

Alianzas Estratégicas:

Su naturaleza, características y criterios de contabilidad



Vernor Mesén Figueroa
vmesen@tamtravel.com

Director de Administración y Finanzas de la Corporación de Viajes TAM S.A. Fue Jefe de Auditoría Interna y gerente en prestigiosas firmas nacionales. Es Master en Economía con énfasis en Economía Empresarial por la Universidad de Costa Rica. Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad de Costa Rica. Licenciado en Finanzas y Dirección de Empresas de la misma casa de estudios. Profesor Asociado UCR e ITCR.

El acelerado proceso de globalización e integración económica y por ende el incremento en los niveles de competitividad y especialización que continuamente presentan los diversos

sectores de la economía mundial, han puesto de manifiesto la necesidad de que muchos de los agentes económicos, busquen nuevas alternativas para potenciar sus fortalezas y minimizar sus debilidades, lo anterior con el propósito de poder afrontar en forma exitosa los retos y desafíos de un entorno cada vez más dinámico y especializado. Es así como la formalización de alianzas estratégicas surge como una excelente opción para que los individuos y las empresas puedan mancomunar esfuerzos y de esta forma crear sinergias que puedan ayudar a mejorar factores críticos de su desempeño, tales como

los niveles de calidad de los bienes y servicios que brindan a sus clientes, la eficiencia con que manejan sus estructuras de costos y gastos de operación, su posicionamiento en el mercado, entre otros.

Es así como el presente estudio tiene como objetivo establecer las particularidades relacionadas con los esquemas contractuales y con las prácticas contables que los participantes en una alianza estratégica deben seguir para el registro, valuación, presentación y revelación de este tipo de convenios dentro de sus estados financieros tanto individuales como consolidados. >>

Alianza estratégica “es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto” (Federación Internacional de Contabilidad, 2007).

CONCEPTO Y TIPOS DE ALIANZAS ESTRATÉGICAS

Desde el punto de vista conceptual, una alianza estratégica *“es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto”* (Federación Internacional de Contabilidad, 2007, p. 1366). Tomando en consideración la definición antes citada, resulta de importancia señalar que toda alianza estratégica surge producto del cumplimiento expreso y manifiesto de dos requisitos fundamentales; a saber: 1) la formalización de un acuerdo contractual en el cual dos o más agentes económicos deciden emprender una actividad económica 2) la premisa de que todas las decisiones estratégicas tanto financieras como operativas requieren del consentimiento unánime de todos los participantes en la alianza estratégica, es decir, de que dicha alianza estratégica es controlada en forma conjunta por todos sus participantes. En este sentido resulta bastante usual que los acuerdos contractuales para compartir el control de una alianza estratégica queden establecidos en los estatutos o reglamentos de ésta, asimismo dicho tipo de convenios normalmente incluyen aspectos tales como:

- El tipo de actividad y la duración de la alianza estratégica;
- El nombramiento del consejo directivo así como el establecimiento de los derechos de voto de los participantes en la alianza estratégica;
- Las aportaciones de capital hechas por cada uno de los participantes; y
- Los criterios para la distribución de los



ingresos, costos, gastos y utilidades derivadas de la operación de la alianza estratégica.

En la práctica las alianzas estratégicas pueden tener diferentes formas y estructuras, lo anterior dependiendo de los fines y objetivos que los participantes en el acuerdo contractual hayan definido y de la naturaleza de las operaciones que éstos desean desarrollar; es así como existen tres grandes tipos de alianzas estratégicas y por ende tres diferentes criterios para contabilizar los efectos financieros que dichas alianzas estratégicas tienen sobre los estados financieros individuales y consolidados de sus participantes, tal y como se detalla a continuación:

Operaciones Controladas de Forma Conjunta

Este tipo de alianzas estratégicas implica tan sólo el uso de activos y otros recursos de los participantes en el desarrollo de las actividades objeto del acuerdo contractual, es decir, en estos casos los participantes no constituyen ningún tipo de entidad o estructura financiera independiente de éstos. Un ejemplo típico de este tipo de alianzas estratégicas es cuando un productor de bebidas gaseosas suscribe un acuerdo con un distribuidor de bienes de consumo masivo, lo anterior a efecto de que este último se haga cargo de distribuir a nivel nacional las bebidas gaseosas producidas por el primero. Tal como puede apreciarse, en este caso cada uno de los participantes en la alianza estratégica maneja de forma independiente sus activos y pasivos y a su vez registra en forma independiente sus ingresos, costos y gastos. En situaciones como la antes mencionada, los criterios para la distribución de los beneficios o pérdidas generados por la alianza estratégica usualmente fueron establecidos

Existen tres grandes tipos de alianzas estratégicas y por ende tres diferentes criterios para contabilizar los efectos financieros que dichas alianzas estratégicas tienen sobre los estados financieros individuales y consolidados de sus participantes.

en el acuerdo contractual tal y como se describió en la sección anterior.

Registro Contable: de acuerdo con los criterios establecidos en la **NIC 31 “Participaciones en Negocios Conjuntos”** un participante en una operación controlada conjuntamente reconocerá en sus estados financieros individuales:

- ▶ Los activos que están bajo su control y los pasivos en los que ha incurrido; y
- ▶ Los gastos en que ha incurrido y su parte en los ingresos obtenidos por la venta de los bienes o la prestación de servicios derivados de la alianza estratégica.

Asimismo resulta de importancia indicar que dada la naturaleza del registro contable de este tipo de alianzas estratégicas, el participante no debe hacer ajuste ni movimiento contable alguno a nivel de sus estados financieros consolidados, lo anterior en vista de que tal y como se indicó anteriormente, el participante no constituye ni una entidad ni tampoco una estructura financiera independiente, razón por la cual el registro de los efectos de su participación en la alianza estratégica que-

da sólo a nivel de sus estados financieros individuales.

Activos Controlados de Forma Conjunta

En algunos casos los participantes en una alianza estratégica pueden acordar la administración conjunta de un activo, el cual se ha sido aportado o adquirido para cumplir con los propósitos establecidos en el acuerdo contractual. Al igual que en el caso de las operaciones controladas conjuntamente, este tipo de alianzas estratégicas no implica la constitución de una sociedad o la creación de una entidad independiente de los participantes. En la práctica resulta usual que esta clase de convenios sean llevados a cabo por parte de entidades que individualmente no pueden adquirir y administrar un activo pero que mancomunando esfuerzos con otros si logran obtener la capacidad financiera y operativa para hacer rentable la tenencia de ciertos activos comúnmente especializados; tal es caso de un conjunto de cinco cooperativas cafetaleras, las cuales decidieron firmar un acuerdo para la adquisición y administración conjunta de un beneficio de café, en este caso los cinco participantes en la alianza estraté-

gica no poseen en forma individual ni la capacidad financiera ni los volúmenes de producción de café necesarios para poder comprar y operar de forma rentable un beneficio de café; sin embargo al suscribir una alianza estratégica para la adquisición de dicho activo y por consiguiente al sumar sus recursos financieros y sus volúmenes de producción de café, las cinco cooperativas logran optimizar tanto el rendimiento operativo como financiero del activo en cuestión.

Registro Contable: siguiendo las pautas contenidas la **NIC 31 “Participaciones en Negocios Conjuntos”** un participante que posea un activo controlado de forma conjunta presentará en sus estados financieros individuales:

- >> Su porción de los activos controlados conjuntamente, clasificando estos de acuerdo con su naturaleza, por ejemplo propiedad, planta y equipo, propiedad de inversión o activos biológicos según sea el caso;
- >> Cualquier pasivo en que haya incurrido;
- >> Su parte de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente con los otros participantes, en relación con la >>



alianza estratégica;

- >> Cualquier ingreso por la venta o uso de su parte de la producción de la alianza estratégica, junto con su parte de cualquier gasto en que haya incurrido dicha alianza estratégica; y
- >> Cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en la alianza estratégica.

En lo relacionado al tratamiento contable que en el participante debe dar a este tipo de alianzas estratégicas dentro de sus estados financieros consolidados, resulta de importancia indicar que los criterios a seguir son los mismos que los descritos para el caso de las Operaciones Controladas de Forma Conjunta.

Entidades Controladas de Forma Conjunta

El tercero de los posibles esquemas que existen para concretar una alianza estratégica, consiste en la creación de una entidad cuyo capital esté representado por acciones comunes, las cuales a su vez serán adquiridas por los participantes en dicho convenio contractual. En este caso la entidad en cuestión funcionará exactamente igual que cualquier otra sociedad, salvo por la existencia de un acuerdo contractual el cual otorga a los participantes el control conjunto de la actividad económica que será desarrollada por la sociedad en cuestión.

Es así como tomando en consideración los criterios esbozados en el párrafo anterior, resulta claro que una entidad controlada de forma conjunta administrará sus activos, incurrirá en sus pasivos y gastos y obtendrá sus propios ingresos, asimismo dicha entidad estará en capacidad legal de suscribir contratos, contratar personal y obtener financiamiento para el desarrollo de sus proyectos. Los ejem-

plos descritos en los casos de operaciones y activos controlados en forma conjunta, son en esencia alianzas estratégicas que también pueden ser desarrolladas por medio de la creación de una entidad independiente de sus participantes.

Registro Contable: tomando como base los postulados contables contenidos en la **NIC 31 "Participaciones en Negocios Conjuntos"** los participantes en una entidad controlada de forma conjunta registrarán en sus estados financieros individuales los efectos de dicha alianza estratégica por el método de costo. *"El método de es un método de contabilización según el cual la inversión se registra por su costo. El inversor reconocerá los ingresos de la inversión sólo en la medida en que recibe distribuciones de las reservas por ganancias acumuladas de la entidad participada, surgidas después de la fecha de su adquisición"* (2007, p. 1366)

Por otra parte en lo relativo la presentación que los participantes deben hacer de sus entidades controladas conjuntamente en sus estados financieros consolidados, la Norma Internacional de Contabilidad antes citada propone el uso alternativo de uno de los dos métodos de registro que a continuación se describen:

- ▶ **Método de Consolidación Proporcional:** *"El método de consolidación proporcional establece que los estados financieros consolidados de cada uno de los participantes en una alianza estratégica deben incluir su parte proporcional de activos, pasivos, gastos e ingresos de la entidad controlada en forma conjunta"* (2007, p. 1366); o
- ▶ **Método de Participación:** *"El método de participación establece que los estados financieros consolidados de cada uno de los participantes en una alianza estratégica deben reconocer la inversión inicial registrándola al costo y a su vez deben reconocer en forma*

posterior los cambios que dicha inversión experimenta tras su adquisición por la proporción del patrimonio de la entidad controlada en forma conjunta que pertenece a cada participante. El resultado del período del participante recogerá la porción de que le corresponde en los resultados de dicha entidad" (2007, p. 1366).

Conclusión

En términos generales el estudio de los diferentes tipos de alianzas estratégicas así como de sus correspondientes tratamientos contables, hace posible el establecer algunas conclusiones de importancia acerca del impacto que este tipo de convenios contractuales tienen sobre los estados financieros y consecuentemente sobre las decisiones económicas y estratégicas que toman los participantes en este tipo de acuerdos, entre dichas conclusiones se destacan las siguientes:

Las alianzas estratégicas, independientemente de su naturaleza, características, formas de operación y efectos financieros que producen sobre sus participantes, son cada día más utilizadas por éstos en el curso normal de sus negocios. En este sentido resulta de suma importancia el que los empresarios e inversionistas costarricenses puedan valorar en forma precisa la conveniencia de ampliar el ámbito de aplicación de este tipo de convenios, lo anterior a efecto de poder potenciar y optimizar el uso de su infraestructura tanto operativa como financiera.

Tal y como se analizó en el presente estudio, el registro contable de las alianzas estratégicas y sus consecuencias sobre la posición financiera, resultados de operación y flujos de efectivo de sus participantes variará dependiendo de su naturaleza y forma de operación; razón por la cual resulta de suma importancia que los usuarios de la información financiera cuenten con los conocimientos necesarios para identificar en forma apropiada cada uno de los tipos de alianzas estratégicas y consecuentemente estén en capacidad de interpretar en forma adecuada las políticas contables y bases de medición

El registro contable de las alianzas estratégicas y sus consecuencias sobre la posición financiera, resultados de operación y flujos de efectivo de sus participantes variará dependiendo de su naturaleza y forma de operación.

que un participante sigue para el reconocimiento de este tipo de convenios tanto en sus estados financieros individuales como consolidados.

Dados los niveles actuales de competitividad y exigencia impuestos por los diferentes mercados, resulta previsible que cada día más y más empresarios vean en las alianzas estratégicas una oportunidad para incrementar sus posibilidades de éxito, razón por la cual obtener conocimiento acerca de sus esquemas de operación y registro contable se han convertido en factores de suma importancia para la implementación en la práctica de este tipo de acuerdos contractuales.

Referencias Bibliográficas

Alexander, D. y Archer, S. (2005). Guía Miller de NIC y NIIF (5a ed.). Lima, Perú: Editorial REDCONTABLE LLC.

Federación Internacional de Contabilidad (2007). Normas Internacionales de Información Financiera (9a ed.). México, D.F.: Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. (2003). Diferencias Importantes en PCGA en Canadá, Chile, México y Estados Unidos (2a ed.). México, D.F.: Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. (2007) Normas de Información Financiera (3a ed.). México, D.F.: Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Páginas Web:

CONASSIF. (2008). Normativa contable aplicable a los entes supervisados por SUGEF, SUGEVAL y SUPEN y a los Emisores No Financieros, (en línea). San José,

Costa Rica. Disponible en: <http://www.sugeval.fi.cr/esp/marcojuri/norvigente/general/NorContable.doc>

Gómez, JM. (2008). Joint Venture, (en línea). Colombia. Gerencia.com: Todo lo que el Contador y Empresario deben saber. Disponible en: <http://www.gerencia.com/joint-venture.html>, (2008, 8 marzo).

Gutiérrez V, M. (2003). Contabilidad de Negocios Conjuntos. . Técnica Contable (Revista electrónica), 656. España. Disponible en: http://www.tecnicacontable.com/ver_detalleArt.asp?idart=14376&action=ver&idmsg=3&goto=http%3A%2F%2Fwww%2Etecnicacontable%2Ecom%2Fver%5Fpdf%2Easp%3FidArt%3D14376

Nieves, F. (2006). Alianzas Estratégicas, (en línea). Bogotá, Colombia. Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/nosotros/que-es-gestiopolis.htm>

RESUMEN:

El proceso de globalización e integración económica ha traído consigo la necesidad de que los agentes económicos que participan en los diferentes mercados se hayan visto en la necesidad de buscar nuevas alternativas para hacer frente a los retos que hoy día les plantea un entorno mucho más dinámico y exigente. Es así como el establecimiento de alianzas estratégicas ha demostrado ser un efectivo mecanismo para maximizar el aprovechamiento de los recursos y ventajas competitivas de una gran cantidad de empresas a nivel mundial.

El presente estudio pretende reseñar cuál es la naturaleza y características de las alianzas estratégicas y a su vez describir el modelo operativo de los tres tipos de alianzas estratégicas que un participante usualmente puede acordar. Asimismo presenta una síntesis de los criterios contables que los participantes en una alianza estratégica deben seguir para el reconocimiento y medición tanto en sus estados financieros individuales como consolidados de los activos, pasivos, ingresos y gastos derivados de una alianza estratégica, lo anterior a efecto de cumplir con lo dispuesto por la **NIC 31 "Participaciones en Negocios Conjuntos"**, la cual establece los criterios de registro, valuación, presentación y revelación relacionados con este tema. Finalmente se hacen algunas reflexiones acerca de la importancia e implicaciones presentes y futuras que las alianzas estratégicas tienen dentro del ámbito empresarial.

Palabras Clave: alianza estratégica, control conjunto, acuerdo contractual, método de consolidación proporcional, método de participación.

SUMMARY:

The globalization and economic integration process has brought with it to the economic agents participating in different markets, the need to look for new alternatives to face the challenges that today's much greater dynamic and demanding environment present. Thus, the establishment of strategic alliances has shown to be an effective mechanism to maximize the use of resources and competitive advantages to a large amount of worldwide companies.

This work aims to outline the nature and characteristics of strategic alliances and at the same time describe the operating model of the three types of strategic alliances that a participant usually agrees to. In likewise manner, it shows a synthesis of the accounting principles that participants in a strategic alliance must follow to acknowledge and measure in both their own and consolidated financial statements the assets, liabilities, revenues and expenses found in IAS 31 "Financial Reporting of Interests in Joint Ventures", that establishes the criteria to record, evaluate, present and disclose facts related to this subject. Finally, some thought is given to the current and future importance and consequences that strategic alliances have in the business environment.

Keywords: Strategic alliance, joint control, contractual agreement, pro rata consolidation method, equity method