

Norma Internacional de Contabilidad 31

Participaciones en Negocios Conjuntos

Esta versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIF emitidas hasta el 31 de diciembre de 2009.

La NIC 31 *Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos* fue emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 1990, y reformada en 1994. En 1998, 1999 y 2000 se hicieron modificaciones limitadas a la NIC 31.

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) decidió que todas las Normas e Interpretaciones emitidas bajo Constituciones anteriores continuaran siendo aplicables hasta que fueran modificadas o retiradas.

En diciembre de 2003 el IASB emitió una NIC 31 revisada con un nuevo título—*Participaciones en Negocios Conjuntos*.

Desde entonces, la NIC 31 y los documentos que la acompañan han sido modificados por las siguientes NIIF:

- NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (emitida en marzo de 2004)
- NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenedidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* (emitida en marzo de 2004).
- NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* (modificada en enero de 2008)*
- *Mejoras a las NIIF* (emitido en mayo de 2008)[†]
- NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en noviembre de 2009)[‡]

La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en septiembre de 2007)[†] modificó la terminología utilizada en las NIIF, incluida la NIC 31.

Las siguientes Interpretaciones se refieren a la NIC 31:

- SIC-13 *Entidades Controladas Conjuntamente—Aportaciones no Monetarias de los Participantes* (emitida en diciembre de 1998 y modificada posteriormente).
- CINIIF 5 *Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental* (emitida en diciembre de 2004)

* Fecha de vigencia 1 de julio de 2009

† Fecha de vigencia 1 de enero de 2009

‡ Fecha de vigencia 1 de enero de 2013 (se permite la aplicación anticipada)

ÍNDICE

	<i>párrafos</i>
INTRODUCCIÓN	IN1–IN10
NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 31	
<i>PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS</i>	
ALCANCE	1–2
DEFINICIONES	3–12
Formas de negocios conjuntos	7
Control conjunto	8
Acuerdo contractual	9–12
OPERACIONES CONTROLADAS DE FORMA CONJUNTA	13–17
ACTIVOS CONTROLADOS DE FORMA CONJUNTA	18–23
ENTIDADES CONTROLADAS DE FORMA CONJUNTA	24–47
Estados financieros del participante	30–45B
Consolidación proporcional	30–37
Método de la participación	38–41
Excepciones a la consolidación proporcional y al método de la participación	42–45B
Estados financieros separados del participante	46–47
TRANSACCIONES ENTRE UN PARTICIPANTE Y UN NEGOCIO CONJUNTO	48–50
INFORMACIÓN SOBRE LAS PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS DENTRO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UN INVERSOR	51
ADMINISTRADORES DE NEGOCIOS CONJUNTOS	52–53
INFORMACIÓN A REVELAR	54–57
FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN	58–58C
DEROGACIÓN DE LA NIC 31 (REVISADA EN 2000)	59
APÉNDICE	
Modificaciones a otros pronunciamientos	
CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN	
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 31 EMITIDA EN DICIEMBRE DE 2003	
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES	

La Norma Internacional de Contabilidad 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos* (NIC 31) está contenida en los párrafos 1 a 59 y en el Apéndice. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 31 debe ser entendida en el contexto de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* suministra la base para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Introducción

- IN1 La Norma Internacional de Contabilidad 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos* (NIC 31) sustituye a la NIC 31 *Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos* (revisada en 2000), y se aplicará en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada.

Razones para la revisión de la NIC 31

- IN2 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha desarrollado esta NIC 31 revisada como parte de su proyecto de Mejoras a las Normas Internacionales de Contabilidad. El proyecto se emprendió con motivo de las preguntas y críticas recibidas, relativas a las Normas, que procedían de supervisores de valores, profesionales de la contabilidad y otros interesados. Los objetivos del proyecto consistieron en reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras.
- IN3 En el caso concreto de la NIC 31, el objetivo principal del Consejo fue realizar la realización de las modificaciones necesarias para tener en cuenta dar consideración a los amplios cambios que se estaban planteando haciendo a en las NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Subsidiarias* y de la NIC 28 *Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas*, como parte del proyecto de Mejoras. El Consejo no reconsideró el enfoque fundamental para la contabilización de las participaciones en negocios conjuntos, contenido en la versión previa de la NIC 31.

Principales cambios

- IN4 Los principales cambios respecto de la versión anterior de la NIC 31 se describen a continuación.

Alcance

- IN5 Esta Norma no es aplicable a las inversiones calificadas como participaciones en entidades controladas de forma conjunta, poseídas por entidades de capital riesgo, instituciones de inversión colectiva, como fondos de inversión u otras entidades análogas, cuando estas inversiones se contabilicen al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. Estas inversiones se medirán por su valor razonable, y los cambios en éste se reconocerán en el resultado del periodo en el que ocurran.
- IN6 Además, la Norma contiene exenciones en la aplicación de la consolidación proporcional o del método de la participación, similares a las que permiten que ciertas entidades controladoras no elaboren estados financieros consolidados. Estas exenciones incluyen los casos en los que el inversor es a su vez una controladora, que está eximida, de acuerdo con la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, de elaborar estados financieros consolidados (apartado b del párrafo 2), y cuando el inversor, aunque no sea una controladora que se encuentre en el caso anterior, y pueda cumplir el mismo tipo de condiciones que eximen a dichas controladoras (apartado (c) del párrafo 2).

Exenciones en la aplicación de la consolidación proporcional o el método de la participación

- IN7 La Norma no requiere aplicar la consolidación proporcional ni la aplicación del método de la participación cuando la inversión en el negocio conjunto se haya adquirido y se mantenga con la intención de venderla en un plazo de doce meses desde la su adquisición. No obstante, deberá existir evidencia de que la subsidiaria ha sido adquirida con la intención de disponer de ella y de que la gerencia está buscando activamente un comprador. La expresión “en un futuro próximo”, utilizada en la versión previa de la NIC 31, ha sido sustituida por “dentro de un plazo de doce meses”. Cuando no se disponga de la participación en ese negocio conjunto dentro de los doce meses, se la contabilizará utilizando la consolidación proporcional o el método de la participación, desde la fecha de la adquisición, salvo que sean aplicables otras limitadas circunstancias eximentes especificadas en esta Norma.*
- IN8 La Norma no permite que un participante, mientras continúe teniendo el control conjunto sobre el negocio conjunto, deje de aplicar la consolidación proporcional o el método de la participación, aun cuando el negocio conjunto se encuentre operando bajo restricciones importantes a largo plazo, que limiten considerablemente su capacidad para transferir fondos al citado participante. Para dejar de aplicar la consolidación proporcional o el método de la participación, deberá haberse perdido el control conjunto.

Estados financieros separados

- IN9 Los requerimientos relativos a la elaboración de estados financieros separados de un inversor han quedado establecidos por referencia a la NIC 27.

Información a revelar

- IN10 Esta Norma requiere que el un participante revele el método que ha utilizado para reconocer sus participaciones en las entidades controladas de forma conjunta (es decir, consolidación proporcional o método de la participación).

* En marzo de 2004, el Consejo emitió la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*. La NIIF 5 suprime esta exclusión de alcance y ahora elimina la exención de aplicar la consolidación proporcional o el método de participación cuando se entiende que el control de un negocio conjunto va a ser temporal. Véanse los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 5 para mayor aclaración.

Norma Internacional de Contabilidad 31

Participaciones en Negocios Conjuntos

Alcance

- 1 Esta Norma se aplicará al contabilizar las participaciones en negocios conjuntos y para informar en los estados financieros sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos de los partícipes e inversores, con independencia de las estructuras o formas que adopten las actividades de los negocios conjuntos. No obstante, no será de aplicación en las participaciones en entidades controladas de forma conjunta mantenidas por:
 - (a) entidades de capital riesgo, o
 - (b) instituciones de inversión colectiva, fondos de inversión u otras entidades similares, entre las que se incluyen los fondos de seguro ligados a inversiones

que se midan al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. Una entidad medirá estas inversiones al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9. Un partícipe que mantenga una inversión de esa naturaleza revelará la información requerida en los párrafos 55 y 56.
- 2 Un participante, con inversiones en una entidad controlada conjuntamente, quedará exento de aplicar los párrafos 30 (consolidación proporcional) y 38 (método de la participación), siempre que cumpla las siguientes condiciones:
 - (a) la participación se clasifica como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos Hasta la Venta y Operaciones Discontinuas*;
 - (b) sea aplicable la excepción del párrafo 10 de la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, que permite a una controladora, que también tenga participaciones en una entidad controlada conjuntamente, no elaborar estados financieros consolidados; o
 - (c) sean aplicables todas las condiciones siguientes:
 - (i) el participante es una subsidiaria sin accionistas minoritarios o con accionistas minoritarios (incluyendo a los titulares de acciones sin derecho a voto), que han sido informados de que el participante no aplicará el método de la consolidación proporcional o el método de la participación y no han manifestado objeciones a ello;
 - (ii) los instrumentos de pasivo o de patrimonio del participante no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo mercados locales o regionales);
 - (iii) el participante no registra, ni está en proceso de registrar sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; y
 - (iv) la controladora última, o alguna de las controladoras intermedias del participante, elaboran estados financieros consolidados, disponibles para el público, que cumplen con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Definiciones

- 3 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Control es el poder de dirigir las políticas financiera y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.

El **método de la participación** es un método de contabilización según el cual la participación en un negocio conjunto se registra inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de los activos netos de la entidad que corresponde al participante. El resultado del periodo del participante recogerá la porción que le corresponda en los resultados de la entidad controlada de forma conjunta.

Un **inversor en un negocio conjunto** es una parte implicada en el negocio conjunto que no toma parte en el control conjunto sobre el mismo.

Control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica, que se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas, de la actividad, requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control (los participantes).

Un **negocio conjunto** es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto.

Consolidación proporcional es un método de contabilización en el que en los estados financieros de cada participante se incluye su porción de activos, pasivos, gastos e ingresos de la entidad controlada de forma conjunta, ya sea combinándolos línea por línea con las partidas similares en sus propios estados financieros, o informando sobre ellos en partidas separadas dentro de tales estados.

Estados financieros separados son los presentados por una controladora, un inversor en una asociada o un partícipe en una entidad controlada de forma conjunta, en los que las inversiones se contabilizan a partir de la participación en el patrimonio directa, y no en función de los resultados presentados y de los activos netos poseídos por la entidad en la que se ha invertido.

Influencia significativa es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener el control absoluto ni el control conjunto de la misma.

Un **participante** es cada una de las partes implicadas en un negocio conjunto que tiene control conjunto sobre el mismo.

- 4 Los estados financieros en los que se aplique la consolidación proporcional o el método de la participación no son estados financieros separados, ni lo son los estados financieros de una entidad que no tenga una subsidiaria, asociada o participaciones en negocios controlados conjuntamente.

- 5 Los estados financieros separados son aquellos presentados además de los estados financieros consolidados, estados financieros en los que las inversiones se contabilizan utilizando el método de la participación y estados financieros en los que las participaciones de los partícipes en negocios conjuntos se consolidan proporcionalmente. No será necesario que los estados financieros separados se anexasen o acompañen a los estados financieros consolidados.

- 6 Las entidades que están eximidas de la consolidación, de acuerdo con el párrafo 10 de la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, pueden presentar los estados financieros separados como sus únicos estados financieros. Esta misma disposición se aplica a las entidades eximidas de aplicar el método de la participación, en función del apartado (c) del párrafo 13 de la NIC 28 *Inversiones en Asociadas*, y a las entidades eximidas de aplicar la consolidación proporcional o el método de la participación, en función de lo establecido en el párrafo 2 de esta Norma.

Formas de negocios conjuntos

- 7 Los negocios conjuntos pueden tener diferentes formas y estructuras. En esta Norma se identifican tres grandes tipos—operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta y entidades controladas de forma conjunta—, todos ellos cumplen la definición y se describen habitualmente como negocios conjuntos. Las siguientes son características comunes a todos los negocios conjuntos:
- (a) tienen dos o más participantes ligados por un acuerdo contractual; y
 - (b) el acuerdo contractual establece la existencia de control conjunto.

Control conjunto

- 8 El control conjunto puede no darse en el caso de que la participada se encuentre en un proceso concursal o de reorganización legal, o bien cuando opere bajo importantes restricciones a largo plazo que condicionen su capacidad para transferir fondos al participante. Si se conserva el control conjunto, los anteriores sucesos no son, en sí mismos, suficientes para justificar la falta de aplicación de esta Norma al contabilizar los negocios conjuntos.

Acuerdo contractual

- 9 La existencia de un acuerdo contractual distingue a las inversiones que implican control conjunto de las inversiones en asociadas, en las cuales el inversor tiene influencia significativa (véase la NIC 28). No son negocios conjuntos, a los efectos de esta Norma, las actividades que no cuenten con un acuerdo contractual donde se establezca ese control conjunto.
- 10 El acuerdo contractual puede manifestarse de diferentes maneras, por ejemplo, mediante un contrato entre los participantes o mediante las actas de las reuniones mantenidas entre ellos. En algunos casos, el acuerdo se incorpora a los estatutos u otros reglamentos del negocio conjunto. Cualquiera que sea la forma, el acuerdo contractual se formaliza generalmente por escrito, y trata cuestiones tales como las siguientes:
- (a) la actividad, su duración y las obligaciones de información financiera del negocio conjunto;
 - (b) el nombramiento del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente del negocio conjunto, así como los derechos de voto de los participantes;
 - (c) las aportaciones al capital hechas por los participantes; y
 - (d) el reparto entre los participantes de la producción, los ingresos, los gastos o los resultados del negocio conjunto.
- 11 El acuerdo contractual establece un control común sobre el negocio conjunto. Tal requisito asegura que ningún participante, por sí solo, está en posición de controlar la actividad desarrollada.

- 12 En el acuerdo contractual se puede designar a uno de los participantes como gerente o administrador del negocio conjunto. Quien actúe como administrador no controla el negocio conjunto, sino que lo hace aplicando, en virtud de los poderes que le han sido delegados, las políticas financiera y de operación acordadas entre todos los participantes, en cumplimiento del acuerdo contractual. Si este administrador tuviera poder para dirigir las políticas financiera y de operación de la actividad económica, controlaría el negocio, y éste se convertiría en una entidad subsidiaria del administrador, perdiendo su carácter de negocio conjunto.

Operaciones controladas de forma conjunta

- 13 La operación de algunos negocios conjuntos implica el uso de los activos y otros recursos de los participantes, en lugar de la constitución de una sociedad por acciones, asociación con fines empresariales u otra entidad, o una estructura financiera independiente de los participantes. Cada participante utilizará sus propiedades, planta y equipo y llevará sus propios inventarios. También incurrirá en sus propios gastos y pasivos, obteniendo su propia financiación, que representará sus propias obligaciones. Las actividades del negocio conjunto podrán llevarse a cabo por los empleados del participante, al tiempo que realizan actividades similares para éste. Normalmente, el acuerdo del negocio conjunto establecerá la forma en que los participantes compartirán los ingresos de actividades ordinarias provenientes de la venta del producto conjunto y cualquier gasto incurrido en común.
- 14 Un ejemplo de operación controlada conjuntamente se da cuando dos o más participantes combinan sus operaciones, recursos y experiencia con la finalidad de fabricar, comercializar y distribuir conjuntamente un producto específico, por ejemplo una aeronave. Cada participante llevará a cabo una fase distinta del proceso de fabricación. Cada participante soportará sus propios costos y obtendrá una parte de los ingresos de actividades ordinarias por la venta del avión, proporción que se determinará en función de los términos del acuerdo contractual.
- 15 **Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, el participante reconocerá en sus estados financieros:**
- (a) los activos que están bajo su control y los pasivos en los que ha incurrido; y
 - (b) los gastos en que incurre y su participación en los ingresos obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto.
- 16 Puesto que los activos, pasivos, ingresos y gastos están ya reconocidos en los estados financieros del participante, no serán necesarios ajustes ni otros procedimientos de consolidación con respecto a esas partidas al elaborar los estados financieros consolidados del participante.
- 17 Podría no ser necesario, para el negocio conjunto, llevar registros contables por separado ni elaborar estados financieros. No obstante, los participantes podrían decidir elaborar informes contables para la gerencia, de manera que se pueda evaluar el rendimiento del negocio conjunto.

Activos controlados de forma conjunta

- 18 Algunos negocios conjuntos implican el control conjunto, y a menudo también la propiedad conjunta, de los participantes sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los propósitos de dicho negocio conjunto. Estos activos se utilizan para que los participantes obtengan beneficios. Cada participante podrá obtener una parte de la producción de los activos, y asumirá la proporción acordada de los gastos incurridos.

- 19 Este tipo de negocios conjunto no implica la constitución de una sociedad por acciones, ni de una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de la que tienen los participantes. Cada uno de ellos controlará su parte de los beneficios económicos futuros a través de su participación en el activo controlado conjuntamente.
- 20 Muchas actividades en la industria del petróleo, del gas natural y de la extracción de minerales, utilizan activos controlados conjuntamente. Por ejemplo diversas compañías de producción de petróleo pueden controlar y operar conjuntamente un oleoducto. Cada participante utiliza el oleoducto para transportar su propia producción, y se compromete a soportar la proporción convenida de gastos de operación del mismo. Otro ejemplo de un activo controlado conjuntamente se produce cuando dos entidades controlan una propiedad de inversión, de forma que cada una de ellas obtiene una parte de los alquileres recibidos y soporta una parte de los gastos.
- 21 **Con respecto a su participación en activos controlados de forma conjunta, el participante reconocerá en sus estados financieros:**
- (a) **su participación en los activos controlados de forma conjunta, clasificados de acuerdo con su naturaleza;**
 - (b) **cualquier pasivo en que haya incurrido;**
 - (c) **su parte de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente con los otros participantes, en relación con el negocio conjunto;**
 - (d) **cualquier ingreso por la venta o uso de su parte de la producción del negocio conjunto, junto con su parte de cualquier gasto en que haya incurrido el negocio conjunto; y**
 - (e) **cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el negocio conjunto.**
- 22 Con respecto a su participación en activos controlados conjuntamente, cada participante incluirá en sus registros contables y reconocerá en sus estados financieros:
- (a) Su porción de los activos controlados conjuntamente, clasificados de acuerdo con la naturaleza de los mismos, y no como una inversión. Por ejemplo, la participación en un oleoducto controlado conjuntamente se clasificará como propiedades, planta y equipo.
 - (b) Cualquier pasivo en que haya incurrido, por ejemplo los generados al financiar su parte de los activos.
 - (c) Su porción de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente con otros participantes, en relación con el negocio conjunto.
 - (d) Cualquier ingreso por venta o uso de su parte en la producción del negocio conjunto, junto con su porción de cualquier gasto en que haya incurrido el negocio conjunto.
 - (e) Cualquier gasto en que haya incurrido como consecuencia de su participación en el negocio conjunto, por ejemplo los relativos a la financiación de su participación en los activos o a la venta de su parte de la producción.
- Puesto que los activos, pasivos, ingresos y gastos están ya reconocidos en los estados financieros del participante, no serán necesarios ajustes ni otros procedimientos de consolidación con respecto a esas partidas al elaborar los estados financieros consolidados del participante.
- 23 El tratamiento contable de los activos controlados de forma conjunta, reflejará la esencia y realidad económicas, y generalmente la forma legal del negocio conjunto.

Los registros contables separados del negocio conjunto pueden quedar limitados a los gastos incurridos en común por los participantes, que serán finalmente distribuidos entre ellos de acuerdo con las proporciones convenidas. Podrían no elaborarse estados financieros del negocio conjunto, aunque los participantes pueden preparar informes para la gerencia con el objeto de evaluar el rendimiento del negocio conjunto.

Entidades controladas de forma conjunta

- 24 Una entidad controlada de forma conjunta es un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en la que cada participante adquiere una participación. La entidad operará de la misma manera que otras entidades, salvo que exista un acuerdo contractual entre los participantes, donde se establezca el control conjunto sobre la actividad económica de la misma.
- 25 La entidad controlada conjuntamente controlará los activos del negocio conjunto, incurrirá en pasivos y gastos y obtendrá ingresos. Podrá celebrar contratos en su propio nombre y obtener financiación para el desarrollo de los objetivos de la actividad conjunta. Cada participante tendrá derecho a una porción de los resultados de la entidad controlada conjuntamente, aunque en algunas de ellas también se comparta lo producido por el negocio conjunto.
- 26 Un ejemplo frecuente de entidad controlada conjuntamente se produce cuando dos entidades combinan sus operaciones en una determinada línea de actividad, transfiriendo los correspondientes activos y pasivos a la entidad controlada conjuntamente. Otro ejemplo se da cuando una entidad emprende actividades en un país extranjero con la colaboración del gobierno o de un organismo público de ese país, mediante el establecimiento de una entidad separada bajo control común de la entidad y de dicho gobierno u organismo público.
- 27 Muchas entidades controladas de forma conjunta son similares, en esencia, a los negocios conjuntos que se han denominado operaciones o activos controlados de forma conjunta. Por ejemplo, los participantes pueden transferir un activo controlado conjuntamente, tal como un oleoducto, a la entidad controlada conjuntamente por razones fiscales o de otro tipo. De la misma manera, los participantes pueden aportar, a la entidad controlada conjuntamente, activos que vayan a operar en común. Algunas actividades controladas conjuntamente implican también el establecimiento de una entidad controlada conjuntamente para desarrollar aspectos concretos de la actividad, como por ejemplo el diseño, la promoción, la distribución o el servicio post-venta del producto.
- 28 La entidad controlada conjuntamente llevará sus propios registros contables, elaborando y presentando sus estados financieros al igual que otras entidades, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- 29 Normalmente, cada participante aportará dinero u otros recursos a la entidad controlada conjuntamente. Estas aportaciones se inscribirán en los registros contables del participante, que las reconocerá en sus estados financieros como una inversión en la entidad controlada conjuntamente.

Estados financieros del participante

Consolidación proporcional

- 30 **El participante reconocerá su participación en la entidad controlada de forma conjunta aplicando la consolidación proporcional o el método alternativo descrito en el párrafo 38. Si utiliza la consolidación proporcional, empleará uno de los dos formatos de presentación identificados a continuación.**

- 31 El participante reconocerá su participación en la entidad controlada conjuntamente, utilizando uno de los dos formatos de presentación aplicables a la consolidación proporcional, con independencia de que posea también inversiones en subsidiarias o de que designe a sus estados financieros como estados financieros consolidados.
- 32 Al reconocer su participación en una entidad controlada de forma conjunta, es esencial que el participante refleje la esencia y realidad económicas del acuerdo contractual, más que la simple estructura o forma particular del negocio conjunto. En el caso de una entidad controlada conjuntamente, el participante tiene control, sobre su porción de los beneficios económicos futuros, a través de su participación en los activos y pasivos del negocio conjunto. La esencia y realidad económicas quedarán reflejadas, en los estados financieros consolidados del participante, cuando éste reconozca su participación en los activos, pasivos, gastos e ingresos, de la entidad controlada conjuntamente, utilizando uno de los dos formatos de presentación de información del método de consolidación proporcional, que se describen en el párrafo 34.
- 33 La aplicación de la consolidación proporcional significa que el estado de situación financiera del participante incluirá su parte de los activos controlados conjuntamente, así como su parte de los pasivos de los que es conjuntamente responsable. El estado del resultado integral del participante incluirá su parte de los ingresos y gastos de la entidad controlada de forma conjunta. Muchos de los procedimientos adecuados para la aplicación de la consolidación proporcional son similares a los procedimientos de consolidación de las inversiones en subsidiarias, según se han establecido en la NIC 27.
- 34 Para llevar a cabo la consolidación proporcional pueden utilizarse diferentes formatos de presentación. El participante podrá combinar su parte de cada uno de los activos, pasivos, ingresos y gastos línea por línea con las partidas similares de sus estados financieros. Por ejemplo, puede combinar su parte de los inventarios en la entidad controlada conjuntamente con sus propios inventarios, y su parte de las propiedades, planta y equipo en la entidad controlada de forma conjunta con la partida homónima de sus propios activos. Alternativamente, el participante podrá incluir en partidas separadas dentro de sus estados financieros, su parte de los activos, pasivos, ingresos y gastos en la entidad controlada conjuntamente. Por ejemplo, podría presentar su parte de los activos corrientes en la entidad controlada conjuntamente por separado, dentro de sus activos corrientes; y podría presentar su parte de las propiedades, planta y equipo en la entidad controlada conjuntamente por separado, dentro de sus propiedades, planta y equipo. Ambos formatos de presentación de la información mostrarán idénticos importes, tanto del resultado del periodo como de las clasificaciones correspondientes a los activos, pasivos, ingresos y gastos; razón por la que ambos son aceptables para los propósitos de esta Norma.
- 35 Independientemente del formato utilizado para efectuar la consolidación proporcional, no resultará adecuado compensar activos o pasivos mediante la deducción de otros pasivos o activos, respectivamente, ni compensar gastos o ingresos mediante la deducción de otros ingresos o gastos, respectivamente, a menos que exista un derecho legal para hacerlo, y siempre que la compensación se corresponda con la expectativa de realización del activo o de cancelación del pasivo en cuestión.
- 36 **El participante dejará de aplicar la consolidación proporcional desde la fecha en que cese su participación en el control conjunto sobre la entidad controlada conjuntamente.**
- 37 El participante dejará de aplicar la consolidación proporcional desde la fecha en que cese de compartir el control en la entidad controlada conjuntamente. Esto puede suceder, por ejemplo, cuando el participante disponga de su participación, o cuando surjan restricciones externas sobre la entidad controlada conjuntamente que le impidan ejercer este control.

Método de la participación

- 38 **Como alternativa a la consolidación proporcional descrita en el párrafo 30, el participante reconocerá su participación en una entidad controlada de forma conjunta aplicando el método de la participación.**
- 39 El inversor reconocerá su participación en la entidad controlada conjuntamente aplicando el método de la participación, con independencia de que posea también inversiones en subsidiarias o de que designe a sus estados financieros como estados financieros consolidados.
- 40 Algunos participantes reconocen sus participaciones en entidades controladas conjuntamente aplicando el método de la participación, tal como se describe en la NIC 28. El uso del método de la participación es defendido por aquéllos que sostienen que es inadecuado combinar partidas propias con otras de entidades controladas conjuntamente, así como por aquéllos que creen que los participantes tienen influencia significativa, en lugar de control conjunto, en la entidad controlada conjuntamente. Esta Norma no recomienda el uso del método de la participación, porque considera que la consolidación proporcional refleja mejor la esencia y realidad económicas de la participación en la entidad bajo control común, es decir, el control sobre su parte de los beneficios económicos futuros. No obstante, esta Norma permite utilizar el método de la participación como un método alternativo al informar sobre las participaciones en entidades controladas conjuntamente.
- 41 **El participante dejará de aplicar el método de la participación desde la fecha en que cese su participación en el control conjunto o su influencia significativa sobre la entidad controlada de forma conjunta.**

Excepciones a la consolidación proporcional y al método de la participación

- 42 **Las participaciones en entidades controladas de forma conjunta, que sean clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con la NIIF 5 se contabilizarán según lo dispuesto en dicha NIIF.**
- 43 Cuando la participación en una entidad controlada conjuntamente previamente clasificada como mantenida para la venta deja de satisfacer los criterios para tener dicha consideración, se contabilizará utilizando la consolidación proporcional o el método de la participación como efectos desde la fecha de su clasificación como mantenida para la venta. Los estados financieros referidos a los periodos desde que tuvo lugar la clasificación como mantenida para la venta se modificarán convenientemente.
- 44 [Eliminado]
- 45 **Cuando un inversor deje de tener control conjunto sobre una entidad, contabilizará desde esa fecha y de acuerdo con la NIIF 9 y la NIC 39 a la inversión restante, siempre que la anterior entidad controlada de forma conjunta no pase a ser una subsidiaria o asociada. A partir de la fecha en que una entidad controlada de forma conjunta pase a ser una subsidiaria de un inversor, éste contabilizará su participación de acuerdo con la NIC 27 y la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008). A partir de la fecha en que una entidad controlada de forma conjunta pase a ser una asociada de un inversor, éste contabilizará su participación de acuerdo con la NIC 28. Al producirse la pérdida de control conjunto, el inversor medirá según su valor razonable toda inversión que mantenga en la entidad anteriormente controlada de forma conjunta. El inversor reconocerá en resultados las diferencias entre:**

- (a) el valor razonable de cualquier inversión retenida y todo producto de la disposición de parte de la participación en la entidad controlada de forma conjunta; y
 - (b) el valor en libros de la inversión en la fecha en que se pierda el control conjunto.
- 45A Si una inversión deja de ser una entidad controlada de forma conjunta y se contabiliza de acuerdo con la NIIF 9 y la NIC 39, el valor razonable de la inversión en la fecha en que deja de ser entidad controlada de forma conjunta deberá considerarse como su valor razonable en su reconocimiento inicial como un activo financiero según la NIIF 9.
- 45B Si un inversor pierde el control conjunto de una entidad, el inversor contabilizará todos los importes reconocidos en otro resultado integral en relación a esa entidad sobre la misma base que se habría requerido si la entidad controlada de forma conjunta hubiera dispuesto directamente de los activos o pasivos relacionados. Por ello, cuando el inversor pierde el control conjunto sobre una entidad, si una ganancia o pérdida anteriormente reconocida en otro resultado integral se reclasificará a resultados al disponerse de los activos o pasivos relacionados, el inversor reclasificará la ganancia o pérdida de patrimonio a resultados (como un ajuste por reclasificación). Por ejemplo, si una controlada conjuntamente tiene diferencias de cambio acumuladas relativas a negocios en el extranjero y el inversor pierde el control conjunto de la entidad, el inversor reclasificará como resultado la ganancia o pérdida anteriormente reconocida en otro resultado integral en relación con esos negocios en el extranjero. Si se reduce la participación de un inversor en la propiedad de una entidad controlada de forma conjunta, pero la inversión continúa siendo una entidad controlada de forma conjunta, el inversor reclasificará a resultados solo el importe proporcional de la ganancia o pérdida previamente reconocida en otro resultado integral.

Estados financieros separados del participante

- 46 En los estados financieros separados del participante, la participación en una entidad controlada de forma conjunta se contabilizará de acuerdo con los párrafos 38 a 43 de la NIC 27.
- 47 Esta Norma no establece qué entidades deben elaborar estados financieros separados disponibles que se pongan a disposición para uso público.

Transacciones entre un participante y un negocio conjunto

- 48 Cuando un participante aporte o venda activos al negocio conjunto, el reconocimiento de cualquier porción de las ganancias o pérdidas procedentes de la transacción, reflejará la esencia económica de ésta. Mientras el negocio conjunto conserve los activos cedidos y el participante haya transferido los riesgos y ventajas significativos de la propiedad, éste reconocerá sólo la porción de la pérdida o ganancia que sea atribuible a las participaciones de los demás participantes.* El participante reconocerá el importe total de cualquier pérdida, cuando la aportación o la venta hayan puesto de manifiesto una reducción del valor neto realizable de los activos corrientes o una pérdida por deterioro del valor de los bienes transferidos.
- 49 Cuando un participante compre activos procedentes de un negocio conjunto, éste no reconocerá su porción en los beneficios del negocio conjunto procedente de la

* Véase también la Interpretación SIC13 *Entidades Controladas Conjuntamente—Aportaciones No Monetarias de los Participantes*.

transacción hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente. El participante reconocerá su parte en las pérdidas que resulten de la transacción de forma similar a los beneficios, a menos que tales pérdidas se reconozcan inmediatamente porque representen una disminución en el valor neto realizable de los activos corrientes o de una pérdida por deterioro del valor de tales bienes.

- 50 Al evaluar si una transacción entre el participante y el negocio conjunto pone de manifiesto el deterioro del valor del activo, el participante determinará el importe recuperable del activo de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. Cuando proceda a determinar el valor en uso, el participante estimará los flujos de efectivo futuros del activo, a partir de la suposición de que el activo se utilizará de forma continuada, y finalmente el negocio conjunto dispondrá del mismo.

Información sobre las participaciones en negocios conjuntos dentro de los estados financieros de un inversor

- 51 El inversor en un negocio conjunto que no tenga control conjunto sobre el mismo, contabilizará la inversión de acuerdo con la NIIF 9 y la NIC 39 o bien, si posee influencia significativa en el negocio conjunto, de acuerdo con la NIC 28.

Administradores de negocios conjuntos

- 52 Los administradores o gerentes de un negocio conjunto contabilizarán cualquier retribución percibida, de acuerdo con la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*.
- 53 Uno o varios de los participantes podría actuar como administradores o gerentes del negocio conjunto. Normalmente, los administradores serán retribuidos por cumplir este cometido. Estas comisiones se contabilizarán como gastos para el negocio conjunto.

Información a revelar

- 54 El participante revelará por separado del resto de los pasivos contingentes, salvo que la probabilidad de pérdida sea remota, el importe total de los siguientes pasivos contingentes:
- (a) cualquier pasivo contingente en que haya incurrido el participante, en relación con sus participaciones en negocios conjuntos, así como su parte proporcional en cada uno de los pasivos contingentes incurridos conjuntamente con los demás participantes;
 - (b) su parte en los pasivos contingentes de los negocios conjuntos por los que esté obligado de forma contingente; y
 - (c) aquéllos pasivos contingentes derivados del hecho de que el participante tenga responsabilidad contingente por los pasivos de los otros participantes en el negocio conjunto.
- 55 El participante revelará, por separado de los demás compromisos, el importe total relativo a los siguientes compromisos relacionados con sus participaciones en negocios conjuntos:
- (a) cualquier compromiso de inversión de capital, que haya asumido en relación con su participación en negocios conjuntos, así como su parte de los

compromisos de inversión de capital asumidos conjuntamente con otros participantes; y

- (b) su participación en los compromisos de inversión de capital asumidos por los propios negocios conjuntos.

- 56 El participante revelará, mediante una lista con las descripciones correspondientes, sus participaciones significativas en negocios conjuntos, así como su proporción en la propiedad de las entidades controladas conjuntamente. El participante que reconozca sus participaciones en entidades controladas conjuntamente utilizando el formato de información línea por línea para la consolidación proporcional o el método de la participación, revelará los importes totales de activos corrientes y a largo plazo, pasivos corrientes y a largo plazo, e ingresos y gastos relacionados con sus participaciones en negocios conjuntos.
- 57 El participante revelará el método utilizado para reconocer contablemente su participación en las entidades controladas conjuntamente.

Fecha de vigencia y transición

- 58 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.
- 58A La NIC 27 (modificada en 2008) modificó los párrafos 45 y 46 y añadió los párrafos 45A y 45B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos periodos.
- 58B El párrafo 1 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo anterior revelará ese hecho y aplicará para ese periodo anterior las modificaciones del párrafo 3 de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, el párrafo 1 de la NIC 28 y el párrafo 4 de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* emitida en mayo de 2008. Se permite que una entidad aplique las modificaciones de forma prospectiva.
- 58C La NIIF 9, emitida en noviembre de 2009, modificó los párrafos 1, 45 a 45B y 51. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

Derogación de la NIC 31 (revisada en 2000)

- 59 Esta Norma deroga la NIC 31 *Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos* (revisada en 2000).

Apéndice

Modificaciones a otros pronunciamientos

Las modificaciones de este apéndice se aplicarán en los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se emitió la Norma en 2003, se han incorporado a los pronunciamientos publicados en este volumen.

