

ASPECTOS RELEVANTES DE LAS FORMAS SOCIETARIAS:
LOS CONTRATOS DE COOPERACIÓN EMPRESARIAL Y LAS
NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

- . JULIO 2007 . -

AUTOR: TOMAS MATÍAS VERDÚ CONTRERAS. ECONOMISTA. AUDITOR DE CUENTAS. CATEDRÁTICO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS Y ORGANIZACIÓN Y GESTIÓN COMERCIAL. VOCAL DE LA JUNTA DE GOBIERNO DEL ILUSTRE COLEGIO OFICIAL DE TITULADOS MERCANTILES Y EMPRESARIALES DE LA REGIÓN DE MURCIA.

INDICE DE CONTENIDOS:

A. SOCIEDADES MERCANTILES Y DE FUNCION SOCIAL:

- 1. SOCIEDADES ANÓNIMAS: NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.**
- 2. SOCIEDADES COOPERATIVAS: NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.**
- 3. LOS CONTRATOS DE COOPERACIÓN EMPRESARIAL: NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.**
 - a. El Contrato de Comisión: Los Negocios de Comisión.**
 - b. El Contrato de Cuenta en Participación.**
 - c. Las Agrupaciones de Interés Económico y las Uniones Temporales de Empresas.**
 - d. Las Sociedades y Fondos de Capital Riesgo.**
 - e. Los Contratos de Franquicia y los KNOW-HOW.**
 - f. Las Agencias y Sucursales.**

A. SOCIEDADES ANÓNIMAS: NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

NORMA INTERNACIONAL: NICE-NIIF	CONTENIDO/ALCANCE:
A) ASPECTOS DE INTERÉS: A1. Los Costes de Transacción. EL IMPORTE NETO DEL INCENTIVO FISCAL RELACIONADO.	1. Los costes de transacción que correspondan a cualquier partida del Patrimonio, salvo los costes de emisión de un Instrumento de Patrimonio directamente atribuibles a la adquisición de un “Negocio”, que se contabilizan conforme a la NIIF-3, que se aplica a las “Combinaciones de Negocios”, se contabilizan como una DEDUCCION DEL PATRIMONIO, por el importe neto de cualquier incentivo

	fiscal relacionado.
B) ACCIONES: B1. Acciones Privilegiadas. CONTABILIZACIÓN SEPARADA	1. Se exige la presentación de los Instrumentos Financieros atendiendo a su fondo económico, de modo que se requiere la contabilización separada de sus componentes. De conformidad con lo anterior, si un Instrumento Financiero contiene un elemento de Pasivo y otro de Patrimonio Neto, estos elementos se clasifican de forma separada.
C) ACCIONES: C1. Acciones sin voto. NIC-32	1. Según la NIC-32, un Instrumento de Patrimonio es todo contrato que conlleve una participación en los Activos de la Entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Es el FONDO ECONÓMICO del Instrumento Financiero, mas que su forma legal, el criterio que decide su clasificación. Bajo la normativa contable internacional las acciones sin voto se deben considerar como un Pasivo Financiero, salvo condiciones especiales de una emisión concreta según las cuales pudieran considerarse Instrumentos compuestos.
C) ACCIONES: C2. Acciones Rescatables.	1. El emisor de un Instrumento Financiero debe clasificar el mismo atendiendo a su FONDO ECONÓMICO. Así, en la emisión de “Acciones Preferentes” en las que se prevea su amortización obligatoria por parte del emisor, por un importe determinado y en una fecha futura concreta u otorguen al tenedor el derecho de exigir al emisor su amortización en, o partir de, una fecha concreta, por un importe determinado, dado que este Instrumento cumple la definición de Pasivo Financiero, se clasifica como tal.
D) NEGOCIOS SOBRE LAS PROPIAS ACCIONES. D1. Adquisiciones Derivativas.	1. Si una Entidad recompra sus Instrumentos Propios de Patrimonio, los mismos se deducen del Patrimonio Neto y no se reconoce ninguna Ganancia o Pérdida en el Resultado por venta o cancelación.
E) AMPLIACIONES DE CAPITAL: MODALIDADES. E1. Aportaciones Dinerarias	1. Los costes relacionados con la emisión de una partida del Patrimonio, salvo los relacionados con una “Combinación de Negocios”, que se registran conforme a la NIIF-3, se

	contabilizan como una Deducción del Patrimonio, por el importe neto de su efecto fiscal.
--	--

B. SOCIEDADES COOPERATIVAS: NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD:

NORMA INTERNACIONAL: NICE-NIIF	CONTENIDO/ALCANCE:
A) FINANCIACIÓN DE LA SOCIEDAD COOPERATIVA: (CINIIF N° 2) INTERPRETACIÓN:	1. Conforme a la Interpretación CINIIF N° 2 “Cuotas Participativas de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares”, tales cuotas Participativas se clasifican como un Pasivo Financiero o como un Instrumento de Patrimonio, dependiendo de las características de estas cuotas, especialmente de su reembolso. El derecho contractual de los socios por las aportaciones realizadas en las Entidades Cooperativas a solicitar el “Rescate” no implica, por si mismo, clasificarlo como un Pasivo Financiero o como Patrimonio Neto. Los términos y condiciones anteriormente expuestos, incluyen las Leyes locales aplicables, los Reglamentos o los Estatutos de la Entidad, vigentes en la fecha de la clasificación, si bien nos se tendrán en cuenta las modificaciones esperadas de dichas Leyes, Normas Reglamentos o Estatutos Particulares. a) Las aportaciones de los socios serán consideradas Patrimonio Neto, si la Entidad tiene el derecho incondicional a rechazar el rescate de las mismas. b) Las Leyes locales, los Reglamentos o los Estatutos de la Entidad pueden imponer diferentes tipos de prohibiciones para el rescate de las aportaciones de los socios. Si el rescate estuviera incondicionalmente prohibido por la Ley local, por Reglamento o por los Estatutos de la Entidad, las aportaciones de los socios serán clasificadas como

	Patrimonio Neto. No obstante, las aportaciones de los socios no integrarán el Patrimonio Neto si las citadas cláusulas de la Ley local, del Reglamento o de los Estatutos de la Entidad prohíben el rescate únicamente si cumplen ciertas condiciones, como pueden ser restricciones en función de la liquidez de la Entidad. c) La prohibición incondicional podría ser absoluta, de forma que todos los rescates estén prohibidos. Dicho prohibición también podría ser parcial de forma que se rete el rescate de las aportaciones de los socios si el mismo diese lugar a que el número de aportaciones del capital desembolsado que representan las mismas cayese por debajo de un determinado nivel. En este supuesto, las aportaciones de los socios por encima del nivel a partir del cual se aplique la prohibición de rescate serán PASIVOS, salvo que la Entidad tuviera un derecho incondicional a rechazar el rescate, en los términos establecidos en esta interpretación. En determinados casos, el numero de aportaciones o el importe del capital desembolsado sujeto a la prohibición de rescate puede variar en el tiempo. En consecuencia, dichas variaciones darán lugar a una transferencia entre Pasivo Financiero y Patrimonio Neto. <u>NOTA:</u> La Interpretación entro en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1-1-2005, y ha sido adoptada por la Unión Europea, mediante el Reglamento CE/1.073/2005
--	---

C. EL CONTRATO DE COMISIÓN: LOS NEGOCIOS DE COMISIÓN: NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD:

NORMA INTERNACIONAL: NICE-NIIF	CONTENIDO/ALCANCE:
A) OPERACIONES POR CUENTA DE TERCEROS: - NIC-18 - “Ingresos Ordinarios”	1. El IASB, regula el tratamiento contable de los Ingresos Derivados de Servicios de Agencia, en los que interviene un Agente y un Comisionista, indicando que en una relación de comisión, entre un principal y un comisionista, las entradas brutas de Beneficios Económicos del Comisionista incluyen importes recibidos por cuenta del principal, que no suponen aumentos en el Patrimonio Neto de la Empresa. 2. Los importes recibidos por cuenta del principal no constituirán INGRESOS ORDINARIOS, aunque si lo será el importe de las comisiones. 3. El IASB, establece en la NIC-18, que los Ingresos Ordinarios derivados de VENTAS A INTERMEDIARIOS: a) Distribuidores. b) Comisionarios y otros. Se reconocen cuando se hayan traspasado los riesgos y ventajas de la propiedad. No obstante, cuando el comprador este actuando como agente, la venta tendrá la consideración de venta en consignación, y por tanto, no se registra beneficio alguno salvo, en su caso la COMISIÓN. 4. El IASB, establece en la NIC-18, que los INGRESOS ORDINARIOS, incluyen únicamente las entradas brutas de Beneficios Económicos que recibe una Entidad en su propio nombre. En una relación de Agencia, los importes cobrados por cuenta y en nombre del comitente no se consideran INGRESOS ORDINARIOS. Los ingresos ordinarios en estos casos se determinan por el importe de la comisión.

D. EL CONTRATO DE CUENTA EN PARTICIPACIÓN: NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD:

NORMA INTERNACIONAL: NICE-NIIF	CONTENIDO/ALCANCE:
A) INTERESES EN NEGOCIOS CONJUNTOS: - NIC-31 -	1. El IASB, desarrolla mediante la NIC-31, “Intereses en Negocios Conjuntos”, las Entidades controladas conjuntamente, las operaciones controladas conjuntamente y los Activos controlados conjuntamente. 2. El IASB, considera que un “Negocio Conjunto”, es un acuerdo contractual por el que dos o mas partícipes emprenden una actividad económica sujeta a control conjunto o la existencia de un acuerdo contractual es el elemento que diferencia los “Negocios Conjuntos” de las “Inversiones en Asociadas”. 3. Para el IASB, una “Operación Controlada Conjuntamente”, implica el uso de Activos y otros recursos de los partícipes, mas que el establecimiento de una Entidad Independiente de los partícipes. 4. “Los Activos controlados conjuntamente”, implican el control conjunto y, a menudo, la propiedad conjunta, por los partícipes de uno o mas Activos aportados al “Negocio Conjunto”. Estos Activos se utilizan para que los partícipes obtengan beneficios. 5. El IASB, desarrolla en la NIC-31, el tratamiento contable a aplicar a las transacciones realizadas entre el Partícipe y el Negocio Conjunto. 6. De igual manera, el IASB, contempla la posibilidad de que el “Negocio Conjunto”, no este obligado a llevar Registros Contables por separado, si bien los partícipes pueden preparar “Informes Contables” para la Dirección de

	forma que se pueda evaluar el rendimiento del negocio conjunto. Por su parte, los Participes en operaciones controladas conjuntamente y en Activos controlados conjuntamente han de reconocer en sus Estados Financieros individuales, los Activos, Pasivos, Gastos e Ingresos derivados de sus intereses en aquellos.
--	---

E. LAS AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO Y LAS UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS: NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

NORMA INTERNACIONAL: NICE-NIIF	CONTENIDO/ALCANCE:
A) CONSIDERACIONES GENERALES DE INTERÉS. AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO.	1. El IASB, desarrolla tres tipos de “Negocios Conjuntos”, entre los que se incluyen las ENTIDADES CONTROLADAS CONJUNTAMENTE. Este tipo de Entidades se origina cuando dos o mas partes interesadas emprenden una actividad económica sujeta a control conjunto, que implica el establecimiento de una Entidad en la que cada participe tiene una participación. 2. Para el IASB, una Entidad controlada conjuntamente controla los Activos del “Negocio Conjunto”, incurre en Pasivos y Gastos y obtiene Ingresos, puede firmar contratos en su propio nombre y obtener financiación para sus objetivos. Cada participe tiene derecho a un porcentaje de las GANANCIAS de la Entidad controlada conjuntamente, aunque algunas de ellas también comparten la producción del “Negocio Conjunto”. 3. Las Aportaciones de los participes a las Entidades controladas conjuntamente, se incluyen en los registros contables de los participes y se reconocen en sus Estados

	Financieros como inversión de aquellas. 4. Las Entidades controladas conjuntamente mantienen sus propios registros contables y preparan y presentan Estados Financieros de la misma manera que otras Entidades, conforme con los NIC-NIIF. 5. En relación con las “Aportaciones no Monetarias”, de un Partícipe al capital de una Entidad controlada conjuntamente la Interpretación SIC-13, aclara que el Partícipe debe reconocer la ganancia o pérdida del ejercicio la parte de la Ganancia o Pérdida atribuible a los intereses en el capital de la Entidad perteneciente a otros partícipes, excepto en determinadas circunstancias. 6. El IASB, desarrolla las “TRANSACCIONES ENTRE UN PARTÍCIPE Y UN NEGOCIO CONJUNTO”, en la NIC-31.
B. CONSIDERACIONES GENERALES DE INTERÉS. UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS -NIC-31-	1. La NIC-31, desarrolla los conceptos y tratamientos contables de las “Operaciones Controladas Conjuntamente y los Activos Controlados Conjuntamente”.

F. LAS SOCIEDADES Y FONDOS DE CAPITAL RIESGO: NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

NORMA INTERNACIONAL: NICE-NIIF	CONTENIDO/ALCANCE:
A). CONSIDERACIONES GENERALES DE INTERÉS. - NIC-39- - NIC-27-	1. A las Participaciones mantenidas por Entidades de Capital-Riesgo, no le es aplicable, ni la NIC-28 de “Asociadas, ni la NIC-31, relativa a “Participaciones en Negocios Conjuntos”. Estas inversiones se miden al “VALOR RAZONABLE”, de conformidad con la NIC-39, y los cambios en el mismo se reconocerán en el “Resultado del

	Ejercicio” en que tengan lugar. Sin embargo, si le es de aplicación la NIC-27 en el sentido de que una Dependiente no se excluye de la Consolidación simplemente por el hecho de que el inversor sea una Entidad de Capital-Riesgo o una Institución de Inversión Colectiva, como un Fondo de Inversión de otra Entidad análoga.
--	--

G. LOS CONTRATOS DE FRANQUICIA Y LOS KNOW-HOW: NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

NORMA INTERNACIONAL: NICE-NIIF	CONTENIDO/ALCANCE:
A). CONSIDERACIONES GENERALES DE INTERÉS. - CONTRATO DE FRANQUICIA- - NIC-18-	1. La NIC-18, establece que una Franquicia puede cubrir el “Suministro de Servicios”, ya sea al inicio o con posterioridad, de Equipos u otros Activos Materiales, así como de Asistencia Técnica. 2. Los Honorarios de Franquicia, se reconocerán como “Ingresos Ordinarios”, atendiendo a su propósito. La NIC-18, establece unos métodos de reconocimiento para los honorarios derivados del suministro de Equipos y otros Activos Materiales, del suministro de Servicios, para la continuidad de la Franquicia y por operaciones de mediación.
B) CONSIDERACIONES GENERALES DE INTERÉS: - CONTRATO DE KNOW-HOW-	1. Las Regalías-Royalties y los Honorarios pagados por el uso de los Activos de una Entidad, se reconocen normalmente sobre la “Hipótesis contable de Devengo”, según el fondo económico del acuerdo. Desde una perspectiva práctica, el reconocimiento de los ingresos puede realizarse por el “METODO LINEAL” a lo largo de la vida del contrato, o en el momento de la venta: a) Para el primer caso: Licencias que conceden derechos

	durante un periodo de tiempo. b) Para el segundo supuesto: Licencias en las que el cedente no tiene ninguna obligación posterior.
--	---

H. LAS AGENCIAS Y SUCURSALES: NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

NORMA INTERNACIONAL: NICE-NIIF	CONTENIDO/ALCANCE:
A). CONSIDERACIONES GENERALES DE INTERÉS. - CONTRATO DE AGENCIA- - NIC-18- - Ingresos Derivados de los Contratos de Agencia -	1. El IASB, desarrolla en la NIC-18, el tratamiento contable de los “Ingresos Derivados de los Contratos de Agencia”.