

Mayo de 2014

Norma Internacional de Información Financiera

Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas

Modificaciones a la NIIF 11

IASB[®]

 IFRS[®]

Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas

(Modificaciones a la NIIF 11)

Accounting for Acquisitions of Interests in Joint Operations (Amendments to IFRS 11) is published by the International Accounting Standards Board (IASB).

Disclaimer: the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2014 IFRS Foundation®

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

This Spanish translation of *Accounting for Acquisitions of Interests in Joint Operations* (Amendments to IFRS 11) has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas

(Modificaciones a la NIIF 11)

El documento *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11) es publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés).

Descargo de responsabilidad: El IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan ocasionar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del IASB o de la Fundación IFRS son propiedad de la Fundación IFRS.

Copyright © 2014 IFRS Foundation®

Todos los derechos reservados. Ninguna parte de esta publicación puede ser traducida, reimpressa, reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcial, ni siquiera usando medios electrónicos, mecánicos o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento y recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera y de las otras publicaciones del IASB es el publicado por el IASB en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La traducción al español del documento *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11) ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS/el logo del IASB/el logo de la IFRS for SMEs/el logo en forma de hexágono, “IFRS Foundation”, “eIFRS”, “IASB”, “IFRS for SMEs”, “IAS”, “IASs”, “IFRIC”, “IFRS”, “IFRSs”, “SIC”, “International Accounting Standards”, “International Financial Reporting Standards” y “SIC” son marcas registradas por la Fundación IFRS.

La Fundación IFRS es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en la dirección anterior.

ÍNDICE

	<i>desde la página</i>
MODIFICACIONES A LA NIIF 11 ACUERDOS CONJUNTOS	6
MODIFICACIONES CONSIGUIENTES A LA NIIF 1 ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA	9
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE CONTABILIZACIÓN DE ADQUISICIONES DE PARTICIPACIONES EN OPERACIONES CONJUNTAS (MODIFICACIONES A LA NIIF 11) EMITIDO EN MAYO DE 2014	10
MODIFICACIONES A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIIF 11 ACUERDOS CONJUNTOS	11
MODIFICACIONES A LOS EJEMPLOS ILUSTRATIVOS DE LA NIIF 11 ACUERDOS CONJUNTOS	14

Modificaciones a la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*

En la introducción, se añaden el párrafo IN4A y su encabezamiento correspondiente y el párrafo IN9A. El nuevo texto está subrayado.

Razones para la modificación de la NIIF 11 en mayo de 2014

IN4A En mayo de 2014 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad modificó la NIIF 11 para proporcionar guías sobre la contabilización de las adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas cuya actividad constituye un negocio.

...#

IN9A Esta NIIF requiere que la adquirente de una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, aplique todos los principios sobre la contabilización de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF, excepto aquellos que entren en conflicto con las guías de esta NIIF. Además, la adquirente revelará la información requerida por la NIIF 3 y otras NIIF para combinaciones de negocios.

Se añade el párrafo 21A. Los párrafos 20 y 21 han sido incluidos para facilitar una referencia pero no se han modificado. El nuevo texto está subrayado.

Operaciones conjuntas

- 20** **Un operador conjunto reconocerá en relación con su participación en una operación conjunta:**
- (a) **sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos conjuntamente;**
 - (b) **sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos conjuntamente;**
 - (c) **sus ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de su participación en el producto que surge de la operación conjunta;**
 - (d) **su participación en los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta del producto que realiza la operación conjunta; y**
 - (e) **sus gastos, incluyendo su participación en los gastos incurridos conjuntamente.**
- 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.
- 21A Cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, 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. 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.

En el Apéndice B, se modifica el encabezamiento principal antes del párrafo B34 y se añaden los párrafos B33A a B33D y sus correspondientes encabezamientos. El nuevo texto está subrayado.

Estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto (párrafos 21A y 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, 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. 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.
- 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, 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.
- 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, 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.
- 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.

En el Apéndice C, se añaden el párrafo C1AA y el párrafo C14A y sus encabezamientos relacionados.

Fecha de vigencia

...#

- 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

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*.

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.

...#

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.

Modificaciones consiguientes a la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Se añade el párrafo 39W. El nuevo texto está subrayado.

Fecha de vigencia

...#

39W Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas (Modificaciones a la NIIF 11) emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo C5. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Si una entidad aplica las modificaciones a la NIIF 11 contenidas en Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas (Modificaciones a la NIIF 11) en un periodo anterior, la modificación al párrafo C5 se aplicará también en dicho periodo anterior.

En el Apéndice C, se modifica el párrafo C5. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Apéndice C Exenciones para las combinaciones de negocios

...#

C5 La exención para las combinaciones de negocios pasadas también se aplica a las adquisiciones pasadas de inversiones en asociadas, ~~y de~~ participaciones en negocios conjuntos y participaciones en operaciones conjuntas cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3. Además, la fecha seleccionada para el párrafo C1 se aplica de forma idéntica para todas esas adquisiciones.

Aprobación por el Consejo de la Contabilización de *Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11) emitido en mayo de 2014

Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas fue aprobada para su emisión por los dieciséis miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vicepresidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Martin Edelmann	
Jan Engström	
Patrick Finnegan	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Patricia McConnell	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte de las modificaciones.

Se añaden los párrafos FC45A a FC45N y FC69C y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

FC45A El Comité de Interpretaciones de las NIIF (el Comité de Interpretaciones) informó al IASB que las prácticas diferían con respecto a la contabilización de la adquisición de participaciones en operaciones controladas de forma conjunta o activos controlados de forma conjunta, tal como se especifica en la NIC 31.² En concreto, el Comité de Interpretaciones destacó la diversidad de prácticas si la actividad de las operaciones controladas de forma conjunta o activos controlados de forma conjunta constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3.

FC45B Los enfoques principales observados en la práctica fueron:

- (a) **Enfoque de la NIIF 3:** algunos preparadores de los estados financieros conforme a las NIIF, al contabilizar la adquisición de participaciones en operaciones controladas de forma conjunta o activos controlados de forma conjunta en los que la actividad constituye un negocio, aplicaban la NIIF 3, y las guías sobre combinaciones de negocios de otras NIIF. Los activos y pasivos identificables se medían, sujetos a las excepciones de la NIIF 3, a valor razonable y el importe residual se reconocía como plusvalía. Además, los costos de transacción no se capitalizaban y los impuestos diferidos se reconocían en el reconocimiento inicial de los activos y pasivos. Únicamente no se aplicaban las guías sobre combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF que no eran adecuadas para la adquisición de una participación en operaciones controladas de forma conjunta o activos controlados de forma conjunta, por ejemplo, las guías sobre participaciones no controladoras.
- (b) **Enfoque del costo:** otros distribuían el costo total de la adquisición de la participación en la operación conjunta entre los activos identificables de forma individual sobre la base de sus valores razonables relativos. Por consiguiente, cualquier prima pagada se distribuía a los activos identificables en lugar de reconocerse como plusvalía. Los costos de transacción se capitalizaban y los impuestos diferidos no se reconocían, debido a las excepciones del reconocimiento inicial de los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias*.
- (c) **Enfoque combinado:** un tercer grupo de preparadores de los estados financieros conforme a las NIIF solo aplicaban los principios de la contabilización de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF a cuestiones que no se abordaban en otras partes de las NIIF. Los activos y pasivos identificables se medían a valor razonable con excepciones, y el importe residual se reconocía como un activo separado, es decir, como plusvalía. Los costos de transacción, sin embargo, se capitalizaban y los pasivos contingentes e impuestos diferidos no se reconocían porque estas cuestiones se consideraban abordadas en otras NIIF. Los impuestos diferidos no se reconocían, debido a las excepciones del reconocimiento inicial de los párrafos 15 y 24 de la NIC 12.

FC45C Los enfoques diferentes han conducido a diversos resultados en la contabilización, en concreto:

- (a) en la contabilización de las primas pagadas en exceso sobre el valor de los activos netos identificables;
- (b) en la capitalización o imputación como gasto de los costos de adquisición relacionados; y
- (c) en la contabilización de los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos que surgen del reconocimiento inicial de los activos y pasivos.

²

La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* se aplicará en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Esta norma sustituye a la NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*.

- FC45D El IASB destacó que la diversidad en las prácticas procedía del hecho de que la NIC 31 no proporcionaba guías específicas sobre la contabilización de las adquisiciones de participaciones en operaciones controladas de forma conjunta o de activos controlados de forma conjunta, cuyas actividades constituyen un negocio, como se define en la NIIF 3. Al IASB le preocupaba que esta diversidad de prácticas pudiera continuar en la contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas, tal como se definen en la NIIF 11, cuando las actividades de dichas operaciones conjuntas constituyen negocios. Los acuerdos que eran anteriormente "operaciones controladas de forma conjunta" y "activos controlados de forma conjunta" en la NIC 31 son operaciones conjuntas en la NIIF 11 (véase el párrafo FC26). Como era el caso en la NIC 31, un operador conjunto reconoce sus (participaciones en los) activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos relacionados con estos acuerdos.
- FC45E El IASB consideró las guías de las NIIF actuales sobre adquisición de participaciones en un negocio. El IASB reconoció que la adquisición de una participación en una operación conjunta no cumple la definición de una combinación de negocios de la NIIF 3. No obstante, el IASB concluyó que el enfoque más apropiado para contabilizar una adquisición de una participación en una operación conjunta en la que la actividad de ésta constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3 es aplicar todos los principios sobre la contabilización de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF excepto aquellos que entren en conflicto con las guías de esta NIIF.
- FC45F El IASB llegó a esta conclusión porque:
- (a) considera que el reconocimiento separado de la plusvalía, cuando se presenta, es preferible a la asignación de las primas a los activos identificables adquiridos sobre la base de sus valores razonables relativos;
 - (b) considera que un enfoque que limita la aplicación de contabilización de las combinaciones de negocios solo a cuestiones que no se abordan en otras partes de las NIIF carece de una base conceptual fuerte; y
 - (c) las guías sobre combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF proporcionan un conjunto de principios contables integral y congruente para los diferentes componentes de transacciones complejas como las adquisiciones de participaciones en negocios.
- FC45G El IASB también concluyó que una entidad que está adquiriendo una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, como se define en la NIIF 3, revelará la información relevante que se especifica en la NIIF 3 y otras NIIF sobre combinaciones de negocios. Esto es así porque estos requerimientos son una parte integral de la información financiera sobre la adquisición de participaciones en negocios.
- FC45H Por consiguiente, el IASB modificó la NIIF 11 para abordar la contabilización de la adquisición de una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, y los requerimientos de información a revelar relacionada, como una forma de resolver la diversidad de prácticas.
- FC45I El IASB destacó que los supuestos planteados por el Comité de Interpretaciones se limitaban a las circunstancias involucradas en un negocio, tal como se define en la NIIF 3. El IASB destacó que las NIIF ya proporcionan guías sobre la adquisición de una participación en un activo o un grupo de activos que no es un negocio, tal como se define en la NIIF 3. Por consiguiente, las modificaciones se aplican solo cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, en el momento de la formación de esa operación conjunta o cuando se adquiere una participación en una operación conjunta existente.
- FC45J El Proyecto de Norma *Adquisición de una Participación en una Operación Conjunta* (Modificación propuesta a la NIIF 11) que fue publicado en diciembre de 2012, utilizaba el término "principios relevantes sobre la contabilización de combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF" para describir los principios que tienen que aplicarse en la contabilización de la adquisición de una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio. En el análisis de las cartas de comentarios sobre el Proyecto de Norma, el IASB destacó las interpretaciones divergentes de lo que se entiende por "principios relevantes sobre la contabilización de combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF", en el contexto de la modificación propuesta.
- FC45K Para evitar la diversidad en las prácticas en la aplicación del término "principios relevantes sobre la contabilización de combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF", el IASB decidió sustituir este término por "todos los principios sobre contabilización de combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF, que no entren en conflicto con las guías de esta NIIF". Además, para mejorar la comprensión, las guías de aplicación incluyen un listado no exhaustivo de cinco principios relacionados con la contabilización de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF, que no entran en conflicto con los principios de esta NIIF. Cuatro de ellos están relacionados con áreas en las cuales el Comité de Interpretaciones observó resultados de contabilización diferentes por la aplicación de los distintos enfoques

en la contabilización de las adquisiciones de participaciones en operaciones controladas de forma conjunta o activos controlados de forma conjunta en los cuales la actividad constituye un negocio (véanse los párrafos FC45B y FC45C).

FC45L El IASB también destacó que la referencia a "todos los principios sobre contabilidad de combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF" es ambigua para adquisiciones de participaciones adicionales en operaciones conjuntas que dan lugar a que el operador conjunto conserve el control conjunto de la operación conjunta. Esto puede entenderse como una referencia al:

- (a) párrafo 42 de la NIIF 3 con el resultado de medir nuevamente una participación anteriormente poseída en una operación conjunta en el momento de la adquisición de una participación adicional a la vez que conserva el control conjunto; o
- (b) párrafo 23 de la NIIF 10 con el resultado de no medir nuevamente una participación anteriormente poseída en una operación conjunta en el momento de la adquisición de una participación adicional a la vez que conserva el control conjunto.

FC45M Para resolver esta ambigüedad el IASB decidió aclarar que las participaciones anteriormente poseídas en una operación conjunta no se miden nuevamente si el operador conjunto conserva el control conjunto. El párrafo 23 de la NIIF 10 aborda la contabilización de la adquisición de una participación adicional en un negocio que está ya controlado por la adquirente. Esta es la transacción análoga a la adquisición de una participación en un negocio que ya está controlado de forma conjunta por la adquirente y continuará siendo controlada de forma conjunta por ésta. En lugar de ello, el párrafo 42 de la NIIF 3 aborda la adquisición de una participación que da lugar a que la adquirente obtenga control sobre el negocio. Esta transacción es análoga a la adquisición de una participación en un negocio que da lugar a que la adquirente obtenga control conjunto del negocio.

FC45N El IASB decidió añadir a las modificaciones a la NIIF 11 una exclusión del alcance para operaciones conjuntas bajo control común. El IASB concluyó que las modificaciones a la NIIF 11 no deberían requerir la aplicación de todos los principios sobre la contabilización de las combinaciones de negocios para transacciones que quedaran fuera del alcance de la NIIF 3 si la adquirente obtuviera o conservara el control, en lugar del control conjunto.

...#

Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

FC69C El IASB consideró las disposiciones de transición y la fecha de vigencia de la modificación a la NIIF 11. El IASB destacó que la aplicación de todos los principios de la contabilización de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF que no entren en conflicto con las guías de esta NIIF a transacciones que hayan sido contabilizadas previamente mediante la aplicación de uno de los enfoques divergentes presentados en el párrafo FC45B puede involucrar el uso de la retrospectiva para determinar los valores razonables en la fecha de adquisición de los activos y pasivos identificables que se han de reconocer como parte de la transacción y para la realización de la prueba de deterioro de valor a la plusvalía. Por consiguiente, el IASB decidió que una entidad debería aplicar las modificaciones a la NIIF 11 de forma prospectiva a transacciones realizadas en periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016, con su aplicación anticipada permitida.

Modificaciones a los Ejemplos Ilustrativos de la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*

Estos ejemplos acompañan a la NIIF 11 pero no forman parte de la Norma. Ilustran aspectos de la NIIF 11 pero no pretenden proporcionar guías interpretativas.

Se modifica la nota a pie de página del párrafo EI48. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

En ~~este~~ estos ejemplos, los importes monetarios están expresados en “unidades monetarias” (u.m.).

Se añaden los párrafos EI53 a EI73 y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

Ejemplo 7—Contabilización de las adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas en las cuales la actividad constituye un negocio

- EI53 Las Compañías A, B y C tienen el control conjunto de la Operación Conjunta D, cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.
- EI54 La Compañía E adquiere el 40 por ciento de la participación en la propiedad en la Operación Conjunta D a un costo de 300 u.m. e incurre en unos costos de adquisición relacionados de 50 u.m.
- EI55 El acuerdo contractual entre las partes a las que se une la Compañía E como parte de la adquisición establece que las participaciones de la Compañía E en varios activos y pasivos difieren de su participación en la propiedad de la Operación Conjunta D. La siguiente tabla establece la participación de la Compañía E en los activos y pasivos relacionados con la Operación Conjunta D, tal como se establece en el acuerdo contractual entre las partes:

<u>La participación de la Compañía E en los activos y pasivos relacionados con la Operación Conjunta D</u>	
<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>	<u>48%</u>
<u>Activos intangibles (excluida la plusvalía)</u>	<u>90%</u>
<u>Cuentas por cobrar</u>	<u>40%</u>
<u>Inventarios</u>	<u>40%</u>
<u>Obligaciones por beneficios de retiro</u>	<u>15%</u>
<u>Acreedores comerciales</u>	<u>40%</u>
<u>Pasivos contingentes</u>	<u>56%</u>

Análisis

- EI56 La Compañía E reconoce en sus estados financieros su participación en los activos y pasivos procedentes del acuerdo contractual (véase el párrafo 20).
- EI57 Esta compañía aplica los principios sobre la contabilización de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF, para la identificación, reconocimiento, medición y clasificación de los activos adquiridos y los

pasivos asumidos, en el momento de la adquisición de la participación en la Operación Conjunta D. Esto es así porque la Compañía E adquirió una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio (véase el párrafo 21A).

EI58 Sin embargo, la Compañía E no aplica los principios de la contabilización de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF que entren en conflicto con las guías de esta NIIF. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 20, la Compañía E reconoce y, por ello, mide, en relación con su participación en la Operación Conjunta D, solo su participación en cada uno de los activos que se poseen conjuntamente y en cada uno de los pasivos en los que se incurre conjuntamente, tal como se señala en el acuerdo contractual. La Compañía E no incluye en sus activos y pasivos las participaciones de otras partes en la Operación Conjunta D.

EI59 La NIIF 3 requiere que la adquirente mida los activos adquiridos y los pasivos asumidos identificables a sus valores razonables en la fecha de su adquisición con excepciones limitadas; por ejemplo, los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos no se miden al valor razonable, sino que se miden de acuerdo con la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias*. Esta medición no entra en conflicto con esta NIIF y, por ello, esos requerimientos se aplican.

EI60 Por consiguiente, la Compañía E determina el valor razonable, u otra medición especificada en la NIIF 3, de su participación en los activos y pasivos identificables relacionados con la Operación Conjunta D. La siguiente tabla establece el valor razonable u otra medición especificada por la NIIF 3 de las participaciones de la Compañía E en los activos y pasivos identificables relacionados con la Operación Conjunta D:

<u>Valor razonable u otra medición especificada por la NIIF 3 para las participaciones de la Compañía E en los activos y pasivos identificables de la Operación Conjunta D</u>	
<u>u.m.</u>	
<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>	<u>138</u>
<u>Activos intangibles (excluida la plusvalía)</u>	<u>72</u>
<u>Cuentas por cobrar</u>	<u>84</u>
<u>Inventarios</u>	<u>70</u>
<u>Obligaciones por beneficios de retiro</u>	<u>(12)</u>
<u>Acreedores comerciales</u>	<u>(48)</u>
<u>Pasivos contingentes</u>	<u>(52)</u>
<u>Pasivo por impuestos diferidos</u>	<u>(24)</u>
<u>Activos netos</u>	<u>228</u>

EI61 De acuerdo con la NIIF 3, el exceso de la contraprestación transferida sobre el importe asignado a las participaciones de la Compañía E en los activos netos identificables se reconoce como plusvalía:

<u>Contraprestación transferida</u>	<u>300 u.m.</u>
<u>Las participaciones de la Compañía E en los activos y pasivos identificables relacionados con su participación en la operación conjunta</u>	<u>228 u.m.</u>
<u>Plusvalía</u>	<u>72 u.m.</u>

EI62 Los costos de 50 u.m. relacionados con la adquisición no se consideran que sean parte de la contraprestación transferida por la participación en la operación conjunta. Se reconocen como gasto en el resultado en el periodo en que se incurre en los costos y se reciben los servicios (véase el párrafo 53 de la NIIF 3).

Ejemplo 8—Aportación del derecho de utilizar la aplicación práctica de conocimientos a una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio

- EI63 Las Compañías A y B son dos compañías cuyo negocio es la construcción de baterías de alto rendimiento para diversas aplicaciones.
- EI64 Para desarrollar baterías para vehículos eléctricos establecen un acuerdo contractual (Operación Conjunta Z) para trabajar juntas. Las Compañías A y B comparten el control conjunto de la Operación Conjunta Z. Este acuerdo es una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3.
- EI65 Después de varios años, los operadores conjuntos (Compañías A y B) concluyeron que es factible desarrollar una batería para vehículos eléctricos utilizando el material M. Sin embargo, el procesamiento del material M requiere la aplicación práctica de conocimientos especializados y, hasta el momento, el material M solo se ha utilizado en la producción de cosméticos.
- EI66 Para obtener acceso a la aplicación práctica de conocimientos existentes para procesar el material M, las Compañías A y B acuerdan que la Compañía C se una a ellas como otro operador conjunto mediante la adquisición de una participación en la Operación Conjunta Z de las Compañías A y B y pasando a ser una parte de los acuerdos contractuales.
- EI67 El negocio de la Compañía C hasta este momento ha sido únicamente el desarrollo y producción de cosméticos. Esta tiene desde hace tiempo un conocimiento amplio sobre el procesamiento del material M.
- EI68 A cambio de su participación en la Operación Conjunta Z, la Compañía C paga efectivo a las Compañías A y B y concede el derecho a utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M para los propósitos de la Operación Conjunta Z. Además, la Compañía C apoya a la Operación Conjunta Z con algunos de sus empleados que tienen experiencia en el procesamiento del material M. Sin embargo, la Compañía C no transfiere el control de la aplicación práctica de conocimientos a las Compañías A y B o a la Operación Conjunta Z porque conserva todos los derechos sobre éstos. En concreto, la Compañía C tiene derecho a retirar los derechos para utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M y para retirar a sus empleados de apoyo sin restricción alguna o compensación a las Compañías A y B u Operación Conjunta Z si deja su participación en la Operación Conjunta Z.
- EI69 El valor razonable de la aplicación práctica de conocimientos de la Compañía C en la fecha de adquisición de la participación en la operación conjunta es de 1.000 u.m. Inmediatamente antes de la adquisición, el valor en libros de la aplicación práctica de conocimientos en los estados financieros de la Compañía C era de 300 u.m.

Análisis

- EI70 La Compañía C ha adquirido una participación en la Operación Conjunta Z cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3.
- EI71 Para la contabilización de la adquisición de su participación en la operación conjunta, la Compañía C aplica todos los principios de la contabilidad de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF que no entren en conflicto con las guías de esta NIIF (véase el párrafo 21A). La Compañía C, por ello, reconoce en sus estados financieros su participación en los activos y pasivos procedentes del acuerdo contractual (véase el párrafo 20).
- EI72 La Compañía C concedió el derecho de utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M a la Operación Conjunta Z como parte de su incorporación a la Operación Conjunta Z como un operador conjunto. Sin embargo, la Compañía C conserva el control de su derecho porque tiene la facultad de retirar los derechos para utilizar su aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M y de retirar a sus empleados de apoyo sin restricción alguna o compensación a las Compañías A y B u Operación Conjunta Z si deja su participación en la Operación Conjunta Z.
- EI73 Por consiguiente, la Compañía C continúa reconociendo la aplicación práctica de conocimientos para procesar el material M, después de la adquisición de la participación en la Operación Conjunta Z porque conserva todos los derechos sobre éstos. Esto significa que la Compañía C continuará reconociendo la aplicación práctica de conocimientos sobre la base de su importe en libros de 300 u.m. Como consecuencia de la conservación del control del derecho a utilizar la aplicación práctica de conocimientos que concedió a la operación conjunta, la Compañía C ha otorgado el derecho a utilizar la aplicación práctica de conocimientos para sí misma. Por consiguiente, la Compañía C no mide nuevamente la aplicación práctica de conocimientos y no reconoce una ganancia o pérdida sobre la concesión del derecho a utilizarlos.