

IFRS in Focus (edición en español)

IASB emite nuevo estándar sobre acuerdos conjuntos

Contenidos

- El nuevo estándar
- Control conjunto
- Operaciones conjuntas y negocios conjuntos
- Distinción entre operaciones conjuntas y negocios conjuntos
- Estados financieros independientes
- Revelaciones
- Fecha efectiva y transición

El resultado final

- El IFRS 11 clasifica los acuerdos conjuntos ya sea como operaciones conjuntas (combinando los conceptos existentes de activos controlados conjuntamente y operaciones controladas conjuntas) o como negocios conjuntos (equivalente al concepto existente de entidad controlada conjuntamente).
 - *Operación conjunta* es el acuerdo conjunto por el cual las partes que tienen control conjunto tienen derechos a los activos y obligaciones por los pasivos.
 - *Negocio conjunto* es el acuerdo conjunto por el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derechos a los activos netos del acuerdo.
- El IFRS 11 requiere el uso del método de contabilidad del patrimonio para los intereses conjuntos al tiempo que elimina el método de consolidación proporcional.
- La determinación de si un acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto se basa en los derechos y obligaciones de las partes según el acuerdo, ya no siendo el factor clave la existencia de un vehículo legal separado.
- Las determinaciones para la transición varían dependiendo de cómo el interés está clasificado según el IAS 31.
- La fecha efectiva del IFRS 11 es el 1 de enero de 2013, permitiéndose la aplicación temprana en ciertas circunstancias.

El nuevo estándar

El 12 de mayo de 2011, IASB emitió el IFRS 11 *Joint Arrangements* [Acuerdos conjuntos] que reemplaza al IAS 31 *Intereses en negocios conjuntos* y a la SIC-13 *Entidades controladas conjuntamente – Contribuciones no monetarias de los participantes*. De manera concurrente con la emisión del IFRS 11, IASB también emitió:

- IFRS 10 *Consolidated Financial Statements* [Estados financieros consolidados], (para discusión adicional vea nuestro IFRS in Focus separado).
- IFRS 12 *Disclosure of Involvement with Other Entities* [Revelación de la participación con otras entidades], (para discusión adicional vea nuestro IFRS in Focus separado).
- El IAS 27 *Separate Financial Statements* (revisado 2011) [Estados financieros independientes (revisado 2011)], ha sido enmendado por la emisión del IFRS 10 pero mantiene la orientación actual para los estados financieros independientes; y
- El IAS 28 *Investments in Associates and Joint Ventures* (revisado 2011) [Inversiones en asociadas y negocios conjuntos (revisado 2011)], ha sido enmendado para conformarlo de acuerdo con los cambios realizados con base en la emisión del IFRS 10 y del IFRS 11.

Cada uno de los estándares contenidos en el 'paquete de cinco' tiene fecha efectiva para los períodos anuales que comiencen en o después del 1 Enero 2013, permitiéndose la aplicación temprana en la extensión en que también se aplique tempranamente cada uno de los otros estándares contenidos en el 'paquete de cinco.' Sin embargo, se permite que las entidades incorporen, en sus estados financieros, cualquiera de los requerimientos de revelación contenidos en el IFRS 12 sin adoptar tempranamente el IFRS 12 (y por lo tanto los estándares contenidos en el 'paquete de cinco').

Para más información útil por favor
vea los siguientes sitios web:

www.iasplus.com

www.deloitte.com

Control conjunto

El IFRS 11 define acuerdo conjunto como el “acuerdo a partir del cual dos o más partes tienen control conjunto” y deja claro que el control conjunto existe solamente cuando “las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que controlan colectivamente el acuerdo.”

Observación

El concepto de control conjunto incluye el control por más de dos partes, pero no cuando las decisiones pueden ser alcanzadas por más de una combinación de esas partes. El IFRS 11 ofrece el siguiente ejemplo para ilustrar este punto:

Asuma que un acuerdo tiene tres partes: A tiene el 50 por ciento de los derechos de voto en el acuerdo y B y C tienen cada uno el 25 por ciento. El acuerdo contractual entre A, B y C especifica que para tomar decisiones sobre las actividades críticas del acuerdo se requiere al menos el 75 por ciento de los derechos de voto. Aún cuando A puede bloquear cualquier decisión, no controla el acuerdo porque necesita el acuerdo ya sea de B o de C. En este ejemplo, A, B y C colectivamente controlan el acuerdo. Sin embargo, hay más de una combinación de partes que pueden ponerse de acuerdo para alcanzar el 75 por ciento de los derechos de voto (i.e., ya sea A y B o A y C). En tal situación, para que sea un acuerdo conjunto el acuerdo contractual entre las partes necesitaría especificar cuál combinación de las partes es requerida para acordar de manera unánime las decisiones acerca de las actividades relevantes del acuerdo.

Operaciones conjuntas y negocios conjuntos

El nuevo Estándar establece dos tipos de acuerdos conjuntos: *operaciones conjuntas* y *negocios conjuntos*. Los dos tipos de acuerdos conjuntos son diferenciados por los derechos y obligaciones de las partes del acuerdo conjunto. En una operación conjunta, las partes del acuerdo conjunto (a las cuales se les refiere como “operadores conjuntos” tienen derechos a los activos y obligaciones por los pasivos del acuerdo. En contraste, en un negocio conjunto, las partes del acuerdo (a las cuales se les refiere como “participantes”) tienen derechos a los activos netos del acuerdo.

El IFRS 11 requiere que el operador conjunto reconozca su participación en los activos, pasivos, ingresos ordinarios y gastos de acuerdo con los IFRS que sean aplicables mientras que el participante en el negocio conjunto contabilizaría sus intereses usando el método de contabilidad del patrimonio según el IAS 28 (revisado 2011) *Inversiones en asociadas y negocios conjuntos*. No ha sido mantenida la opción de la consolidación proporcional según el IAS 31.

Observación

La mecánica de la contabilidad del patrimonio, tal y como se detalla en el IAS 28, no ha sido modificada y la contabilidad de las operaciones conjuntas es consistente con el tratamiento actual de las operaciones controladas conjuntamente y de los activos controlados conjuntamente.

El IFRS 11 aplica a todas las partes que tengan un interés en un acuerdo conjunto, no solo a las que tengan control conjunto. Por consiguiente, todas las partes que tengan un interés en una operación conjunta deben reconocer su participación de los activos, pasivos, ingresos ordinarios y gastos que surgen de ese interés. Sin embargo, la contabilidad del interés en un negocio conjunto dependerá de si la parte tiene control conjunto. La parte que tiene control conjunto o influencia importante sobre un negocio conjunto contabilizará su interés usando el método de contabilidad del patrimonio, la parte no aplicará el IFRS 9 *Instrumentos financieros* (o el IAS 39 *Instrumentos financieros: reconocimiento y medición*, según sea aplicable). Por lo tanto, la adopción del IFRS 11 requiere que todas las partes de los acuerdos conjuntos evalúen si el acuerdo satisface la definición de operación conjunta o de negocio conjunto.

Distinción entre operaciones conjuntas y negocios conjuntos

La existencia de un vehículo separado es condición necesaria, pero no suficiente, para que un acuerdo conjunto sea considerado un negocio conjunto.

En ausencia de un vehículo separado, el IFRS 11 deja claro que las partes del acuerdo conjunto tienen derechos y obligaciones directos para con los activos y pasivos del acuerdo y por lo tanto el acuerdo será clasificado como una operación conjunta. En un acuerdo que tenga un vehículo separado, que puede o no ser el caso, para determinar si las partes del acuerdo tienen derechos a los *activos netos* del acuerdo se deben considerar todos los hechos y circunstancias que sean relevantes.

Observación

Este es un cambio importante en relación con los requerimientos del IAS 31, el cual trata al establecimiento de un vehículo legal separado como el factor clave en la determinación de la existencia de una entidad controlada conjuntamente.

El Estándar proporciona orientación sobre los factores a considerar en la identificación de un negocio conjunto.

Forma legal del vehículo separado

Un acuerdo conjunto que es dirigido mediante un vehículo separado puede no ofrecerles a los inversionistas limitación sobre el pasivo de las partes de ese acuerdo. Esto indica que el acuerdo conjunto es una operación conjunta. Sin embargo, el acuerdo conjunto que limita el pasivo de las partes no necesariamente señalaría que el acuerdo es un negocio conjunto porque los términos del acuerdo contractual u otros hechos y circunstancias pueden afectar si las partes tienen pasivo limitado.

Términos del acuerdo contractual

Los acuerdos contractuales entre las partes del acuerdo conjunto pueden contrarrestar la forma legal del vehículo. Por ejemplo, las partes pueden tener derechos directos a los activos y obligaciones por los pasivos del acuerdo independiente del hecho de que la forma legal del vehículo normalmente cubriría a los inversionistas de tener una obligación directa por sus pasivos. Este sería el caso si el acuerdo contractual entre las partes establece que todas las partes del acuerdo son directamente responsables por los reclamos de terceros o establece una participación de los ingresos ordinarios y gastos con base en el desempeño relativo de las partes.

Otros hechos y circunstancias

Cuando se usa un vehículo separado y los términos del acuerdo contractual no señalan que el acuerdo conjunto es una operación conjunta, al determinar el tipo de acuerdo las partes deben considerar cualesquiera otros hechos y circunstancias relevantes. Por ejemplo, si se forma un vehículo separado para tener los activos y pasivos del acuerdo conjunto y las partes del acuerdo conjunto se comprometen a comprar el resultado del acuerdo, esto señala que el acuerdo es una operación conjunta porque las partes tienen derechos a todos los beneficios económicos generados por los activos del acuerdo. Adicionalmente, se requiere que las partes financien la liquidación de los pasivos del acuerdo conjunto dado que para la generación de los flujos de efectivo el acuerdo depende exclusivamente de las partes. Esto también indica que el acuerdo es una operación conjunta. Sin embargo, si el acuerdo conjunto fue capaz de venderle el resultado a terceros porque el acuerdo conjunto asumiría los riesgos de demanda, inventario y crédito, esto señalaría que el acuerdo conjunto es un negocio conjunto.

Observación

Es posible que una inversión que previamente dio satisfacción a la definición de una entidad controlada conjuntamente según el IAS 31 será una operación conjunta según el IFRS 11. Adicionalmente, un inversionista que previamente contabilizó un interés en una operación conjunta según el IFRS 9 (o el IAS 39 según sea aplicable) dado que no tenía control conjunto sería afectado a partir de la adopción del IFRS 11 dado que el inversionista tendría que reconocer directamente su participación de los activos, pasivos, ingresos ordinarios y gastos relacionados con la operación conjunta.

Estados financieros independientes

Las operaciones conjuntas se contabilizan de la misma manera en los estados financieros independientes que como se hace en los estados financieros consolidados (i.e., el inversionista reconoce directamente su participación en los activos, pasivos, ingresos ordinarios y gastos relacionados con las operaciones conjuntas).

Los negocios conjuntos, al igual que las inversiones en asociadas y en subsidiarias, se contabilizan en los estados financieros independientes del los participantes ya sea al costo o según el IFRS 9 (o el IAS 39 según sea aplicable) tal y como es permitido por el IAS 27.

Revelaciones

Los requerimientos de revelación para las entidades implicadas con acuerdos conjuntos están establecidos en el IFRS 12. Por favor refiérase a nuestro boletín IFRS in Focus sobre el IFRS 12 para información adicional sobre este tema.

Fecha efectiva y transición

El IFRS 11 es efectivo para los períodos anuales que comiencen en o después del 1 Enero 2013, permitiéndose la aplicación temprana (en la extensión en que el IFRS 10, el IFRS 12, el IAS 27 (2011) y el IAS 28 (2011) se adopten al mismo tiempo). Cuando la adopción del IFRS 11 requiere un cambio en la contabilidad, el impacto del cambio se calcula al comienzo del primer período presentado y se re-emiten los períodos comparativos.

La adopción del IFRS 11 requerirá ajustes a los estados financieros en dos circunstancias:

Antes	Después	Contabilidad al comienzo del primer período que se presente
IAS 31 Entidad controlada conjuntamente contabilizada usando el método de patrimonio	IFRS 11 Operación conjunta	• des-reconozca la inversión según el método del patrimonio; • reconozca los activos (plusvalía si la hay) y los pasivos que surgen de la operación conjunta; • si la cantidad de los activos netos reconocidos excede el valor en libros de la inversión según el método del patrimonio des-reconocida, el exceso reduce la plusvalía en la extensión en que exista, siendo cualquier exceso restante reconocido contra ganancias retenidas; y • si la cantidad de los activos netos reconocidos es menor que el valor en libros de la cantidad de la inversión según el método del patrimonio des-reconocida, la diferencia se reconoce contra ganancias retenidas.

Antes	Después	Contabilidad al comienzo del primer período presentado
IAS 31 Entidad controlada conjuntamente usando consolidación proporcional	IFRS 11 Negocio conjunto	• des-reconozca los activos (incluyendo la plusvalía si la hay) y los pasivos; • reconozca la inversión según el método del patrimonio al valor en libros de los activos netos des-reconocidos; y • realice una prueba por deterioro y reconozca la pérdida por deterioro, si la hay, como ajuste a las ganancias retenidas.

Oficina global IFRS*Líder global IFRS – Clientes y mercados*

Joel Osnoss

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Director general administrador, IFRS Técnico

Veronica Poole

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Comunicaciones globales IFRS

Randall Sogoloff

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centros de excelencia IFRS**Americas***Canada**LATCO**United States*

Robert Lefrancois

Fermin del Valle

Robert Uhl

iasplus@deloitte.ca

iasplus-LATCO@deloitte.com

iasplusamericas@deloitte.com

Asia-Pacific*Australia**China**Japan**Singapore*

Bruce Porter

Stephen Taylor

Shinya Iwasaki

Shariq Barmaky

iasplus@deloitte.com.au

iasplus@deloitte.com.hk

iasplus-tokyo@tohatsu.co.jp

iasplus-sg@deloitte.com

Europe-Africa*Belgium**Denmark**France**Germany**Luxembourg**Netherlands**Russia**South Africa**Spain**United Kingdom*

Laurent Boxus

Jan Peter Larsen

Laurence Rivat

Andreas Barckow

Eddy Termaten

Ralph ter Hoeven

Michael Raikhman

Graeme Berry

Cleber Custodio

Elizabeth Chrispin

BEIFRSBelgium@deloitte.com

Dk_iasplus@deloitte.dk

iasplus@deloitte.fr

iasplus@deloitte.de

luisplus@deloitte.lu

iasplus@deloitte.nl

iasplus@deloitte.ru

iasplus@deloitte.co.za

iasplus@deloitte.es

iasplus@deloitte.co.uk

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IFRS in Focus – May 2011 – IASB issues new standard on joint arrangements** – Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia

Deloitte se refiere a una o más de las firmas miembros de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía, y su red de firmas miembros, cada una como una entidad única e independiente y legalmente separada. Una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembros puede verse en el sitio web www.deloitte.com/about.

Deloitte presta servicios de auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembros en más de 140 países, Deloitte brinda sus capacidades de clase mundial y su profunda experiencia local para ayudar a sus clientes a tener éxito donde sea que operen. Aproximadamente 169.000 profesionales de Deloitte se han comprometido a convertirse en estándar de excelencia.

Limitación de responsabilidad

Este material y la información incluida se proporcionan sin interpretación alguna, Deloitte Touche Tohmatsu Limited no hace ninguna declaración ni otorga garantía alguna, de manera expresa o implícita, sobre el mismo y la información proporcionada. Sin limitar lo anterior, Deloitte Touche Tohmatsu Limited no garantiza que el material o el contenido estén libres de error o que cumplan con criterios particulares de desempeño o calidad. Deloitte Touche Tohmatsu renuncia expresamente a cualesquier garantías implícitas, incluidas de manera enunciativa mas no limitativa, garantías de comercialización, propiedad, adecuación para un propósito en particular, no infracción, compatibilidad, seguridad y exactitud. Al utilizar este material y la información aquí incluida lo hace bajo su propio riesgo y asume completa responsabilidad sobre las consecuencias que pudieran derivar por el uso de los mismos. Deloitte Touche Tohmatsu Limited no se responsabiliza por daños especiales, indirectos, incidentales, derivados, punitivos o cualesquier otros deterioros resultantes de una acción de contrato, estatuto, extracontractual (incluyendo, sin limitación, negligencia) o de otro tipo, relacionados con el uso de este material o de la información proporcionada. Si alguna parte de lo anterior no es completamente ejecutoria, la parte remanente seguirá siendo aplicable. Una firma miembro de Deloitte Touche Tohmatsu Limited

