

**MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION
IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 10**

El documento adjunto, ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM

Saluda Atentamente,

PEDRO LEYTON RODRIGUEZ
Secretario General
Colegio de Contadores de Chile A.G.

MÓNICA PÉREZ ZUÑIGA
Presidenta Nacional
Colegio de Contadores de Chile A.G.

MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 10

El presente documento ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM.

Capítulo 15 relacionado con Sección 15 de EPYM

Inversiones en Negocios Conjuntos

Alcance

Esta sección se aplica a la contabilización de **negocios conjuntos** en los **estados financieros consolidados** y en los estados financieros de un inversionista que, no siendo una controladora, tiene **participación** en uno o más negocios conjuntos. El párrafo 9.26 establece los requerimientos para la contabilización de las participaciones en un negocio conjunto en **estados financieros separados**.

Estados financieros principales

Si una entidad tiene una o más filiales, sus estados financieros “principales” serán sus estados financieros consolidados, a menos que se aplique la exención del párrafo 9.3. Los estados financieros principales de una entidad que no tiene obligación de preparar estados financieros consolidados no constituyen estados financieros separados.

Cuando una entidad no tiene filiales (y por consiguiente, no prepara estados financieros consolidados), debe aplicar la Sección 14 para contabilizar sus inversiones en coligada en sus estados financieros “principales”. Dicha entidad podrá elegir preparar estados financieros separados (o estar obligada a hacerlo por ley en su jurisdicción) además de sus estados financieros principales.

Estados financieros separados

Los requerimientos para estados financieros separados de la Sección 9 se aplican a la contabilización de inversiones en entidades controladas de forma conjunta sólo cuando, además de los estados financieros consolidados.

Los estados financieros separados son aquellos estados financieros que se preparan y presentan de forma adicional a los estados financieros “principales” de la entidad. La *NIIF para las EPYM* no exige la presentación de estados financieros separados por parte de las entidades. Sin embargo, una entidad puede elegir preparar estados financieros separados (o estar obligada a hacerlo por ley) además de sus estados financieros “principales”.

Definición de negocio conjunto.

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

Un negocio conjunto es un acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Los negocios conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta, o **entidades controladas de forma conjunta**.

Notas

Los negocios conjuntos pueden tener diferentes formas y estructuras, pero todos comparten las siguientes características:

- (a) existe un acuerdo contractual entre las partes que participan en el negocio; y
- (b) el acuerdo contractual establece la existencia de control conjunto.

Ante la falta de información en la *NIIF para las PYMES*, la entidad puede consultar los lineamientos de las NIIF completas, pero esto no es obligatorio. El siguiente es un resumen de los lineamientos de la NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos* sobre las características de los negocios conjuntos:

- 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 Gobierno Corporativo u órgano de gobierno equivalente del negocio conjunto, así como los derechos de voto de los participantes;
 - (c) las aportaciones de 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.
- El acuerdo contractual establece un control común sobre el negocio conjunto. Tal requisito asegura que ningún participante, por sí solo, esté en posición de controlar la actividad desarrollada.

Por consiguiente, al evaluar si una entidad tiene control conjunto sobre un negocio, se debe determinar lo siguiente:

si la entidad, junto con otra parte, tienen control sobre la actividad económica que constituye el objeto del negocio; y si la entidad y la otra parte tienen un acuerdo contractual para ejercer el control conjunto sobre la actividad económica que constituye el objeto del negocio.

El negocio será un negocio conjunto sólo si posee ambas características (es decir, existencia de acuerdo contractual y de control conjunto).

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 financieras y operativas acordadas entre todos los participantes, en cumplimiento del acuerdo contractual. Si este administrador tuviera la capacidad para dirigir las políticas financieras y operativas de la actividad

económica, controlaría el negocio, y éste se convertiría en una entidad filial del administrador, perdiendo su carácter de negocio conjunto.

Ejemplos

Ej 1 Las entidades A, B, C, D y E (cinco entidades no relacionadas) poseen cada una el 20% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad Z. Las decisiones estratégicas de la entidad Z requieren la aprobación de los inversionistas es que poseen mayoría simple (es decir, más del 50%) del poder de voto.

Ningún inversionista por sí solo controla la entidad Z. Tampoco hay control conjunto sobre ésta por parte de las entidades A a la E. Para que exista control conjunto, el acuerdo contractual debería exigir el consentimiento unánime de los inversionistas es que comparten el control. Sin embargo, para la toma de decisiones estratégicas, el acuerdo contractual permite que haya consenso entre cualquier combinación de tres de los cinco inversionistas son. En consecuencia, no existe ninguna combinación fija de inversionista es que ejerza el control conjunto sobre la entidad Z.

En ausencia de evidencia en contrario, los inversionistas son (entidades A a la E) deben contabilizar sus inversiones en la entidad Z de acuerdo con la Sección 14 *Inversiones en Coligadas*.

Si ningún inversionista tiene influencia significativa sobre la entidad Z, deberán contabilizar su inversión en la entidad Z de acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*.

Ej 2 Las entidades A y B (dos entidades no relacionadas) poseen cada una el 50% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad Z. Las decisiones estratégicas de la entidad Z requieren la aprobación de los inversionistas es que poseen mayoría simple (es decir, más del 50%) del poder de voto.

Siempre y cuando las entidades A y B tengan un acuerdo contractual que establezca el control conjunto de éstas sobre la entidad Z, será un negocio conjunto (entidad controlada de forma conjunta). Las entidades A y B deben contabilizar sus inversiones en la entidad Z según lo establecido en los

Operaciones controladas de forma conjunta

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 ordinarios provenientes de la venta del producto conjunto y cualquier gasto incurrido en común.

Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, el participante reconocerá en sus estados financieros:

- (a) los activos que controla y los pasivos en los que incurre, y
- (b) los gastos en que incurre y su participación en los ingresos obtenidos de la venta de mercadería o prestación de servicios por el negocio conjunto.

Ejemplos: operación controlada de forma conjunta

EJ 3 La entidad A se dedica a la investigación y al desarrollo de medicamentos. La entidad B fabrica medicamentos y promueve su comercialización. Las entidades A y B tienen un acuerdo contractual mediante el cual participan de forma equitativa en los resultados de investigación y desarrollo y en la promoción comercial de un medicamento en particular que aún no se ha inventado. Según lo establecido en dicho acuerdo contractual, la entidad A realiza las actividades de investigación y desarrollo, mientras que la entidad B realiza las actividades comerciales y de fabricación. Las entidades comparten todos los costos e ingresos generados por la operación controlada de forma conjunta.

Las entidades A y B tienen el control conjunto sobre las actividades comerciales y de investigación, desarrollo, fabricación especificadas; por lo tanto, es un negocio conjunto (operación controlada de forma conjunta). Cada participante (es decir, las entidades A y B) deben contabilizar su participación en la operación controlada de forma conjunta según lo establecido en l

Ejemplo: contabilización de una operación controlada de forma conjunta

Ej 4 Dado que la magnitud del proyecto superó la capacidad individual de las entidades A y B, éstas presentaron una oferta conjunta para un contrato público con el gobierno destinado a construir una autopista entre dos ciudades. Luego del proceso de oferta, el gobierno concedió el contrato a las entidades A y B de forma conjunta.

Según los términos del acuerdo contractual, el gobierno contrató a las entidades A y B de forma conjunta para la construcción de la autopista a cambio del pago de 14.000.000 u.m. (contrato de precio fijo).

En 20X1, de conformidad con el acuerdo entre las entidades A y B:

las entidades A y B utilizaron sus propios equipos y empleados en la actividad de construcción;

la entidad A construyó tres puentes necesarios para cruzar los ríos que atraviesan la carretera a un costo de 4.000.000 u.m.;

la entidad B construyó todos los demás componentes de la autopista a un costo de 6.000.000 u.m.;

las entidades A y B participaron equitativamente en las 14.000.000 u.m. facturadas y cobradas de forma conjunta al gobierno.

El acuerdo es una operación controlada de forma conjunta. Las entidades A y B han conservado el control de los activos que utilizan para cumplir con los requisitos del contrato y son responsables de sus respectivos pasivos. Las entidades cumplen con sus respectivas obligaciones contractuales mediante la prestación de servicios de construcción al gobierno.

En sus estados financieros, las entidades A y B reconocen sus respectivas propiedades, planta y equipo y activos de operación, y comparten todos los pasivos derivados del acuerdo conjunto (como las garantías de cumplimiento). También reconocen los ingresos y gastos relacionados con la prestación de los servicios de construcción al gobierno.

Los participantes contabilizan sus participaciones en el negocio conjunto (operación controlada de forma conjunta) de la siguiente manera:

Entidad A en 20X1

Dr	Resultados (costos de construcción)	4.000.000 u.m.	
	Cr Efectivo/Depreciación acumulada/Cuentas comerciales por pagar		4.000.000 u.m.

Para reconocer los costos de construcción incurridos en 20X1.

Dr	Efectivo	7.000.000 u.m.	
	Cr Resultados (ingresos ordinarios por		7.000.000 u.m.

Para reconocer los ingresos ordinarios por construcción obtenidos en 20X1.

Entidad B en 20X1

Dr	Resultados (costos de construcción)	6.000.000 u.m.	
	Cr Efectivo/Depreciación acumulada/Cuentas comerciales por		6.000.000 u.m.

Para reconocer los costos de construcción incurridos en 20X1.

Dr	Efectivo	7.000.000 u.m.	
	Cr Resultados (ingresos ordinarios)		7.000.000 u.m.

Para reconocer los ingresos ordinarios por construcción obtenidos en 20X1.

Activos controlados de forma conjunta

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.

Ejemplo: activo controlado de forma conjunta

EJ 5 Las entidades A y B son compañías de producción de petróleo independientes. Tienen un acuerdo contractual para controlar y operar un oleoducto de forma conjunta. Cada participante utiliza el oleoducto para transportar su propia producción, y se compromete a hacerse cargo de la proporción convenida de gastos de operación de éste.

Las entidades A y B tienen el control conjunto sobre el oleoducto, por lo tanto, es un negocio conjunto (activo controlado de forma conjunta). Cada participante (es decir, las entidades A y B) debe contabilizar su participación en el oleoducto controlado de forma conjunta.

Con respecto a su participación en activos controlados de forma conjunta, un 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 el 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.

Entidades controladas de forma conjunta

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 opera de la misma manera que otras entidades, excepto por la existencia de un acuerdo contractual entre los participantes que establece el control conjunto sobre la actividad económica de dicha entidad.

Medición: elección de política contable

Un participante contabilizará todas sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta utilizando una de las siguientes opciones:

- (a) El modelo del costo
- (b) El método de la participación
- (c) El modelo del **valor razonable**

Modelo del costo

Un inversionista medirá sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta, distintas de aquellas para las que haya un precio de cotización publicado al costo menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, reconocidas de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*¹

El inversionista reconocerá las distribuciones recibidas procedentes de la inversión como ingresos, sin tener en cuenta si dichas distribuciones proceden de las ganancias acumuladas por la entidad controlada de forma conjunta surgidas antes o después de la fecha de adquisición.

Un inversionista medirá sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta para las que haya un precio de cotización publicado utilizando el modelo del valor razonable

Ej 6 El 1 de enero de 20X1, las entidades A y B adquirieron cada una el 30% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad Z por un valor de 300.000 u.m. Las entidades A y B acordaron de inmediato compartir el control sobre la entidad Z. Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, la entidad Z reconoció una ganancia de 400.000 u.m.

El 30 de diciembre de 20X1, la entidad Z declaró y pagó un dividendo de 150.000 u.m. para el año 20X1. Al 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable de la inversión de cada participante en la entidad Z es de 425.000 u.m. Sin embargo, no hay un precio de cotización publicado para la entidad Z.

Las entidades A y B (participantes) deben reconocer individualmente un ingreso por dividendos de 45.000 u.m. (es decir, $30\% \times 150.000$ u.m. en dividendos declarados por la entidad Z) en los resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Al 31 de diciembre de 20X1, los participantes deben informar sus inversiones en la entidad Z (entidad controlada de forma conjunta) a un valor de 300.000 u.m. (es decir, al costo). Cada

¹ Deterioro corresponde a la pérdida del valor de los activos, lo que es diferente a la depreciación por uso o desgaste de los activos.

participante también debe considerar si existen indicadores de deterioro del valor de su inversión y, en caso de haberlos, llevar a cabo una comprobación del deterioro del valor de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*. En este caso, no habría pérdida por deterioro, ya que el valor razonable (425.000 u.m.) menos los costos de venta de la inversión supera su monto en libros (300.000 u.m.).

Método de la participación

Bajo el método del valor patrimonial, una inversión patrimonial es inicialmente reconocida al precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción) y es posteriormente ajustada para reflejar la participación del inversionista en la **utilidad o pérdida** y en **otros resultados integrales** de la empresa coligada.

- (a) *Distribuciones y otros ajustes al valor de libros*. Las distribuciones recibidas de la coligada disminuyen el valor de libros de la inversión. Ajustes al valor de libros también pueden ser requeridos como consecuencia de cambios en el patrimonio de la coligada resultante de partidas de otros resultados integrales.
- (a) *Derechos a voto potenciales*. Aun cuando los derechos a voto potenciales son considerados al decidir si existe una influencia significativa, un inversionista deberá medir su participación en la utilidad o pérdida de la empresa coligada y de su participación en los cambios en el patrimonio de la coligada sobre la base de las participaciones en la propiedad de ese momento dado. Esas mediciones no deberán reflejar el posible ejercicio o conversión de derechos a voto potenciales.
- (c) *Ajustes por "Goodwill" implícito y por valor justo*. Al momento de la adquisición de la inversión en una empresa coligada, un inversionista deberá contabilizar cualquier diferencia (sea positiva o negativa), entre el costo de adquisición y la participación del inversionista en los valores justos de los activos netos identificables de la empresa coligada, de acuerdo con los párrafos 19.22-19.24. Un inversionista deberá ajustar su participación en la utilidad o pérdida de la coligada posterior a la adquisición para contabilizar la depreciación o amortización adicional de los activos depreciables o amortizables de la coligada (incluyendo "goodwill"), sobre la base del exceso de sus valores justos sobre sus valores de libros en el momento en el cual fue adquirida la inversión.
- (d) *Deterioro del Valor*. Si existe un indicio que una inversión en una empresa coligada puede estar deteriorada, un inversionista deberá efectuar pruebas del deterioro del monto total del valor de libros de la inversión, como un sólo activo, de acuerdo con la Sección 27. Cualquier "goodwill" incluido como parte del valor de libros de la inversión en la empresa coligada no es sometido a pruebas del deterioro en forma separada, sino más bien, como parte de la prueba del deterioro de la inversión, como un todo.
- (e) *Transacciones del inversionista con empresas coligadas*. Si una coligada es contabilizada utilizando el método del valor patrimonial, el inversionista deberá eliminar las utilidades y pérdidas no realizadas resultantes de transacciones que fluyen desde la empresa coligada hacia el inversionista y desde el inversionista hacia la coligada, en la medida de la participación del inversionista en la coligada. Las pérdidas no realizadas sobre tales transacciones pueden proporcionar evidencia de un deterioro del activo transferido.
- (f) *Fecha de los estados financieros de la empresa coligada*. Al aplicar el método del valor patrimonial, el inversionista deberá utilizar los estados financieros de la empresa coligada a la misma fecha de los estados financieros del inversionista, a menos que sea **impracticable**. Si hacerlo fuere impracticable, el inversionista deberá utilizar los estados financieros más recientes disponibles de la coligada, con ajustes efectuados por los efectos de cualquier transacción o hecho significativo ocurrido entre los cierres de los períodos contables.

- (g) *Políticas contables de la empresa coligada.* Si la empresa coligada utiliza políticas contables que difieren de aquellas del inversionista, el inversionista deberá ajustar los estados financieros de la empresa coligada para reflejar las políticas contables del inversionista, con el propósito de aplicar el método del valor patrimonial, a menos que sea impracticable hacerlo.
- (h) *Pérdidas en exceso de la inversión.* Si la participación del inversionista en las pérdidas de la empresa coligada iguala o supera el valor de libros de la inversión en la empresa coligada, el inversionista deberá dejar de reconocer su participación en pérdidas futuras. Después que la participación del inversionista es reducida a cero, el inversionista deberá reconocer pérdidas adicionales mediante una provisión (ver Sección 21 *Provisiones y Contingencias*), sólo en la medida que el inversionista ha incurrido en obligaciones legales o implícitas o ha efectuado pagos por cuenta de la empresa coligada. Si posteriormente la empresa coligada informa utilidades, el inversionista deberá reanudar su reconocimiento de su participación en esas utilidades sólo después que su participación en las utilidades iguale la participación en las pérdidas no reconocidas.
- (i) *Descontinuación del método del valor patrimonial.* Un inversionista deberá dejar de utilizar el método del valor patrimonial desde la fecha en que ya no exista una influencia significativa.
 - (i) Si la coligada se convierte en afiliada o en un negocio en conjunto, el inversionista deberá volver a medir su anterior participación patrimonial al valor justo y reconocer la ganancia o pérdida resultante, si la hubiere, en utilidad o pérdida.
 - (ii) Si un inversionista pierde su influencia significativa sobre una empresa coligada como consecuencia de una enajenación total o parcial, deberá eliminar de las cuentas a esa empresa coligada y reconocer en utilidad o pérdida la diferencia entre la suma de los ingresos recibidos más el valor justo de cualquier participación mantenida y, por otro lado, el valor de libros de la inversión en la empresa coligada a la fecha en la cual se pierde la influencia significativa. Posteriormente, el inversionista deberá contabilizar cualquier participación mantenida utilizando la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y la Sección 12 Temas Relacionados con Otros Instrumentos Financieros, según corresponda.
 - (iii) Si un inversionista pierde influencia significativa por razones distintas a una enajenación parcial de su inversión, el inversionista deberá considerar al valor de libros a esa fecha como una nueva base de costo y deberá contabilizar la inversión utilizando las Secciones 11 y 12, según corresponda.

Ejemplos: método de la participación

Ej 7 El 1 de enero de 20X1, las entidades A y B adquirieron cada una el 30% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad Z por un valor de 300.000 u.m. Las entidades A y B acordaron de inmediato compartir el control sobre la entidad Z.

Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, la entidad Z reconoció una ganancia de 400.000 u.m. El 30 de diciembre de 20X1, la entidad Z declaró y pagó un dividendo de 150.000 u.m. para el año 20X1. Al 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable de la inversión de cada

participante en la entidad Z es de 425.000 u.m. Sin embargo, no hay un precio de cotización publicado para la entidad Z.

Las entidades A y B deben reconocer una participación en los ingresos de la entidad Z de 120.000 u.m. (es decir, $30\% \times$ ganancia de 400.000 u.m. de la entidad Z para el periodo) en los resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Al 31 de diciembre de 20X1, las entidades A y B deben informar individualmente su inversión en la entidad Z (entidad controlada de forma conjunta) a un valor de 375.000 u.m. (cálculo: costo de 300.000 u.m. + participación de 120.000 u.m. en las ganancias menos dividendo de 45.000 u.m.). Los participantes también deben considerar si existen indicadores de deterioro del valor de su inversión y, en caso de haberlos, llevar a cabo una comprobación del deterioro del valor de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*. En este caso, no habría pérdida por deterioro, ya que el valor razonable (425.000 u.m.) menos los costos de venta de la inversión supera su monto en libros (375.000 u.m.).

Ej 8 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 7. Sin embargo, en este ejemplo, el 31 de diciembre de 20X1, las entidades A y B perdieron el control conjunto sobre la entidad Z cuando la entidad A redujo su tenencia de acciones en la entidad Z al 15% al vender la mitad de sus acciones en ésta a un tercero independiente por un valor de 212.500 u.m. En la venta de las acciones, se incurrió en costos de transacción por 5.000 u.m.

La entidad A debe reconocer lo siguiente en los resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1:

un ingreso procedente de su negocio conjunto de 120.000 u.m. (es decir, $30\% \times$ ganancia de 400.000 u.m. de la entidad Z para el periodo = 120.000 u.m.).

una ganancia por la baja de una inversión en entidades controladas de forma conjunta de 45.000 u.m. (cálculo: [212.500 u.m. de ingresos procedentes de la venta de acciones menos costos de transacción de 5.000 u.m. + valor razonable de la participación conservada de 212.500 u.m.] menos 375.000 u.m. de monto en libros de la inversión en la entidad Z luego de perder influencia significativa). Para contabilizar esta transacción, la entidad A reconoce el siguiente asiento en el libro diario:

Dr Efectivo	207.500 u.m. ^(a)	
Dr Instrumento financiero: inversión en patrimonio (acciones de la entidad B)	212.500 u.m. ^(b)	
Cr Inversión en negocio conjunto (entidad B)		375.000
Cr Resultados		45.000 u.m.

Para reconocer la ganancia por la baja de la inversión en el negocio conjunto (entidad B).

- (a) 212.500 u.m. de ingresos por la venta de acciones menos 5.000 u.m. de costos de transacción incurridos.
- (b) Valor razonable de la participación conservada en la entidad B.
- (c) Monto en libros de la inversión en el negocio conjunto que se ha dado de baja (cálculo: costo de 300.000 u.m. + participación de 120.000 u.m. en las ganancias menos dividendo de 45.000 u.m.).

Ej 9 Al 31 de diciembre de 20X1, de acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*, la entidad A debe clasificar su inversión en la entidad Z como activo financiero y, de acuerdo con el párrafo 14.8(i)(ii), medir su inversión en la entidad Z a un valor de

212.500 u.m. (es decir, el valor razonable en la fecha en que se perdió el control conjunto). A partir de entonces, la entidad A contabilizará su inversión en la entidad Z de acuerdo con el párrafo 11.14(c)).

La entidad B debe reconocer un ingreso de 120.000 u.m. procedente de su negocio conjunto en los resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 (es decir, $30\% \times$ ganancia de 400.000 u.m. de la entidad Z para el periodo).

Al 31 de diciembre de 20X1, en ausencia de evidencia en contrario, se supone que la entidad B tiene influencia significativa sobre la entidad Z (véase el párrafo 14.3). Por lo tanto, la entidad B deberá contabilizar su inversión en la entidad Z como una inversión en una coligada de acuerdo con la Sección 14 *Inversiones en Coligadas*. De acuerdo con el párrafo 14.8(i)(iii), el 31 de diciembre de 20X1, la entidad B mide su inversión en la coligada (entidad Z) a un valor de 375.000 u.m. (es decir, el monto en libros en la fecha en que se perdió el control conjunto). A partir de entonces, la entidad B contabilizará su inversión en la entidad Z de acuerdo con el modelo que utilice para contabilizar sus inversiones en coligadas.

Modelo del valor razonable

Cuando se reconoce inicialmente una inversión en una entidad controlada de forma conjunta, un inversionista la medirá al precio de la transacción. El precio de transacción excluye los costos de transacción.

En cada **fecha sobre la que se informa**, un inversionista medirá sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta al valor razonable, con los cambios en el valor razonable reconocidos en los resultados, utilizando la guía del valor razonable contenida en los párrafos 11.27 al 11.32. Un inversionista que use el modelo del valor razonable utilizará el modelo del costo para las inversiones en una entidad controlada de forma conjunta para las que sea impracticable medir el valor razonable de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Ej 10 El 1 de marzo de 20X1, las entidades A y B adquirieron cada una el 30% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad Z por un valor de 300.000 u.m. Las entidades A y B acordaron de inmediato compartir el control sobre la entidad Z.

El 31 de diciembre de 20X1, la entidad Z declaró un dividendo de 100.000 u.m. para el año 20X1. La entidad Z informó una ganancia de 80.000 u.m. para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1. Al 31 de diciembre de 20X1, el monto recuperable de la inversión de cada participante en la entidad Z es de 290.000 u.m. (cálculo: valor razonable de 293.000 u.m. menos costos de venta de 3.000 u.m.). No hay un precio de cotización publicado para la entidad Z.

Al determinar los resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, las entidades A y B deben realizar lo siguiente:

- reconocer un ingreso por dividendos de 30.000 u.m. (es decir, $30\% \times$ dividendo de 100.000 u.m. declarado por la entidad Z); y
- reconocer el decremento en el valor razonable de su inversión en la entidad Z como un gasto de 7.000 u.m. (es decir, el valor razonable de 293.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X1 menos el monto en libros de 300.000 u.m. el 1 de enero de 20X1).

Al 31 de diciembre de 20X1, las entidades A y B deben informar individualmente su inversión en la entidad Z (entidad controlada de forma conjunta) a su valor razonable de 293.000 u.m.

Para tener en cuenta: No se comprueba el deterioro del valor de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta que se registran usando el modelo del valor razonable. Por consiguiente, al determinar el valor razonable de la inversión, no se deducen los costos estimados de venta de 3.000 u.m.

Transacciones entre un participante y un negocio conjunto

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 los activos se conserven por el negocio conjunto, y siempre que el participante haya transferido los riesgos y las recompensas significativas de la propiedad, el participante reconocerá únicamente la porción de la ganancia o pérdida que sea atribuible a las participaciones de los otros participantes. El participante reconocerá el monto total de cualquier pérdida, cuando la contribución efectuada o la venta proporcione evidencia de una pérdida por deterioro del valor.

Ejemplo: el participante aporta un activo a la entidad controlada de forma conjunta

Ej 11 El 1 de enero de 20X1, las entidades A y B (participantes) conforman un negocio conjunto (entidad Z). Tras constituir la entidad Z, las entidades A y B adquieren respectivamente el 50% del capital en acciones de la entidad Z. A cambio de sus participaciones en la entidad Z, las entidades A y B aportan individualmente 100.000 u.m. a la entidad Z. La entidad A aporta una máquina con un valor razonable de 100.000 u.m. y un monto en libros de 80.000 u.m., mientras que la entidad B aporta 100.000 u.m. en efectivo.

La máquina que aportó la entidad A tiene una vida útil estimada de 10 años con un valor residual de cero.

La ganancia de la entidad Z para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 es de 30.000 u.m. (luego de deducir el gasto por depreciación de 10.000 u.m. de la máquina que aportó la entidad A).

La entidad A contabiliza las entidades controladas de forma conjunta utilizando el método de la participación.

Asientos en el libro diario de la entidad A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1:

1 de enero de 20X1

Dr	Inversión en entidad controlada de forma conjunta	90.000	(a)	
	Cr Propiedades, planta y equipo			80.000 u.m.
	Cr Resultados (ganancia realizada al aportar una máquina a una entidad controlada de forma conjunta)			10.000 u.m.

Para reconocer la conformación de una entidad controlada de forma conjunta mediante el aporte de una máquina al negocio conjunto.

Para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1

Dr	Inversión en entidad controlada de forma conjunta	15.000		
	Cr Resultados (participación en las ganancias de entidades controladas de forma conjunta)			15.000 u.m.

Para reconocer la participación de la entidad (50%) en las ganancias de la entidad controlada de forma conjunta.

Dr	Inversión en entidad controlada de forma conjunta	1.000	(b)	
Cr	Resultados (realización de ganancia por la máquina que se aportó a una entidad controlada de			1.000 u.m.

Para reconocer la realización de la máquina que aportó la entidad a la entidad controlada de forma conjunta.

- (a) 80.000 u.m. de monto en libros de la máquina que se aportó a la entidad controlada de forma conjunta + 10.000 u.m de ganancia realizada procedente del otro participante por aportar la máquina a la entidad controlada de forma conjunta = 90.000 u.m.
- (b) 10.000 u.m. de ganancia no realizada por la aportación de una máquina a la entidad controlada de forma conjunta ÷ 10 años = 1.000 u.m. realizadas en 20X1.

NOTA:

Cuando un participante compre activos procedentes de un negocio conjunto, éste no reconocerá su porción en los beneficios del negocio conjunto procedente de la transacción hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente. Un participante reconocerá su parte en las pérdidas procedentes de estas transacciones de forma similar a los beneficios, excepto que esas pérdidas se reconocerán inmediatamente cuando representen una **pérdida por deterioro del valor**.

Si el inversionista no tiene control conjunto

Un inversionista en un negocio conjunto que no tenga control conjunto contabilizará la inversión de acuerdo con la Sección 11 o, si posee influencia significativa en dicho negocio conjunto, de acuerdo con la Sección 14 *Inversiones en Coligadas*.

Ejemplo inversionista de un negocio conjunto que no tiene control conjunto

Ej 12 Las entidades A, B y C poseen el 20%, el 25% y el 30%, respectivamente, de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad Z. Las entidades B y C (participantes) tienen un acuerdo contractual para controlar de forma conjunta la entidad Z.

La entidad Z es un negocio conjunto (entidad controlada de forma conjunta), ya que es controlada conjuntamente por los participantes (entidades B y C).

La entidad A no constituye una de las partes que tienen control conjunto sobre la entidad Z. En ausencia de evidencia en contrario, se supone que la entidad A tiene influencia significativa sobre la entidad Z (es decir, la entidad Z es una Coligada de la entidad A) y contabiliza su inversión en ésta de acuerdo con la Sección 14 *Inversiones en Coligadas*.

Si se determinara que la entidad A no tiene influencia significativa sobre la entidad Z, la entidad A contabilizaría su inversión en la entidad Z como instrumento de patrimonio de acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*.

Las entidades B y C deben contabilizar su inversión en la entidad Z según lo establecido

Información a Revelar

Un inversionista en un negocio conjunto revelará la siguiente información:

- (a) La **política contable** que utiliza para reconocer sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta.
- (b) El **monto en libros** de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta
- (c) El valor razonable de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta, contabilizadas utilizando el método de la participación, para las que existan precios de cotización públicos.
- (d) El monto agregado de sus compromisos relacionados con negocios conjuntos, incluida su participación en los compromisos de inversión de capital en los que se haya incurrido de forma conjunta con otros participantes, así como su participación en los compromisos de inversión de capital asumidos por los propios negocios conjuntos.

Preguntas

Marque la casilla que se encuentre junto al enunciado más correcto.

Pregunta 1
Un negocio conjunto es:
(a) una entidad cuyo patrimonio pertenece en partes iguales a cinco inversionistas es (es decir, cada uno posee el 20%).
(b) una entidad cuyo patrimonio pertenece en partes iguales a cuatro inversionistas es (es decir, cada uno posee el 25%).
(c) un acuerdo contractual por el cual dos o más participantes emprenden una actividad económica.
(d) un acuerdo contractual por el cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto.
Pregunta 2
Dos entidades tienen un acuerdo contractual para ejercer el control conjunto de una propiedad, de forma que cada una de ellas obtiene una parte de los arrendamientos recibidos y se hace cargo de una parte de los gastos. Las entidades son copropietarias registradas de la propiedad. Las dos entidades tienen:
(a) un activo controlado de forma conjunta.
(b) una operación controlada de forma conjunta.
(c) una entidad controlada de forma conjunta.

Pregunta 3
Una entidad controlada de forma conjunta es:
(a) una entidad sobre la que el inversionista tiene influencia significativa.
(b) una entidad sobre la que el inversionista tiene control conjunto.
(c) una entidad sobre la que el inversionista tiene influencia significativa o control conjunto y no es una filial.
(d) una entidad sobre la que el inversionista tiene influencia significativa, y no es una filial ni constituye una participación en un negocio conjunto.

Pregunta 4
Control conjunto es:
(a) el poder de participar en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener control o el control conjunto sobre tales políticas.
(b) la participación activa en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener control o el control conjunto sobre tales políticas.
(c) el poder de dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, para obtener beneficios de sus actividades.
(d) un acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica.

Pregunta 5
Una entidad debe contabilizar sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta luego del reconocimiento inicial mediante:
(a) el modelo del costo o el modelo del valor razonable (utilizando la misma política contable para todas las inversiones en entidades controladas de forma conjunta).
(b) el modelo del costo o el modelo del valor razonable (se puede elegir un modelo para cada inversión).
(c) el modelo del costo, el método de la participación o el modelo del valor razonable (utilizando la misma política contable para todas las inversiones en entidades controladas de forma conjunta).
(d) el modelo del costo, el método de la participación o el modelo del valor razonable (se puede elegir un modelo para cada inversión).

Pregunta 6

El deterioro del valor de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta se debe evaluar de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*, si la entidad utiliza:

(a) el modelo del costo, el método de la participación o el modelo del valor razonable.

(b) el modelo del costo o el método de la participación.

(c) el modelo del costo o el modelo del valor razonable.

(d) el método de la participación o el modelo del valor razonable.

Pregunta 7

El 31 de diciembre de 20X1, la entidad A adquirió el 30% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto de la entidad Z por el valor de 100.000 u.m. La entidad A incurrió en costos de transacción por 1.000 u.m. al adquirir estas acciones.

La entidad A tiene un acuerdo contractual con otra parte (entidad C) que posee el 25% de las acciones ordinarias de la entidad Z, mediante el cual las entidades A y C controlan de forma conjunta la entidad Z.

La entidad A utiliza el modelo del costo para contabilizar sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta. No existe un precio de cotización publicado para la entidad Z.

En enero de 20X2, la entidad Z declaró y pagó un dividendo de 20.000 u.m. con ganancias obtenidas en 20X1. No se pagaron más dividendos en 20X2, 20X3 ni 20X4.

Al 31 de diciembre de 20X1, 20X2 y 20X3, de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*, la gerencia evaluó los valores razonables de su inversión en la entidad Z en 102.000 u.m., 110.000 u.m. y 90.000 u.m., respectivamente. Los costos de venta se estiman en 4.000 u.m. para los tres periodos.

La entidad A mide su inversión en la entidad Z al 31 de diciembre de 20X1, 20X2 y 20X3, respectivamente, a un valor de:

(a) 100.000 u.m., 100.000 u.m., 100.000 u.m.

(b) 101.000 u.m., 101.000 u.m., 90.000 u.m.

(c) 98.000 u.m., 106.000 u.m., 86.000 u.m.

(d) 98.000 u.m., 101.000 u.m., 86.000 u.m.

(e) 102.000 u.m., 110.000 u.m., 90.000 u.m.

(f) 101.000 u.m., 101.000 u.m., 101.000 u.m.

Pregunta 8
Los hechos son los mismos que los de la Pregunta 7. Sin embargo, en este ejemplo, existe un precio de cotización publicado para la entidad Z. La entidad A mide su inversión en la entidad Z al 31 de diciembre de 20X1, 20X2 y 20X3, respectivamente, a un valor de:
(a) 100.000 u.m., 100.000 u.m., 100.000 u.m.
(b) 95.000 u.m., 95.000 u.m., 86.000 u.m.
(c) 98.000 u.m., 106.000 u.m., 86.000 u.m.
(d) 98.000 u.m., 101.000 u.m., 86.000 u.m.
(e) 102.000 u.m., 110.000 u.m., 90.000 u.m.
(f) 101.000 u.m., 101.000 u.m., 101.000 u.m.

Pregunta 9
Un inversionista de un negocio conjunto que no tiene el control conjunto contabiliza dicha inversión:
(a) de acuerdo con la Sección 11 <i>Instrumentos Financieros Básicos</i> .
(b) de acuerdo con la Sección 14 <i>Inversiones en Coligadas</i> .
(c) de acuerdo con la Sección 11 <i>Instrumentos Financieros Básicos</i> o, si el inversionista ejerce influencia significativa en el negocio conjunto, de acuerdo con la Sección 14 <i>Inversiones en Coligadas</i> .
(d) de acuerdo con la Sección 9 <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i> .
Pregunta 10
¿Cuál de los siguientes enunciados es falso?
(a) El control conjunto sobre una entidad se puede obtener o perder sin que haya cambios en los niveles absolutos o relativos de propiedad.

(b) Para determinar si dos o más entidades controlan de forma conjunta otra entidad, se tendrá en cuenta la existencia y el efecto de los derechos de voto potenciales que dichas entidades posean y que sean en ese momento ejercitables y convertibles.

(c) Al determinar si una entidad con sus co participantes controlan de forma conjunta otra entidad, la primera entidad considerará la existencia y el efecto de derechos de voto potenciales mantenidos por las otras partes que sean en ese momento ejercitables o convertibles.

(d) Para determinar si una entidad y sus co participantes controlan de forma conjunta otra entidad, sólo se tienen en cuenta las participaciones en la propiedad actuales. No se tiene en cuenta el posible ejercicio o facultad de conversión de los derechos de voto

Respuestas

P1 (d)

P2 (a)

P3 (b)

P4 (d)

P5 (c)

P6 (b)

P7 (d)

20X1: 98.000 u.m. porque el monto recuperable (valor razonable menos costos de venta) de 98.000 u.m. es inferior al costo (101.000 u.m.).

20X2: 101.000 u.m. porque el costo es inferior al monto recuperable.

20X3: 86.000 u.m. porque el monto recuperable (86.000 u.m.) es inferior al costo (101.000 u.m.).

P8 (e)

P9 (c)

P10 (d)