

Alianzas de Cooperación Estratégica: la figura del Joint venture y su perspectiva contable-financiera según la "NIC 31: participación en negocios conjuntos"

Strategic cooperation alliances: Joint venture figure and its account-finance perspective according to NIC 31, participation in combined business

Jennifer Arroyo Chacón

Docente de Derecho Empresarial

Universidad Estatal a Distancia

Resumen: Desde la óptica jurídica, el Joint venture constituye un contrato mercantil moderno o atípico que no se encuentra regulado expresamente en el Código de Comercio Costarricense pero que puede ser utilizado válidamente en el país y les aplican las obligaciones, responsabilidades y derechos que previamente hayan pactado las partes en el contrato. Asimismo, desde la perspectiva financiero-contable se debe reflejar dentro de los estados financieros de los comerciantes que participan en este tipo de alianza estratégica y para ello se debe recurrir a las pautas establecidas en la NIC 31: Participación en Negocios Conjuntos, que clasifica tres tipos de alianzas y señala las normas de la técnica contable para registrar la información financiera-contable en cada caso.

Palabras clave: Alianzas Estratégicas, Joint venture, Contratos Mercantiles Modernos, NIC 31: Participación en Negocios Conjuntos

Abstract: From the legal point of view, the Joint venture, is a modern commercial contract or atypical that is not expressly regulated in the Costa Rican Commercial Code, but that can be used validly in the country and apply them to the duties, responsibilities and rights have previously agreed in the contract. Also, since the financial-accounting perspective should be reflected in the financial statements of the merchants involved in this type of strategic alliance, and for this, one must resort to the guidelines set out in IAS: 31 Participation in Joint ventures, which classifies three types of partnerships and identifies the technical accounting rules to record financial information and accounting in each case.

Keywords: Strategic Alliances, Joint venture, Modern Commercial Contracts, IAS 31: Participation in Joint ventures

Introducción

El mundo de los negocios modernos se caracteriza por ser dinámico y altamente competitivo, lo cual obliga a los comerciantes y demás agentes económicos a ser innovadores y buscar alternativas no tradicionales que mejor se adapten a sus necesidades para llevar a cabo sus negocios.

Cítese por ejemplo, un empresario que pretende incursionar en un ámbito del mercado totalmente nuevo para él, no obstante, no cuenta ni con la suficiente experiencia ni con los recursos disponibles para emprender solo dicho negocio; además, no desea asumir la totalidad de los costos, gastos y riesgos de la actividad, ya que eventualmente esto podría afectar de forma negativa el negocio al que se dedica actualmente.

Ante este panorama surgen las alianzas estratégicas, donde el emprendedor busca uno o más socios interesados en compartir con él dicho negocio y se distribuyen los costos, gastos y riesgo de la operación. Ahora bien, se debe aclarar que esta unión es únicamente para llevar a cabo una actividad empresarial específica, entre otras características que se estudiarán con detalle en el presente artículo.

Como una modalidad de alianza estratégica se encuentra el contrato de Joint venture, que es un contrato mercantil moderno o atípico, que dado el auge que ha tenido en los últimos años y las virtudes que le ofrece a los comerciantes merece una especial atención de nuestra parte, siendo el objetivo del presente documento plantear algunas consideraciones teóricas fundamentales para comprender y aplicar esta figura a favor de los intereses de los empresarios.

Igualmente el fenómeno creciente de las alianzas estratégicas no debe ser estudiado sólo desde el punto de vista jurídico pues más bien constituyen fenómenos económicos, que dada su importancia son regulados por el ordenamiento jurídico, pero que las causas que le dieron origen son precisamente las características y los intereses económicos que juegan en el mercado moderno.

Por lo tanto, resulta obligatorio analizar las normas de la técnica contable que establecen la forma de registrar para efectos de información financiera-contable esta modalidad contractual en los estados financieros de las empresas que participan en ella.

En consecuencia, el presente artículo busca estudiar las alianzas estratégicas en general, y en particular el contrato de Joint venture desde su perspectiva de regulación jurídica, como desde la perspectiva de las normas contables que se deben aplicar para el registro de su información financiera de tal manera que se pretende realizar un análisis más integral de esta figura desde dos campos de acción que le resultan aplicables: el campo jurídico y el campo financiero-contable.

Metodología

El presente estudio se realizó bajo una metodología descriptiva de análisis documental de tipo teórico-científico, ya que constituye un análisis teórico, sistemático y con sentido crítico de las normas jurídicas que regulan la figura de las alianzas estratégicas, con especial énfasis en el contrato de Joint venture, así como de las normas contables que se aplican para registrar la información financiera-contable en los estados financieros de los comerciantes que participan en este tipo de acuerdos.

Resultados de la Investigación

Concepto de Alianza Estratégica

Las alianzas estratégicas son un fenómeno del mundo de los negocios en el cual en la medida en que el mercado se vuelve más dinámico y competitivo adquiere una mayor relevancia como una alternativa para sobrevivir, o bien, para ganarle territorio a la competencia.

Existen distintas definiciones para la figura de la alianza estratégica, entre las más significativas y completas encontramos las siguientes:

Existen diversas definiciones del concepto alianza estratégica. Park, Chen y Gallagher (2002) lo definen como una forma de acuerdo organizacional para relaciones cooperativas en curso entre empresas y agregan que, como un tipo de elección estratégica corporativa, las alianzas estratégicas pueden ser vistas como una respuesta adaptativa de la firma frente a cambios del entorno, es decir, como un resultado de la coevolución de los contextos organizacional, estratégico y ambiental que la firma enfrenta a lo largo del tiempo. En resumen, es un tipo de ajuste organizacional ante las incertidumbres y oportunidades del mercado, considerando a la vez las condiciones internas de los recursos de la firma. (Hernández, 2010, p. 263-287)

La globalización hace esenciales a las alianzas ya que, al unir esfuerzos representan un vehículo de valor en servicios orientados al cliente, puesto que al cliente le interesa el producto o servicio por sus características y calidad sin importarle quien lo diseñe, produzca, distribuya y venda, mucho menos le dará cuidado el país de su procedencia, al cliente le interesa la marca y los detalles sin importar quien los proporcione, así pues las alianzas vienen a proporcionar una forma de hacer negocios con mayores rendimientos al compartir costos que van desde la investigación y desarrollo hasta las entrega del producto o prestación del servicio. Por otro lado Stuart (2000) señala como razón de incorporarse a alianzas, el potencial para aprender de sus socios los puntos importantes de lo que son las alianzas, en primer instancia, la relación que se tiene con el socio. Solo los estudiosos de las redes sociales han observado que los lazos sociales proveen un acceso a la información que cada uno tiene (Cavazos, 2007).

La alianza estratégica puede definirse de diversas formas, no obstante, en el presente documento entenderemos alianza estratégica como aquella unión entre

dos o más empresarios para desarrollar un proyecto en conjunto, aprovechando los principios de la sinergia, en donde se comparten riesgos, costos, habilidades y demás elementos que incrementen las posibilidades de que dicha empresa resulte exitosa; siendo ésta temporal y tendiente a un fin específico.

Las razones que justifican recurrir a una alianza estratégica son muy diversas, y prácticamente habría que analizar cada caso en particular para detallarlas, no obstante, entre las más comunes están:

1. Aprovechar el principio de sinergia: El principio de sinergia es definido como aquel que establece que el resultado producido por dos partes trabajando en conjunto es mayor al que hubieren dado cada una por separado. En otras palabras, es vencer la regla matemática en donde $1 + 1 = 2$ pues bajo el principio de sinergia $1 + 1$ podrían ser 3, 4 ó más.
En este sentido, las empresas buscan socios estratégicos para formar alianzas pretenden aprovechar las capacidades, experiencia, experticia y habilidades que cada una posee para hacer negocios, de tal manera, que con el trabajo conjunto se poseen mayores posibilidades de éxito, que si se emprendiera de manera individual.
2. Distribución de los costos y los riesgos: Por medio de la alianza estratégica los socios comparten los costos en los cuales se debe incurrir para llevar a cabo la empresa. Así mismo, los riesgos producidos por dicha actividad también son diluidos entre las partes involucradas, de tal manera que ante eventuales pérdidas o imprevistos que puedan surgir, la obligación se hace más llevadera pues participan varias partes que pueden aportar y sacar de apuros al negocio. Mientras que si el negocio se emprende de manera individual, el emprendedor deberá soportar de forma individual todos los costos y riesgos, lo cual atenta contra la estabilidad del negocio.
3. Creación de economías de escala: Las alianzas estratégicas permiten integrar procesos de producción entre las compañías participantes, con lo cual se distribuyen los costos del proceso productivo y se crean economías de escala que constituyen un ahorro en recursos e incrementa la rentabilidad de cada una de para las partes involucradas en el acuerdo.
4. Comercialización de productos: Las alianzas entre socios claves permiten crear canales de distribución de los productos de manera más eficiente, o bien, en lugares geográficos que de no ser por la alianza no se tendría acceso.
5. Ganar posiciones en el mercado: Por medio de las alianzas estratégicas con socios claves que ya poseen cierta posición en el mercado se logra ganar territorio en la rama del negocio en que se opera, o bien, por medio de una alianza estratégica con un comerciante que ya se encuentra en el mercado local, se logra introducirse a un área nueva.
6. Enfrentar a la competencia: Las alianzas estratégicas pueden ser una alternativa adecuada cuando se prevé el ingreso de un competidor fuerte, de tal manera

que la unión entre varios socios comerciantes les da mayor posibilidad de enfrentarlo, que si cada empresa lo hiciera por separado.

7. Internacionalización del negocio: Permiten el acercamiento entre empresas de distintas nacionalidades, ya sea una empresa extranjera que quiera ingresar a un país, y se asocie con una nacional; o bien, dos sociedades extranjeras que quieren ingresar a un nuevo país, entre otra cantidad infinita de supuestos en donde se permite integrar el trabajo conjunto de empresas de distintas nacionalidades.
8. Otras razones: Existen muchas otras razones por las cuales los empresarios recurren a alianzas estratégicas para desarrollar proyectos económicos en el mercado, que en muchas ocasiones se determinan según las características especiales de cada caso.

Finalmente, se debe indicar que si bien existen distintas formas de alianzas estratégicas, el presente trabajo se abocará al estudio de la figura del contrato de Joint venture, el cual será definido a continuación.

El contrato de *Joint venture*

El contrato de *Joint venture* constituye una modalidad de alianza estratégica, que posee diferentes definiciones, entre ellas las siguientes:

El *joint venture* es aquella asociación temporal entre dos o más personas físicas o jurídicas con miras a la participación en un negocio conjunto constituido por un proyecto específico previamente determinado, para el que ambos realizan aportes de diversa índole y además los mismos se involucran directamente en su administración conjunta. (Chavarría, 1990, p. 29- 30)

El *joint venture* es fruto de un contrato de diferente índole. Dependiendo de la voluntad privada existe un ánimo de lucro entre los participantes y éstos tienen derecho a percibir una parte de las utilidades. Hay un deber de fidelidad entre los participantes, los cuales son dos o más sujetos. Se lleva a cabo un proyecto específico o determinado, los participantes realizan contribuciones, se presenta un control conjunto del negocio. El *joint venture* es individualizable de las empresas madres, éstas no se confunden con él. (Luna, 2001, p. 89.)

El *joint venture* es una unión o agrupación de dos o más personas naturales o jurídicas, sin el propósito de formar una sociedad, para realizar una operación concreta en búsqueda de beneficios, asumiendo los riesgos que le son propios. (Pauca, 2002)

En síntesis, puede definirse como el acuerdo entre dos o más partes que ponen en común sus recursos y colaboración para llevar a cabo una actividad comercial a través de la cual puedan obtener un beneficio mutuo, compartiendo el riesgo que conlleva toda operación empresarial en función de la estructura concreta a través de la cual acuerden desarrollarla. En otras palabras, podemos decir que un *joint venture* es un proyecto creado por dos o más empresarios que combinan sus

habilidades y recursos para obtener unos recursos específicos; un acuerdo entre dos o más empresas que ponen en común capital, activos u otras fuentes necesarias para llevar a cabo la explotación de un negocio. (Echarri, 2002)

A nivel jurisprudencial resulta importante destacar la sentencia 244-2001 del 25 de junio del 2001 del Tribunal Segundo Civil, Sección Primera en donde se ha definido esta figura de la siguiente manera:

De manera que, examinada la cuestión de este modo, se torna de menor importancia establecer si lo habido fue una sociedad de hecho civil, aunque bueno es reconocer que la forma empleada por las partes guarda similitud con la llamada "joint venture" o "alianza estratégica". En efecto, ésta última se conceptúa como "Un acuerdo que se celebra entre dos o más empresas que mantienen su respectivas autonomías jurídicas con el fin de realizar un objetivo común mediante la aportación de recursos y la administración compartida de ellos." Además, esa forma compleja de asociación, tiene como rasgos distintivos los siguientes: a) la concurrencia de dos o más empresas; b) la existencia de un acuerdo de voluntad común tendiente a regular sus derechos; c) el mantenimiento de las propias individualidades, por lo que no puede hablarse de fusión de empresas; d) el pago de aportaciones que pueden consistir en dinero, bienes o tecnología; e) el tender hacia un objetivo común, claramente explicitado en el acuerdo; f) la determinación de cómo se administrarán los bienes o recursos comunes para el logro de la finalidad propuesta, y g) se trata de una inversión de riesgo y no de una inversión financiera. (Sentencia 244-2001, 2001)

En concordancia con las definiciones antes citadas, podemos definir en el presente documento al contrato de Joint venture como una modalidad de alianza estratégica, en donde dos o más empresarios se unen con el fin de desarrollar un proyecto específico pero sin que ello involucre la conformación de algún tipo de sociedad, sino que únicamente se limita a realizar un proyecto o actividad económica determinada, en donde las partes involucradas corren con los gastos e inversiones del negocio, y posteriormente de igual manera se distribuyen las utilidades generadas por dicho proyecto.

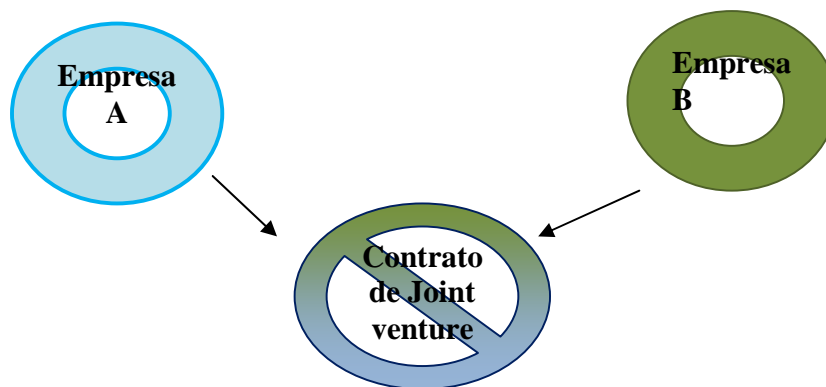
Igualmente, esta modalidad contractual permite aprovechar las habilidades, fortalezas y experiencia de cada comerciante para ejecutar el proyecto y a su vez, distribuir los riesgos así como eventuales pérdidas en que se pudiera incurrir en todas las partes involucradas en el contrato.

Por lo expuesto, se puede extraer las siguientes características del contrato de Joint venture:

1. Naturaleza contractual: Nace del acuerdo entre dos o más empresarios para llevar a cabo un negocio.

2. No posee naturaleza societaria: El acuerdo para ejecutar el negocio se realiza mediante la modalidad contractual por lo que no implica la constitución de una sociedad comercial.
3. Contrato atípico: El contrato de Joint venture nace de la necesidad de las empresas de elaborar estrategias comerciales que les permitan subsistir y crecer en un mundo de los negocios tan competitivos como el actual, por lo que no se encuentra regulado de forma expresa en el código de comercio, de tal manera, que se considera como un contrato atípico, también denominado, contrato mercantil moderno.
4. Limitación temporal: Dado que no es una sociedad, sino un acuerdo para desarrollar un negocio tiene una vigencia en el tiempo determinada, no obstante, esto no significa que sea breve pues puede ser un negocio duradero en el tiempo.
5. Beneficio para las partes: En este tipo de contratos de colaboración empresarial se busca una relación ganar-ganar, generando ganancias para todas las partes del contrato.
6. Administración del negocio: Las partes involucradas ejercen en conjunto las labores de administración y control del proyecto.

Gráficamente, podemos representar el contrato de Joint venture de la siguiente manera:



Nótese de la figura anterior, que cada empresa involucrada en el contrato de Joint venture posee su naturaleza jurídica y comercial intacta, por lo que continúa prestando sus servicios y negocios de forma ordinaria, atendiendo normalmente a sus restantes clientes y demás actividades lucrativas.

Dentro de las ventajas de esta modalidad contractual están que permite iniciar un negocio que se considere rentable a futuro pero que no se cuente con todos los recursos económicos o materiales necesarios para ello, en cuyo caso el empresario que posee la idea u oportunidad, puede buscar socios comerciales que le suplan sus carencias y que estén dispuestos a emprender con él dicha travesía compartiendo gastos, inversiones y riesgos.

Igualmente, se puede utilizar el contrato de Joint venture para buscar socios que posean más experiencia en el ámbito en el cual se pretende iniciar el proyecto, o que posean conocimiento especializado y fortalezas en áreas donde no se posee.

Ahora bien, en este tipo de acuerdos comerciales también pueden surgir problemas, tales como disconformidades en la coordinación, en la toma de decisiones, en la distribución de los riesgos y utilidades, entre otros. Por lo tanto, se deben elaborar las cláusulas contractuales de manera clara, precisa y de mutuo acuerdo entre las partes participantes.

Perspectiva contable de las alianzas estratégicas

Las alianzas estratégicas al igual que las demás transacciones económicas poseen un impacto en la información económica y financiera que genera la empresa y que por lo tanto, debe ser debidamente registrada en los estados financieros siguiendo los principios y normas de contabilidad, tal como lo establece la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 31: Negocios Conjuntos), que es la norma que brinda las pautas contables para realizar dicha labor, y señala dos métodos de registro, que son: el "método de consolidación proporcional", y el "método de participación".

NIC 31: Negocios Conjuntos

La NIC 31 define en su alcance su aplicación para las diversas modalidades de alianzas estratégicas, entre ellas el Joint venture, de la siguiente manera:

Esta Norma se aplicará al contabilizar las participaciones en negocios conjuntos, así como para informar sobre sus activos, pasivos, gastos e ingresos en los estados financieros de los partícipes e inversores, con independencia de las estructuras o formas que adopten las actividades llevadas a cabo por tales negocios conjuntos. (Contabilidad, 2005, p. A662)

Para la NIC 31 el término "Negocio Conjunto" se define como aquel acuerdo contractual en virtud del cual dos o más partícipes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto; asimismo, "partícipe" es cada una de las partes implicadas en un negocio conjunto, o alianza estratégica, que tiene control conjunto sobre el mismo.

Nótese, que esta norma parte del elemento "control" y "control conjunto" propio de las alianzas estratégicas para distinguirlas de las formas modernas de hacer negocios, pues en la alianza estratégica y entre ellas el contrato de Joint venture, los socios ejercen control sobre la empresa que se realiza en forma conjunta.

Para la NIC 31 "Control" es el poder para dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades; mientras que el "Control Conjunto" es el acuerdo contractual mediante el cual se establece que las partes involucradas en el proceso compartirán el control sobre una actividad económica, que sólo existirá cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como de explotación, relativas a la actividad, requieran el consentimiento unánime de todas las partes contractuales, lo cual debe quedar plasmado expresamente dentro de las cláusulas del contrato.

Ahora bien, en la práctica existen diferentes formas, estructuras y objetivos para realizar un contrato de joint venture, motivo por el cual la norma reconoce tres grandes tipos, a los cuales se les aplican ciertos parámetros contables en su registro.

Dichos grupos son:

- i. Explotaciones controladas de forma conjunta
- ii. Activos controlados de forma conjunta
- iii. Entidades controladas de forma conjunta

A continuación se detallará la manera en que se contabiliza cada una de estas modalidades de contrato.

i. Contabilización de las Explotaciones controladas de forma conjunta

En este tipo de acuerdo se utilizan los activos y recursos de cada una de las partes contractuales para alcanzar el objetivo propuesto, pero sin que ello implique la configuración de una estructura financiera independiente y aparte de la estructura financiera de la empresa. Es decir, cada uno de los participantes en la alianza estratégica administra de forma independiente sus cuentas de activos, pasivos, ingresos, costos y gastos; por lo que cada uno debe reconocer en sus estados financieros:

- Los activos que están bajo su control y los pasivos en lo que ha incurrido producto de la realización del negocio.
- Los gastos en que ha incurrido y su parte en los ingresos obtenidos producto de la alianza estratégica.

En virtud de que la información financiera de cada empresa involucrada en el negocio ya se encuentra reconocida en los estados financieros, no resulta necesario hacer asientos de ajuste ni otros procedimientos de consolidación de dicha información.

Si bien no resulta necesario llevar registros contables o estados financieros por separado, las partes sí podrían decidir elaborar informes contables para la

dirección, de manera que se pueda evaluar el rendimiento del negocio conjunto por todas las partes involucradas en el negocio.

La propia norma nos ofrece un ejemplo de tipo de negocio conjunto, y se da cuando dos o más partícipes combinan sus operaciones, recursos y experiencia con la finalidad de fabricar, comercializar y distribuir conjuntamente un producto específico, por ejemplo, "una aeronave", en donde cada partícipe llevará a cabo una fase distinta del proceso de fabricación y cada uno de ellos soportará sus propios costes y obtendrá una parte de los ingresos ordinarios por la venta del avión, proporción que se determinará en función del acuerdo contractual.

ii. Contabilización de los activos controlados de forma conjunta

En algunas ocasiones para desarrollar el negocio conjunto no son suficientes los activos que cada parte posee, sino que resulta necesario que las partes involucradas adquieran de manera conjunta los activos necesarios para ello, con lo cual se configura una co-propiedad sobre los bienes adquiridos en virtud de la alianza estratégica.

Si bien, en estos casos no se crea una estructura financiera para la alianza estratégica, distinta de la información financiera que posee cada empresa partícipe del contrato de Joint venture, sí resulta necesario que cada parte obtenga una porción de la producción de los activos adquiridos de forma conjunta y a su vez, asuma la porción que le corresponde de los gastos de mantenimiento y demás vinculados con dicho activo.

En consecuencia, cada parte contractual controlará su parte de los beneficios económicos futuros a través de su participación en el activo controlado conjuntamente.

En este caso cada una de las empresas involucradas en la alianza estratégica deberá reconocer dentro de sus estados financieros los siguientes puntos:

- a) Su porción de 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 las otras partes, 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.

Igualmente, no resulta necesario hacer asientos de ajuste, procedimientos de consolidación, o llevar registros contables o estados financieros por separado; no obstante, las partes sí podrían decidir si elaboran informes contables para la dirección y manejo tanto del negocio como de los activos adquiridos en conjunto.

La norma cita varios ejemplos, como lo son la industria del petróleo, el gas natural y la extracción de minerales, actividades en las cuales se utilizan activos controlados conjuntamente, como las compañías petroleras que controlan y explotan conjuntamente los oleoductos. En este caso cada partícipe utiliza el oleoducto para transportar su propia producción y se compromete a soportar la proporción convenida de gastos de explotación del mismo. Otro caso, sería que dos entidades controlan una propiedad inmobiliaria de la que cada una de ellas obtiene una parte de los alquileres y a su vez soporta una parte de los gastos.

iii. Contabilización de las entidades controladas de forma conjunta

La tercera modalidad de ejecución de la alianza estratégica es cuando las partes involucradas deciden constituir un ente autónomo y totalmente independiente de las empresas que participan en la alianza, con lo cual se recurre a constituir una sociedad, una asociación u otra figura similar.

La propiedad de este ente aparte se distribuye entre los socios que integran la alianza estratégica; asimismo, al ser un agente económico independiente posee una estructura financiera propia por lo cual debe poseer su propio sistema contable, y presentar estados financieros conforme lo dispuesto en la Normas Internacionales de Información Financiera, como cualquier otra empresa.

Igualmente, al poseer personalidad jurídica, es decir, que es objeto de derechos y puede contraer obligaciones, implica que tiene la potestad de negociar, contratar, comprar, y realizar cualesquiera actividad económica necesaria para la realización de su objetivo comercial como cualquier actor comercial en el mundo de los negocios, y de forma separada a las empresas que participan en la alianza que la originó.

Un ejemplo de una entidad controlada conjuntamente cuando dos o más entidades combinan sus explotaciones en una determinada línea de actividad, transfiriendo los correspondientes activos y pasivos a la entidad controlada conjuntamente.

Estados Financieros del partícipe

Seguidamente, la NIC 31 establece que las empresas participantes en la alianza estratégica deberán evidenciarlo en sus estados financieros, y ofrece dos alternativas para su registro, que son: Método de Consolidación Proporcional y el Método de Participación.

a. Método de Consolidación Proporcional

El "*método de consolidación proporcional*" es un método de contabilización en el que en los estados financieros de cada socio en la alianza estratégica incluyen 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 rúbricas separadas dentro de tales estados.

Se aplica en tres fases definidas: En la primera fase la información financiera de la entidad controlada conjuntamente debe ser uniformada en relación con la información financiera del partícipe, para ello la consolidación de la información debe realizarse en un plazo máximo de tres meses e incorporarse los asientos de ajuste necesarios para equipar los estados financieros y datos contables entre la entidad controlada y el partícipe.

En la segunda fase se realizará la agregación en los estados financieros del partícipe de la parte proporcional de los activos, pasivos, gastos e ingresos de la entidad controlada conjuntamente que le corresponde al partícipe; nótese que únicamente se registran los datos proporcionales que le corresponde y no la totalidad, pues ello incluye la parte de los otros partícipes.

En la tercera fase se realizan las eliminaciones que van desde la inversión representativa de la participación en la entidad controlada, hasta las operaciones económicas realizadas entre el partícipe y dicha entidad.

En esta fase posee especial relevancia las transacciones u operaciones económicas entre ambos. En el caso de que el partícipe haya vendido activos al negocio conjunto, el reconocimiento de cualquier porción de las pérdidas o ganancias derivadas de la transacción sólo se realizará si el negocio conjunto, a su vez, ha venido o aportado a terceros fuera del negocio esos mismos activos; es decir, que mientras el negocio conjunto conserve los activos cedidos en propiedad, el partícipe reconocerá sólo la parte de las pérdidas o ganancias que se atribuyan a las inversiones de los demás partícipes.

Ahora bien, en el supuesto contrario, sea que el partícipe haya comprado activos del negocio conjunto, éste no reconocerá su parte en los beneficios o pérdidas del negocio conjunto procedente de la transacción hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente

Dicha consolidación proporcional puede realizarse bajo los siguientes formatos:

- Línea a Línea: El partícipe podrá combinar su parte de cada uno de los activos, pasivos, gastos e ingresos línea a línea con las partidas similares de sus estados financieros.
- Por partidas separadas: El partícipe podrá incluir en partidas separadas, dentro de sus estados financieros, su parte de los activos, pasivos, gastos e ingresos en la entidad controlada conjuntamente.

Ambos formatos deben llevar a idénticos resultados; asimismo, se destaca el hecho de que rige el principio de "No compensación", es decir, que no se pueden compensar activos o pasivos mediante la deducción de otros pasivos o activos respectivamente, ni compensar gastos con ingresos, salvo que existe una autorización legal expresa que permita realizarlo, pero por basarse en una norma legal y no en una práctica contable.

El método de consolidación proporcional se aplica desde la fecha en que se inicia el negocio conjunto y hasta el momento en que finaliza el acuerdo de control conjunto de la entidad.

b. Método de la participación

Por otra parte, esta norma le permite al socio que no desee registrar su participación por medio del método de consolidación proporcional, recurrir al "*método de participación*", el cual se define como el método de contabilización según el cual la participación en un negocio conjunto se registra inicialmente al coste, 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 partícipe. El resultado del ejercicio del partícipe recogerá la porción que le corresponda en los resultados de la entidad controlada de forma conjunta.

Se destacar de la anterior definición dos puntos básicos que son: primero se registra al coste y segundo, se ajusta posteriormente la inversión.

En la aplicación de éste método, inicialmente se registra la inversión al coste y los periodos siguientes se incorporan como incrementos o decrementos, en la proporción que le corresponda al inversor los resultados obtenidos desde la fecha de la adquisición.

Adicionalmente, el inversor reconocerá en sus resultados la porción que le corresponda de los beneficios o pérdidas que arroje la entidad controlada conjuntamente, de tal manera, que las beneficios recibidos por la entidad controlada conjuntamente reducen el importe en libros de la inversión inicial, aplicándose como una especie de amortización al monto inicial.

Finalmente, todo partícipe de un negocio conjunto, independientemente de cualquiera de los dos métodos anteriores que utilice para registrar su participación, debe incluir en sus estados financieros los pasivos contingentes que haya incurrido con sus partícipes en negocios conjuntos, información que deberá representar de manera separada de los demás pasivos contingentes que posea.

Igualmente, el partícipe deberá revelar cualquier compromiso de inversión de capital que haya asumido en relación con su participación en negocios conjuntos, así como su participación en los compromisos de inversión de capital asumidos por los propios negocios conjuntos.

A manera de resumen se pueden sintetizar las tres tipologías de los negocios conjuntos que señala esta norma en la siguiente tabla:

Tabla 1: Resumen de la NIC 13

Modalidad	Explotaciones	Activos	Entidades
Descripción	<p>Se utilizan los activos y recursos que cada socio previamente posee en su poder para realizar el negocio conjunto.</p> <p>No conlleva grandes inversiones de recursos, sino más bien aprovechar aquellos que ya se poseen</p> <p>Cada parte reconoce:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los activos adquiridos y pasivos generados producto del negocio. • Los gastos incurridos en el negocio y los ingresos generados a su favor. <p>No requiere ajustes en los registros contables</p> <p>No requiere elaborar</p>	<p>Las partes sufragan de manera compartida los costos de los activos necesarios para realizar el negocio, con lo cual surge una relación de co-propiedad sobre dichos activos.</p> <p>Implica la adquisición de activos necesarios para desarrollar el negocio, los cuales son sufragados por las partes participantes en la alianza estratégica.</p> <p>Cada parte reconoce:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La porción de los activos que posee en co-propiedad, así como los pasivos en los que ha incurrido para su financiamiento; o realización del negocio conjunto. • Los gastos que ha incurrido para el mantenimiento del activo; así como los ingresos generados por los activos adquiridos en co-propiedad. <p>No requiere ajustes en los registros contables</p> <p>No requiere elaborar informes</p>	<p>Las partes involucradas en la alianza estratégica constituyen un ente económico autónomo, sea bajo la modalidad de sociedad, asociación u otra similar, que resulta controlada de forma conjunta por las partes, pero que posee independencia de los comerciantes que participan en la alianza.</p> <p>Generalmente conlleva una inversión importante de recursos pues se debe dotar al nuevo agente económico de los bienes necesarios para operar en el mercado.</p> <p>Se puede recurrir a uno de los dos siguientes métodos para su contabilización:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Método de consolidación proporcional: Se reconoce dentro de los estados financieros del partícipe 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 rúbricas separadas. • Método de participación: El negocio conjunto se registra inicialmente al costo, y se ajusta posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de los activos netos de la entidad que corresponde al partícipe. <p>Sí conlleva la elaboración de asientos de ajuste.</p> <p>El agente económico creado de forma independiente debe</p>

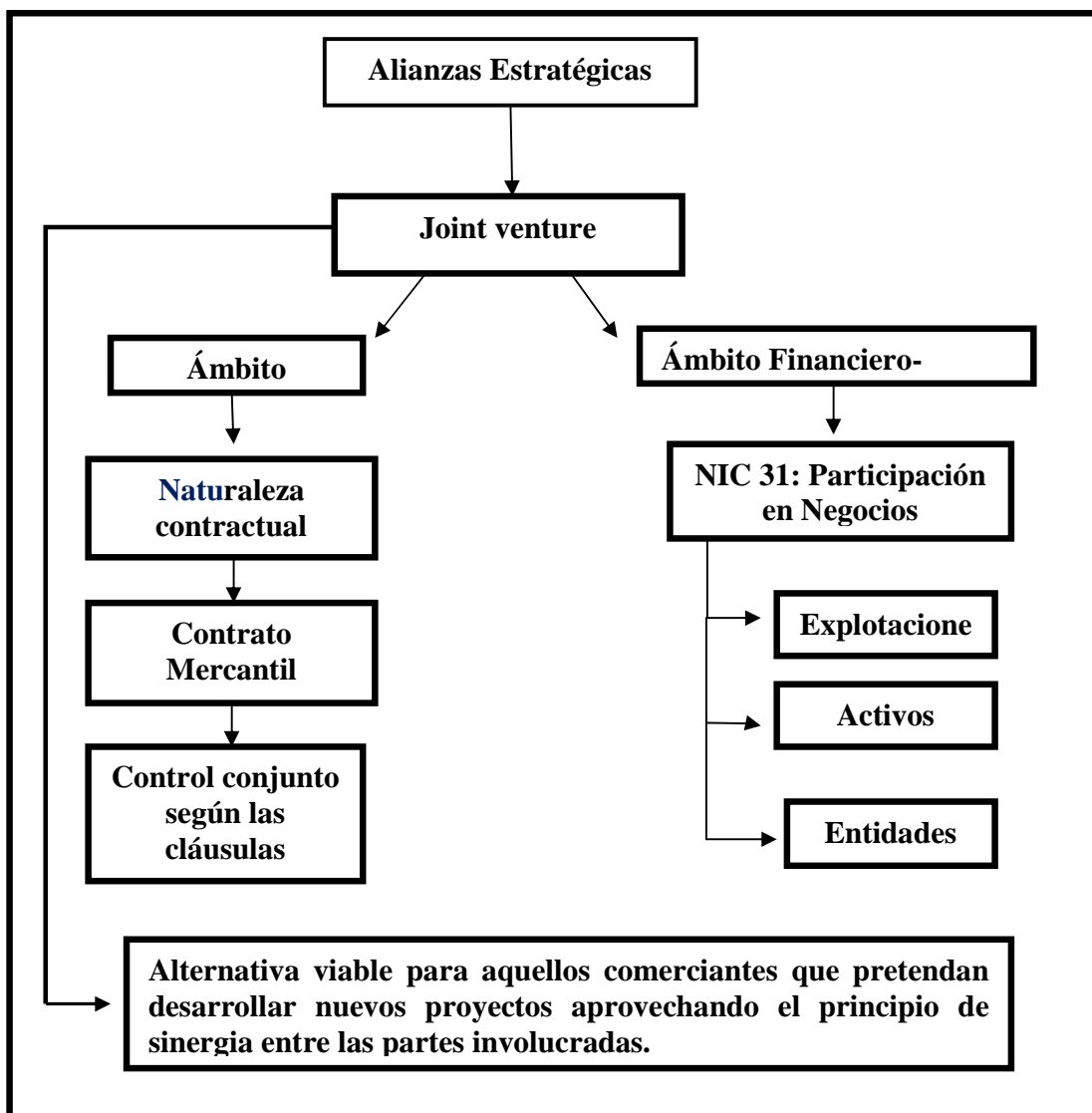
Jennifer Arroyo Chacón

informes contables contables conjuntos, salvo que las elaborar sus propios estados financieros, así mismo, cada socio conjuntos, salvo que las partes así lo acuerden debe reflejar esta información en sus estados financieros. partes así lo acuerden

Discusión

A manera de resumen se puede afirmar que las alianzas estratégicas, incluido el Contrato de Joint venture, se pueden definir desde la perspectiva jurídica como un contrato atípico o contrato mercantil moderno. Mientras que desde la perspectiva contable se rige por lo dispuesto en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 31 Negocios Conjuntos según las tres distintas tipologías que se apliquen, sean: Explotaciones conjuntas, activos conjuntos y entidades conjuntas.

Lo anterior puede resumirse en el siguiente esquema:



Conclusiones

De lo analizado anteriormente se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1. En un mundo tan competitivo como el actual, las alianzas estratégicas constituyen una alternativa viable para aquellos comerciantes que deseen emprender un negocio pero que no cuenten con los recursos suficientes para asumir dichos costos, o bien, que pretendan compartir los riesgos de la actividad, establece lazos comerciales con empresas de otros países, u cualesquiera otra situación en donde resultaría más prudente buscar un socio comercial para emprender el nuevo negocio.
2. Las alianzas estratégicas poseen un abanico de beneficios para las partes interesadas y que sepan utilizarlas correctamente, tales como el principio de sinergia que permite el aprovechamiento de las fortalezas, experiencia, habilidades y demás atributos de cada uno de los socios, a favor del negocio que se pretende realizar en conjunto.
3. Igualmente, los términos bajo los cuales se va a realizar la alianza estratégica, las responsabilidades y compromisos de cada una de las partes debe estar claramente reguladas para evitar inconvenientes durante el desarrollo del negocio.
4. El Joint venture una modalidad de alianza estratégica, que ha sido frecuentemente utilizada en el mundo de los negocios moderno por las facilidades que le ofrece a los comerciantes.
5. El Joint ventures un contrato mercantil moderno o atípico, que como tal no se encuentra expresamente regulado en el Código de Comercio Costarricense, por lo cual resulta relevante que sus cláusulas sean claras, precisas y que delimiten las obligaciones y responsabilidades de cada de las partes, a fin de evitar y resolver inconvenientes que pudieren surgir en el futuro.
6. La Norma Internacional de Contabilidad NIC 31: Participación en negocios conjuntos constituye la norma técnica que establece los parámetros financiero-contables bajo los cuales se deben registrar las alianzas estratégicas dentro de los estados financieros de las partes.
7. Dicha norma contempla tres posibles categorías de alianzas estratégicas, y la manera en que debe ser contabilizada cada una, que son: explotaciones, activos y entidades controladas en forma conjuntas.
8. Para explotaciones y activos contralados de manera conjunta los registros contables son sencillos, pues en el primer caso los registros siguen igual para cada empresa que participa en el contrato; y en segundo, únicamente se debe hacer referencia expresa a los activos adquiridos conjuntamente, por lo que no es necesario hacer ningún tipo de ajuste o consolidaciones.

9. Para entidades controladas de manera conjunta, al ser ésta un agente económico independiente debe poseer su propia estructura financiera-contable independiente de las empresas que integran el negocio conjunto, así como cumplir con sus obligaciones tributarias, fiscales, comerciales, laborales, y otras afines al ejercicio de una actividad económica.
10. En entidades controladas se puede hacer el registro por dos métodos que son: el método de participación y el método de consolidación proporcional.
11. Según el método de participación la participación en un negocio conjunto se registra inicialmente al coste, 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 partícipe. El resultado del ejercicio del partícipe recogerá la porción que le corresponda en los resultados de la entidad controlada de forma conjunta.
12. Según el método de consolidación proporcional los estados financieros de cada socio en la alianza estratégica incluyen 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 rúbricas separadas dentro de tales estados.

Referencias

- Cavazos, M. Z. (junio de 2007). *Alianzas Estratégicas: una vía para lograr una ventaja competitiva*. Recuperado 22 de marzo de 2011, de Eumed: <http://www.eumed.net/ce/2007b/zfmc.htm>
- Chavarría, J. R. (1990). *Las empresas de participación conjunta o joint venture. Tesis para optar por el Grado de Licenciado en Derecho*. San José, Costa Rica: Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica .
- Contabilidad, N. I. (2005). *NIC 31: Participación en Negocios Conjuntos*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Echarri, A. (2002). *Joint venture*. Madrid: Fundación Confemetal.
- Hernández, O. A. (2010). Alianzas estratégicas: ¿adquisición o acceso al conocimiento? . *Revista de Ciencias Económicas* , 263-287.
- Luna, E. A. (2001). El contrato de "joint venture". *Revista Judicial* , 89.
- Figueroa, V. M. (2008). Alianzas Estratégicas: Su naturaleza, características y criterios de contabilidad. *TEC Empresarial* , 29-31.
- Océano. (2001). *Diccionario de Administración y Finanzas*. España: Editorial Océano Centrum.
- Paucar, J. A. (2002). *Contratos Mercantiles* . Colombia: Biblioteca Jurídica Dike.
- Sentencia 244-2001 (Tribunal Segundo Civil, Sección Primera 25 de junio de 2001).

Recibido: Noviembre, 2011

Aceptado: Mayo, 2012

Nota acerca de la autora

Jennifer Isabel Arroyo Chacón

Es Abogada, Contadora Privada Incorporada (CPI), Contadora Pública Autorizada (CPA) –auditora- y Administradora Pública, incorporada al Colegio de Abogados, Colegio de Contadores Privados de Costa Rica y Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Posee Especialidad en Administración Pública de la Universidad de Quebec, Canadá y es Máster en Gestión Pública de la Universidad de Costa Rica. Ha fungido como profesora de los cursos de derecho comercial, laboral, tributario y administración pública para los estudiantes de las carreras de administración de negocios y contaduría pública en distintas universidades públicas y privadas.

Correo electrónico: prof.jenniferarroyo@yahoo.com