un fundamento diferente, y explicará ese fundamento.

Referencias a la NIIF 9

- C14 Si una entidad aplica esta NIIF pero no aplica todavía la NIIF 9, cualquier referencia a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

- C14A *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11), emitida en mayo de 2014, modificó el encabezamiento después del párrafo B33 y añadió los párrafos 21A, B33A a B33D y C1AA y sus encabezamientos relacionados. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva para las adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, para las adquisiciones que tengan lugar desde el comienzo del primer periodo en que aplique dichas modificaciones. Por consiguiente, los importes reconocidos para adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas que hayan tenido lugar en periodos anteriores no se ajustarán. **[Referencia: párrafo FC69C, Fundamentos de las Conclusiones]**

Derogación de otras NIIF

- C15 Esta Norma sustituye a las siguientes NIIF:
- (a) NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*; y
 - (b) SIC-13 *Entidades Controladas Conjuntamente – Aportaciones No Monetarias de los Participantes*.