

LA AEIE COMO FORMULA DE COOPERACIÓN PARA LA PYME. APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA NIC 31

Rivero Fernández, María Dolores
Ramos Stolle, Asunción
Gallego Rodríguez, Elena

RESUMEN

Los retos que deben afrontar las pymes para mantenerse en un mercado abierto y dinámico exigen diseñar estrategias que les permitan ser competitivas y acceder a nuevos mercados u oportunidades sin perder su autonomía. En este contexto, la cooperación empresarial se presenta como una fórmula idónea de internacionalización. En este trabajo pretendemos, por un lado, dar a conocer las características que hacen de la AEIE la figura jurídica idónea para canalizar acuerdos de cooperación en el seno de la UE, y por otro, estudiar los aspectos contables derivados de la celebración de este tipo de acuerdos a la luz de la normativa internacional, exponiendo en un caso práctico aquellas operaciones que presentan mayores peculiaridades. La principal conclusión que podemos extraer de este trabajo es que el tratamiento dado por el IASB a los negocios conjuntos permite reflejar la esencia de la operación, al mostrar los estados financieros del partícipe la existencia de control compartido.

PALABRAS CLAVES: pyme, cooperación, internacionalización, control conjunto.

ABSTRACT

The challenges SMEs (small and medium enterprises) have to confront to maintain themselves in an open and dynamic market require the design of strategies which will allow them to be competitive and enter new markets without losing their autonomy. In this context, business cooperation is presented as an ideal formula of internationalisation. In this paper and by exposing in a practical case those operations which present the biggest peculiarities we intend to, on one hand, present the characteristics that make EEIG the ideal legal figure to canalise agreements of cooperation in the bosom of the EU, and on the other hand, study the accounting aspects derived from the celebration of this kind of agreements under the light of international legislation. The main conclusion we can draw from this paper is that the treatment given by IASB to joint businesses reflects the essence of the operation, as it shows the participant's financial statements of shared control.

KEY WORDS: SME, cooperation, internationalisation, joint control.

1. INTRODUCCIÓN

La nueva economía y sus elementos más representativos, la tecnología y la globalización han traído consigo nuevas oportunidades para la empresa vinculadas a la aparición de potenciales mercados emergentes, pero también puede suponer una seria amenaza, especialmente para las pymes al tener que competir en sus

tradicionales mercados locales con grandes multinacionales que cuentan con más recursos para responder a los constantes cambio de la demanda y las nuevas tecnologías. Esta realidad supone un entorno económico, ante el cual la empresa debe tomar una determinada actitud, la cual se reflejará en la estrategia que adopte para competir en un mercado sin fronteras internas.

Para poder desarrollar con éxito una estrategia de internacionalización es necesario que la empresa disponga de una adecuada dimensión y una estructura organizativa flexible que le permita adaptarse a mercados dinámicos. Así pues, es necesario el diseño de formas organizativas que permitan a la empresa competir y perdurar en este nuevo escenario. Estas dos circunstancias conjugadas: dimensión adecuada y flexibilidad, han potenciado extraordinariamente el surgimiento de fórmulas organizativas basadas en la cooperación entre empresas como una alternativa a considerar en sus planteamientos estratégicos, económicos, organizativos y territoriales.

La cooperación empresarial presenta, frente a otras estrategias empresariales de internacionalización, como la inversión directa en el extranjero o la fusión con empresas del mercado al que se accede, importantes ventajas como pueden ser la reducción de costes y de riesgos, mejora de la posición competitiva, la eliminación de comportamientos oportunistas, el aprovechamiento de sinergias, la consecución más rápida de los objetivos buscados o el aprendizaje de determinados procedimientos.

Con base en este planteamiento el objetivo que pretendemos con este trabajo es dar a conocer, en sus diversos aspectos, la figura de la Agrupación Europea de Interés Económico (AEIE) promovida por la Unión Europea como fórmula más adecuada para lograr la cooperación entre las empresas ubicadas en esta área geográfica. Así estructuramos nuestro trabajo en dos grandes bloques; el primero se refiere al fenómeno de la cooperación empresarial en sus diferentes aspectos, organizativo y jurídico. El segundo trata la problemática contable de esta forma organizativa tomando como referencia las Normas Internacionales de Contabilidad.

2. CARACTERIZACIÓN DE LA COOPERACIÓN EMPRESARIAL

La cooperación empresarial es una fórmula asociativa por la cual dos o más empresas, sin perder su personalidad jurídica, comparten voluntariamente algún recurso y/o conocimiento de tipo tecnológico, comercial o financiero con el objeto de desarrollar una estrategia común que redunde en ventajas competitivas y/o operativas para los participantes.

Así pues, las características básicas que definen las diferentes figuras asociativas a través de las cuales se desarrolla la cooperación empresarial se podrían sintetizar de la forma siguiente:

- La cooperación es un *acuerdo explícito* entre dos o más empresas.
- Tiene como objetivo el desarrollo de una *estrategia común* que se traduce en algún tipo de ventaja para los partícipes. La simple transacción mercantil no constituye un acuerdo de cooperación, por lo que se excluyen de esta categoría los contratos de compraventa aislados.
- Las empresas partícipes *conservan su identidad jurídica*, pudiendo desarrollar de forma individual la totalidad de sus actividades y mantener sus propias estrategias, sin que en ningún caso exista relación de control entre los partícipes, si bien es cierto que se produce una disminución de autonomía debido al necesario reparto de poder derivado de la coordinación que exige el desarrollo de la actividad conjunta objeto del acuerdo.
- Tiene *carácter temporal*, resultado del carácter dinámico de la cooperación que surge como respuesta de las empresas ante un entorno cambiante, por lo que una alteración del mismo puede provocar su

revocación o el establecimiento de nuevas alianzas.

El acuerdo por el que se establece la cooperación puede adoptar muy variadas formas: puede ser verbal, a modo de pacto entre caballeros o, como sucede en la mayoría de los casos, adopta forma escrita, pero también, en este último caso, puede consistir en un acuerdo informal o adoptar la forma de un contrato expreso que pueden estar más o menos estructurado, pudiendo llegar a dar lugar a una nueva organización independiente de los firmantes del acuerdo que se constituye para la coordinación y control de la actividad objeto del acuerdo, dando lugar a las denominadas genéricamente entidades de coparticipación o de control conjunto, acepciones que trasladan al castellano el término anglosajón de joint venture por el que se reconoce internacionalmente a estas entidades resultantes de un acuerdo de cooperación empresarial.

Partiendo de estas consideraciones, la cooperación empresarial se configura como la fórmula idónea para la internacionalización de la pyme, y la modalidad seleccionada vendrá determinada por el tipo de negocio o ventaja que se desea adquirir. Así, es frecuente que los acuerdos de comercialización se materialicen a través de franquicias, los de investigación a través de contratos de licencia, y aquellos cuya finalidad es el desarrollo del negocio en un nuevo mercado, pueden adoptar la forma de joint venture.

Desde la Unión Europea, en la última década, se han ideado fórmulas para potenciar la cooperación entre empresas y entidades de diferentes estados miembros, cuyo principal exponente es la Agrupación Europea de Interés Económico (AEIE), figura jurídica ideada para materializar acuerdos de cooperación más allá de las fronteras nacionales y cuyos aspectos formales y contables analizaremos en los siguientes epígrafes.

3. LA AEIE: ASPECTOS JURÍDICOS, PATRIMONIALES Y FISCALES

La AEIE está regulada a través del Reglamento CEE 2137/85 en cuya exposición de motivos se señala que se trata de crear una figura comunitaria para que personas físicas, sociedades y demás entes puedan cooperar en sus actividades más allá de las fronteras nacionales.

No existe en este Reglamento una definición de AEIE, simplemente se señala que los principales rasgos que la caracterizan son:

- Permite materializar acuerdos de cooperación.
- Su finalidad es el desarrollo o mejora de los resultados de la actividad de sus socios
- Se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar a la que desarrollen sus socios
- Carece de ánimo de lucro para sí misma, en caso de obtención de beneficios, o pérdidas, serán considerados como de los socios y repartidos entre ellos en la proporción prevista en el contrato o en su ausencia por partes iguales.

Recogiendo los rasgos característicos señalados en el Reglamento, diversos autores⁸² han aportado diferentes definiciones de esta figura jurídica. Por su claridad destacamos la efectuada por Gómez Calero, J. (1993, p. 64), que define la agrupación europea como un “ente jurídico, integrado por personas jurídicas o físicas que ejercen actividades económicas o profesiones liberales en el territorio de la Comunidad, nacido de un contrato y dotado de capacidad de obrar, cuyo objeto debe estar vinculado con carácter auxiliar a las actividades de sus miembros y

⁸² Son destacadas las definiciones de Monge Gil (1993), Pau Pedrón (1992)

cuya finalidad debe consistir en facilitar o desarrollar dichas actividades y en mejorar o acrecentar su resultado, pero no en obtener beneficios para sí mismo”.

Las características que definen esta figura, en sus aspectos jurídico, patrimonial y fiscal, pueden sintetizarse de la forma siguiente:

3.1. RÉGIMEN JURÍDICO DE LA AEIE

El Reglamento CEE nº 2137/85, confiere uniformidad al marco jurídico que ampara a esta figura, regulando unas normas comunes sobre la constitución y funcionamiento de la agrupación en todos los estados miembros, relativas a los siguientes aspectos: condiciones de constitución, organización interna, protección de terceros, y lo referente a los miembros de la agrupación.

No obstante, el propio Reglamento prevé una serie de cuestiones que deben ser reguladas por las respectivas legislaciones nacionales: personalidad jurídica, contrato de agrupación, funcionamiento interno, número máximo de miembros, administradores, disolución, etc., siendo aplicable en cada caso la legislación interna del estado miembro en el que la agrupación tenga su sede. A este respecto, los países comunitarios han adoptado diversas posturas a la hora de designar la legislación aplicable al contrato de agrupación, pudiendo diferenciar dos opciones, la aplicación de las normas internas comunes a toda persona jurídica o introducir en su ordenamiento jurídico una figura similar a la AEIE.

Asimismo, deben tomarse en consideración determinadas cuestiones no contempladas por el Reglamento, como pueden ser las relativas a la actividad económica desarrollada por la agrupación, a la competencia, al derecho laboral, propiedad industrial, etc., que deben ser reguladas de acuerdo con las disposiciones del derecho nacional del país en que la agrupación tenga su domicilio social.

En definitiva, la AEIE está sometida a tres tipos de normas que podemos clasificar en:

- Normas de alcance comunitario: el Reglamento Comunitario
- Normas propias de alcance nacional: la ley aplicable a la agrupación nacional, y
- Normas específicas de alcance nacional: derecho societario, laboral, de defensa de la competencia, etc.

3.2. EL RÉGIMEN PATRIMONIAL DE LA AEIE

La agrupación al desarrollar una actividad debe disponer de los medios económicos necesarios que posibiliten la realización de la misma, contemplándose dos posibles vías para dotar de recursos a la agrupación que dan lugar a dos modalidades de constitución; con capital cuando a la agrupación se aporten los bienes necesarios para el desarrollo de la actividad que constituye su objeto, posibilitando que ésta sea titular de un patrimonio, o sin capital cuando los socios aportan las cantidades necesarias para sufragar los gastos que se originan en la realización de la actividad de la agrupación.

Desde un punto de vista legal, la financiación mediante aportaciones patrimoniales a título de capital o mediante cuotas de contribución, no es contemplada directamente en el Reglamento (1985)⁸³, por lo que se hace

⁸³ La Comisión de las Comunidades Europeas en su documento sobre la participación de las AEIE en licitaciones públicas y en programas financiados con fondos públicos, hace referencia a este aspecto indicando la posibilidad de que la agrupación

necesario remitirse a las diferentes legislaciones nacionales sobre agrupaciones de interés económico de los Estados miembros, con el fin de analizar si se pronuncian sobre este aspecto o bien queda sometido a la voluntad de las partes. El capital en el caso de que exista no se configura como garantía ante terceros al quedar sus deudas avaladas con el patrimonio personal de los miembros, al responder éstos personal e ilimitada con su patrimonio.

La primera modalidad de constitución, con aportaciones a título de capital, suele utilizarse cuando la agrupación se constituye para desarrollar una actividad complementaria a la de sus miembros que requiere la afectación de unos determinados bienes. Salvo disposición contraria en el contrato, las aportaciones realizadas por los socios determinarán su cuota de participación en la agrupación, que incidirá en el reparto de las pérdidas o los beneficios que ésta obtenga.

La segunda modalidad de financiación, a través de cuotas contributivas, es más frecuente en aquellas agrupaciones cuyo objeto es, simplemente, coordinar la actividad de sus miembros, sin que sea necesaria una estructura financiera afecta a la actividad. En este caso, la participación en los gastos puede contemplarse como:

- Cuotas fijas: los socios ingresarán periódicamente a nombre de la agrupación una cantidad fija acordada en el contrato de constitución, independientemente de la utilización que haya hecho el socio de los servicios de la agrupación. El porcentaje de participación en los gastos determinará la proporción de los beneficios o pérdidas correspondientes al socio, salvo que en contrato se estipule otra cosa.
- Cuotas variables: la contribución mediante cuotas variables se establece, normalmente, como un sistema complementario a las cuotas fijas; en este caso, el socio aporta periódicamente una cantidad fija y, además, una variable en función de la utilización que cada miembro haga de la agrupación.

3.3. RÉGIMEN FISCAL DE LA AEIE

Como ente jurídico que desarrolla una actividad empresarial, la AEIE está sujeta a los dos tributos básicos: Impuesto de Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido. Además, puede ser sujeto pasivo de otros tributos contemplados en las legislaciones nacionales, tales como los impuestos que gravan las transmisiones patrimoniales, el desarrollo de una actividad económica, etc.

El régimen fiscal de la agrupación está regulado básicamente a través de dos normas: el Reglamento comunitario (1985) y de la Sexta Directiva del Consejo (1977)⁸⁴ relativa al impuesto sobre el valor añadido. La primera de ellas, el Reglamento comunitario, únicamente establece el régimen fiscal aplicable a las AEIE en el Impuesto de Sociedades, tanto en el considerando 14 del preámbulo como en el artículo 40, en el que se indica que los resultados de la actividad de la agrupación sólo estarán sujetos a nivel de sus miembros (régimen de transparencia fiscal).

Dado que la agrupación desarrolla una actividad auxiliar a la de sus socios, se convierte en el instrumento a través del cual éstos obtienen o incrementan sus beneficios, por lo que son los socios los que deben soportar la carga del gravamen; si bien, es la agrupación el sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades⁸⁵. Es por ello, que el

se constituya con o sin capital, pudiendo realizarse todo tipo de aportaciones, dinerarias, no dinerarias e incluso aportación de "industria".

⁸⁴ 77/388/CEE: Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme. DOCE L 242 de 21/09/1977.

⁸⁵ Sobre este aspecto puede consultarse López-Santacruz Montes, J.A. en *Comentarios a la Ley de Agrupaciones de Interés Económico*, Pau Pedrón, A. (1992).

artículo 21 del Reglamento establece que los beneficios o pérdidas de la agrupación se considerarán como beneficios o pérdidas de los socios, pasando a integrar su base imponible, y tributando por ellos en el Impuesto de Sociedades, si son personas jurídicas, o en el Impuesto de la Renta si son personas físicas. Esta forma de tributación de los resultados evita la doble imposición que se produciría si los beneficios son gravados a nivel de la agrupación y una vez repartidos, como dividendos obtenidos por los socios.

Por su parte, la Sexta Directiva (1977) relativa al régimen del IVA, considera como sujeto pasivo a efectos de este impuesto a toda persona que realice una actividad económica, por lo que la agrupación estará sometida a este tributo.

4. LA AEIE. ASPECTOS CONTABLES

El Comité de Normas Contables Internacionales (IASB) en la NIC 31, analiza los aspectos contables de los negocios conjuntos y la presentación de información financiera en los estados contables de los partícipes, con independencia de la forma jurídica que estos acuerdos adopten.

La NIC 31, parte de una clasificación de los negocios conjuntos estableciendo tres modalidades que determinan la información financiera a presentar por los partícipes: operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente y entidades controladas conjuntamente.

- Operaciones controladas conjuntamente

Supone el uso de activos y otros recursos propiedad de los socios, sin que se requiera la constitución de una nueva empresa o de una estructura financiera independiente de la de los partícipes, pudiendo ser sus propios empleados los que desempeñen las actividades objeto del acuerdo de cooperación. El contrato en el que se recoge el control conjunto debe indicar el criterio a aplicar para el reparto de los ingresos.

- Activos controlados conjuntamente

Esta modalidad de negocio conjunto viene determinada por la existencia de control o propiedad conjunta de los partícipes sobre determinados bienes utilizados en el desarrollo de la actividad común. La participación de los socios en los beneficios y en los gastos se establece en función de su porcentaje de participación en los activos controlados conjuntamente. En este caso tampoco es necesaria la creación de una nueva entidad distinta a los socios.

- Entidades controladas conjuntamente

Se trata de una modalidad de negocio conjunto caracterizada por la creación de una sociedad de carácter capitalista, una asociación entre empresas u otra entidad similar, en la que cada uno de los socios posee una participación, y que estará sometida a control conjunto.

ACCOUNTING TRENDS

Los socios tienen derecho a participar en los beneficios obtenidos por la entidad coparticipada en la proporción establecida en el contrato; es frecuente también que las empresas socios compartan los bienes o servicios generados a través del desarrollo de la actividad conjunta.

La NIC señala que las empresas partícipes en una entidad conjunta reflejarán su participación en la misma como una inversión financiera e indica la información a proporcionar por parte de éstas en sus estados financieros consolidados.

Teniendo en cuenta los rasgos que caracterizan a la AEIE: actividad auxiliar, ausencia de ánimo de lucro, responsabilidad de los socios solidaria e ilimitada, puede constituirse con la finalidad de:

- realizar de forma conjunta una operación (diseño, fabricación, comercialización o distribución de un producto),
- explotar de forma conjunta un activo
- desarrollar conjuntamente un negocio

La inclinación por una u otra modalidad es lo que determinará la elaboración y presentación de la información financiera.

En el caso de la realización conjunta de una operación, cada partícipe utiliza su propio inmovilizado material y produce sus bienes, asume sus propios gastos y deudas, compartiendo únicamente con el partícipe los ingresos de la venta del producto conjunto y algunos gastos asociados a la misma. Por lo tanto, deben figurar en los estados financieros individuales de cada partícipe y en los consolidados los activos bajo su control, los pasivos y gastos en los que han incurrido y la parte de los ingresos que se han obtenido con la operación conjunta.

Si la finalidad de la agrupación es explotar conjuntamente un activo, cada partícipe obtendrá ingresos por dicha explotación e incurrirá en la parte de los gastos asociados a la misma. El partícipe debe reconocer en los estados financieros individuales, y en los consolidados los activos controlados conjuntamente, clasificados según su naturaleza y no como una inversión financiera. Cualquier pasivo en el que haya incurrido en relación con los activos objeto del negocio, de forma individual o conjuntamente con los otros partícipes. Cualquier gasto individual o conjunto que afronte el partícipe en relación con el negocio conjunto. Por último, reflejará cualquier ingreso que obtenga por la venta o uso de su parte de la producción relacionada con el activo controlado conjuntamente.

Si la agrupación desarrolla una actividad económica independiente a la de los socios, pero controlada conjuntamente por ellos, estará obligada a llevar sus propios registros contables, y los partícipes reflejarán en sus estados financieros individuales su participación en la agrupación como una inversión financiera.

En el caso de que el partícipe elabore estados financieros consolidados, para reflejar su participación en la entidad controlada conjuntamente, la NIC establece un tratamiento de referencia, la consolidación proporcional y un tratamiento alternativo, el procedimiento de puesta equivalencia.

En la aplicación del método de integración proporcional se contemplan dos modalidades:

- el partícipe puede combinar su parte de cada uno de los activos, pasivos, gastos e ingresos línea por línea con las partidas similares de sus estados financieros consolidados, o

- incluir en partidas separadas dentro de sus estados financieros consolidados, su parte de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad controlada conjuntamente.

La NIC aborda la problemática contable relativa a las transacciones que se pueden producir entre el partícipe y la entidad conjunta contemplando dos situaciones, la aportación o venta de activos a la empresa controlada conjuntamente, y la compra de activos por parte del partícipe a la empresa conjunta, que a continuación pasamos a describir.

4.1. APORTACIÓN O VENTA DE ACTIVOS A LA AEIE

Cuando un partícipe aporte o venda activos al negocio conjunto y estos sean vendidos a terceros, el socio debe reconocer su parte de cualquier ganancia o pérdida derivada de la transacción atendiendo al fondo económico de la misma. Cuando la empresa controlada conjuntamente mantenga dichos activos y siempre que el partícipe haya transferido los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, éste deberá reconocer sólo la parte de los beneficios o pérdidas que sea atribuible a los intereses de los otros partícipes.

En el caso de que se evidencie una pérdida, la NIC adopta una postura prudente, al recomendar que el partícipe reconozca la totalidad de la misma cuando tenga su origen sea una disminución del valor neto realizable de los activos circulantes o una pérdida por deterioro.

La SIC 13, por su parte aclara, con respecto a lo anterior, que cuando un partícipe aporte activos no monetarios a la empresa controlada conjuntamente, como acciones o activos fijos, a cambio de una participación en el capital social de la misma, el partícipe deberá reconocer en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio la parte de la pérdida o la ganancia atribuible a su participación en el capital, con las siguientes excepciones:

- Que los riesgos y beneficios atribuibles a la propiedad del activo no monetario no se hayan transferido a la empresa controlada conjuntamente.
- Que la pérdida o ganancia atribuible a la aportación no monetaria no pueda determinarse con suficiente fiabilidad.
- Que las aportaciones no monetarias sean semejantes a las aportaciones hechas por los otros partícipes. Se entiende que son semejantes, cuando tienen una naturaleza similar, un uso similar en la misma línea de negocio y un valor razonable semejante

En caso de que concurra alguna de estas circunstancias, la pérdida o ganancia deberá considerarse no realizada y, por tanto, no deberá reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que deberá eliminarse con los activos subyacentes bajo el método de consolidación proporcional o contra la inversión bajo el procedimiento de puesta en equivalencia, presentándose como pérdidas o ganancias diferidas en el balance consolidado del partícipe. Si concurren dichas circunstancias y el partícipe recibe, además de una participación en el capital, activos monetarios o no monetarios que no sean semejantes a los que él aportó, deberá reconocer en su cuenta de pérdidas y ganancias una parte adecuada de la pérdida o ganancia surgida en la transacción.

4.2. COMPRA DE ACTIVOS POR EL SOCIO A LA AEIE

Cuando un partícipe compre activos a la empresa controlada conjuntamente, la NIC 31 establece que éste no deberá reconocer su participación en las ganancias de la empresa controlada conjuntamente hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente.

El partícipe reconocerá su parte en las pérdidas derivadas de estas transacciones, de la misma forma que con las ganancias, con el matiz de que las pérdidas han de reconocerse enseguida porque se deben a una disminución de valor neto realizable del activo o a una pérdida por deterioro, según lo establecido en la NIC 36- Deterioro del valor de los Activos.

4.3. INFORMACIÓN A REVELAR EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL PARTICIPE

Con relación a la información a suministrar en los estados financieros del partícipe, la NIC incide de forma especial en lo que a pasivos contingentes y compromisos de inversión se refiere, señalando al respecto:

Salvo que la probabilidad de pérdida sea remota, un partícipe deberá incluir información, de forma separada, de los siguientes pasivos contingentes:

A. Cualquier pasivo contingente en el que el partícipe haya incurrido, en relación con sus intereses en la empresa controlada conjuntamente y su participación en cada uno de los pasivos contingentes en que haya incurrido conjuntamente con otros partícipes.

B. Su participación en los pasivos contingentes de la propia empresa controlada conjuntamente, que le supongan un pasivo contingente a ésta.

C. Aquellos pasivos contingentes que surgen porque el partícipe es responsable, eventualmente, de los pasivos de otros partícipes en la empresa controlada conjuntamente.

De igual forma, separadamente de otros compromisos, se deberá incluir información sobre el importe total de los siguientes compromisos respecto de sus intereses en la empresa controlada conjuntamente:

- Cualquier compromiso de inversión en activos fijos que haya asumido el partícipe como consecuencia de su participación en la empresa controlada conjuntamente, así como su participación en los compromisos de inversión en activos fijos de los otros partícipes de la empresa coparticipada.
- Su participación en los compromisos de inversión en activo fijo asumidos por la propia empresa controlada conjuntamente.

Deberá presentarse una relación con el nombre y descripción de los intereses en la empresa controlada conjuntamente y el porcentaje de participación que se mantiene en la misma.

APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA NIC 31

Tras analizar el contenido de la NIC 31, vamos a ver de forma práctica las transacciones entre un partícipe y la AEIE, estructurándolas en tres apartados:

- Aportación de activos no monetarios a cambio de participaciones en el capital de la agrupación
- Venta de activos del partícipe a la agrupación
- Compra de activos del partícipe al negocio conjunto

Aportación de activos no monetarios a cambio de participaciones en el capital de la agrupación

CITIES IN COMPETITION

La SIC 13 contempla que el partícipe debe reconocer la pérdida o ganancia atribuible a su participación en el capital.

Ejemplo:

Dos partícipes, A y B, siendo A la matriz de un grupo societario, deciden crear una AEIE participada en un 50%, para lo cual, A aporta un terreno cuyo valor neto contable (VNC) son 30.000 euros y el valor de mercado 50.000 €. La valoración de la aportación por la agrupación es de 50.000 €.

Ajustes a realizar para la elaboración de los estados financieros consolidados de A

En balance

10.000	P y G (A)	Terrenos (AEIE)	10.000
--------	-----------	-----------------	--------

En P y G

10.000	B° procedente I M (A)	Saldo de P y G (A)	10.000
--------	-----------------------	--------------------	--------

Venta de activos del partícipe a la agrupación

1. Supongamos que A vende a la AEIE un terreno que adquirió por 300 € por 400 €, realizándose la operación al contado. La AEIE vende el terreno a terceros por 800 €.

Ajustes:

En P y G

100	B° procedente I M (A)	B° atribuible a A B° atribuible a B	50 50
-----	-----------------------	-------------------------------------	-------

2. Mismo caso anterior, con la consideración de que la AEIE no vende el terreno a terceros

Ajustes:

En balance

50	P y G (A)	Terrenos (AEIE)	50
----	-----------	-----------------	----

En P y G

50	B° procedente I M (A)	Saldo de P y G (A)	50
----	-----------------------	--------------------	----

3. La empresa A vende a la AEIE un terreno de 125 € por 100 €. Al cierre el terreno permanece en la agrupación siendo el valor de mercado del terreno de 130 €.

Ajustes:

ACCOUNTING TRENDS

En balance

12,5	Terrenos (AEIE)	P y G (A)	12,5
------	-----------------	-----------	------

En P y G

12,5	Saldo de P y G (A)	Pérdida procedente IM (A)	12,5
------	--------------------	---------------------------	------

4. La empresa A vende a la AEIE un terreno de 125 € por 100 €. Al cierre el terreno permanece en la agrupación siendo el valor de mercado del terreno de 100 €.

En balance

25	Terrenos (AEIE)	P y G (A)	25
----	-----------------	-----------	----

En P y G

25	Saldo de P y G (A)	Pérdida procedente IM (A)	25
----	--------------------	---------------------------	----

Compra de activos del partícipe al negocio conjunto

1. La empresa A compra mercancías a la AEIE por 900 € al contado con una pérdida de 80 €. Al cierre del ejercicio A solo había vendido a terceros el 25% de la mercancía por un precio de 300 €

Ajustes:

En balance

30	Mercaderías (A)	P y G (AEIE)	30
----	-----------------	--------------	----

En P y G

900	Venta de mercaderías (AEIE)	Compras mercaderías (A)	de	900
30	Saldo de P y G (AEIE)	Variación existencias (A)	de	30

CITIES IN COMPETITION

2. La empresa A compra mercancías a la AEIE por 800 € al contado con una pérdida de 100 €. Al cierre del ejercicio A no ha vendido la mercancía a terceros. El valor de mercado se estima en 900 €.

Ajustes:

En balance

50	Mercaderías (A)	P y G (AEIE)	50
----	-----------------	--------------	----

En P y G

800	Venta de mercaderías (AEIE)	Compras mercaderías (A)	de 800
50	Saldo de P y G (AEIE)	Variación existencias (A)	de 50

3. La empresa A compra mercancías a la AEIE por 700 € al contado con una pérdida de 300 €. Al cierre del ejercicio A no ha vendido la mercancía a terceros. El valor de mercado se estima en 840 €.

Ajustes:

En balance

70	Mercaderías (A)	P y G (AEIE)	70
----	-----------------	--------------	----

En P y G

700	Venta de mercaderías (AEIE)	Compras mercaderías (A)	de 700
70	Saldo de P y G (AEIE)	Variación existencias (A)	de 70

5. CONCLUSIONES

El estudio de la AEIE desde una perspectiva formal y contable nos permite afirmar, por un lado que es esta la fórmula jurídica más adecuada para canalizar acuerdos de cooperación entre empresas, especialmente pymes, en el seno de la UE, y por otro que el tratamiento contable recogido en la NIC 31, para informar acerca del negocio conjunto, permite reflejar perfectamente la esencia de la operación, al mostrarse en los estados financieros del partícipe la existencia de control compartido.

En detalle, los aspectos más relevantes son:

- A la hora de proporcionar información sobre los negocios conjuntos, y en consecuencia sobre la AEIE, debe atenderse a la esencia de la operación que subyace y que radica en la existencia de control

conjunto.

- Si la agrupación se constituye con capital y el partícipe elabora estados financieros consolidados, se recomienda para informar acerca del negocio conjunto utilizar como método preferente el de integración proporcional, pues permite reflejar mejor la realidad económica del control por parte del partícipe de los resultados económicos futuros derivados de la actividad de la agrupación.
- En el caso de que el partícipe aporte activos no monetarios a la agrupación a cambio de participaciones en la misma, éstos se valorarán atendiendo a su valor razonable, de lo que se derivará una pérdida o una ganancia para el socio
- En las operaciones entre la agrupación y el partícipe se reconocen las pérdidas de forma inmediata cuando tiene su origen en un deterioro del inmovilizado o una reducción del valor neto de los activos corrientes.

BIBLIOGRAFIA

GOMEZ, J. (1993): *Las agrupaciones de interés económico*. Ed. J.M Bosch, Barcelona.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB): *Norma Internacional de Contabilidad*, nº 31: "Información financiera sobre los intereses en negocios conjuntos", IASB, 2003

MONGE, A.L. (1993): *Las agrupaciones de interés económico*. Ed. Tecnos, Madrid.

PAU, A. (coord.) (1992): *Comentarios a la Ley de agrupaciones de interés económico*. Ed. Tecnos. Madrid.

REGLAMENTO (CEE) nº 2137/1985 del Consejo de 25 de julio de 1985, relativo a la constitución de una agrupación europea de interés económico. DOCE L 199 de 31 de julio de 1985.