

RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 14¹

INFORMACIÓN CONTABLE DE PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS²

PRIMERA PARTE

VISTO:

El Proyecto de Resolución Técnica sobre “Información contable de participaciones en negocios conjuntos” elevado por el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de esta Federación.

Y CONSIDERANDO:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional.
- b) Que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones.
- c) Que a la fecha no existen normas específicas relativas a la información contable de participaciones en negocios conjuntos, específicamente cuando éstos se desarrollan sobre la base de entidades de tipo no societario.
- d) Que las normas internacionales de contabilidad han regulado esta materia a través de la Norma Internacional de Contabilidad N° 31 “Información financiera relativa a las participaciones en negocios conjuntos” del International Accounting Standards Committee (IASC, Comité de Normas Contables Internacionales).
- e) Que el Proyecto de Resolución Técnica elevado por el CECyT fundamentalmente adapta a nuestro medio las normas mencionadas en el párrafo precedente.
- f) Que el referido Proyecto de Resolución Técnica fue publicado y sometido al período de consulta reglamentario, habiéndose recibido algunos comentarios que fueron analizados y, en su caso, considerados para mejorar el proyecto original.

POR ELLO:

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

RESUELVE:

¹ Modificada por RT N° 21 - RT N° 27.

² Las presentes normas son aplicables a todos los estados contables para ser presentados a terceros, excepto los que emitan aquellos entes que, en forma obligatoria u opcional, apliquen las Normas de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 26 (Normas contables profesionales: Adopción de las NIIF del IASB).

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Artículo 1º - Aprobar las normas contables profesionales contenidas en la segunda parte de esta Resolución Técnica.

Artículo 2º - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

a) la incorporación a las normas contables profesionales vigentes en sus respectivas jurisdicciones, de las normas referidas en el art. 1º, con vigencia para los estados contables anuales o de períodos intermedios correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1º de julio de 1998, permitiendo su aplicación anticipada en los estados contables de ejercicios iniciados con anterioridad a dicha fecha; y

b) la difusión de esta Resolución Técnica entre sus matriculados y los organismos de control, educativos y empresarios de sus respectivas jurisdicciones.

Artículo 3º - Registrar la presente en el libro de resoluciones, comunicarla a los Consejos Profesionales, a los organismos estatales nacionales de fiscalización y al International Accounting Standards Committee (IASC, Comité de Normas Contables Internacionales) y publicarla en el Boletín Oficial de la República Argentina.

La Plata, Buenos Aires, 3 de octubre de 1997.

SEGUNDA PARTE

I. INTRODUCCIÓN

A. PROPÓSITO

La realización de acuerdos contractuales en virtud de los cuales las partes convienen en desarrollar negocios conjuntos, plantea la necesidad de determinar métodos apropiados para su expresión contable.

Estos acuerdos pueden o no, dar lugar al nacimiento de entidades distintas a las partes que los celebran.

En los casos en que surjan nuevos entes, éstos pueden ser, o bien sociedades, o bien una entidad del tipo previsto en la Ley de Sociedades Comerciales en el Capítulo III (De los contratos de colaboración empresaria).

Esta Resolución Técnica se refiere a aquellos acuerdos, como consecuencia de los cuales nace una nueva entidad de tipo no societario.

La ley tipifica a las llamadas Agrupaciones de Colaboración (AC) y a las Uniones Transitorias de Empresas (UTE), como entes que no constituyen sociedades ni son sujetos de derecho y para los cuales se establecen mecanismos particulares para la toma de decisiones.

Numerosas empresas en los sectores del petróleo, gas natural, extracción de minerales, prestación de servicios, etc., organizan parte de su actividad a través de estos contratos caracterizados por la Ley de Sociedades Comerciales. Las razones que pueden llevar a desarrollar este tipo de emprendimientos son de distinto tipo: por ejemplo, la búsqueda de sinergia derivada de la combinación de operaciones, recursos, experiencias, etc.; la utilización en común de un activo o la explotación de una concesión; la necesidad o conveniencia de compartir determinados gastos o de unificar la facturación a determinados clientes, etc.

También es posible que las partes interesadas celebren un contrato innominado conforme a las disposiciones del Código Civil, del cual surjan derechos y obligaciones similares a los que nacerían con la adopción de una figura típica como una AC o una UTE. Deberá atenderse a la esencia económica del acuerdo, por encima de las formalidades legales.

Los medios con que un negocio conjunto cuente para la realización de su objeto, entendiéndose por tales a las obligaciones a que los integrantes se comprometen en el contrato constitutivo, pueden ser de distintas características. Puede tratarse de contribuciones en efectivo, derechos al uso de determinados activos que vuelvan al participante una vez finalizado el negocio conjunto, obligaciones de hacer, etc.

El establecimiento de normas que regulen la información contable de las participaciones en negocios conjuntos, implica el considerar también ciertas circunstancias que hacen a los propios estados contables del negocio conjunto. En este sentido, es necesario precisar el tratamiento contable a dar a aquellos bienes acerca de los cuales los participantes siguen manteniendo la titularidad y sólo transfieren el derecho al uso, y atender también a la posibilidad de que a alguno de los participantes le sea reconocido algunos de los llamados genéricamente intangibles, como pueden serlo, por ejemplo, el especial conocimiento en algún área, el prestigio ligado a determinado nombre, el hecho de contar con información que no es de conocimiento público, etc. En este sentido se ha entendido razonable

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

disponer la exclusión de estos bienes del activo del negocio conjunto, ya que para su consideración, podría ser necesario recurrir a estimaciones que dificulten el logro de mediciones contables objetivas.

La adopción del método de consolidación proporcional para exponer la participación en el negocio conjunto, permite reflejar la sustancia y la realidad económica de estos acuerdos, destacando el hecho que cada participante tiene control sobre su participación en los futuros resultados como consecuencia de poseer una parte proporcional de los activos y pasivos del ente.

Cabe destacar que, como consecuencia de la práctica establecida para los estados contables del negocio conjunto, es factible la existencia de diferencias entre el porcentaje de participación en los resultados reconocida (que atiende a la totalidad de los aportes, sean estos en efectivo o en bienes tangibles o intangibles) y el porcentaje de aporte (definido como la participación del participante en los aportes reconocidos como tales en los estados contables del negocio conjunto).

B. ANTECEDENTES

La presente norma está basada en la Norma Internacional de Contabilidad N° 31 "Información financiera relativa a las participaciones en negocios conjuntos" del International Accounting Standards Committee (IASC, Comité de Normas Contables Internacionales).

Asimismo, se consideraron también como antecedentes las resoluciones atinentes al tema dictadas por la Inspección General de Justicia (Resoluciones N° 8/90 y N° 9/90).

II. NORMAS

A. DEFINICIONES

1. Negocio conjunto

Es un acuerdo contractual que no otorga personalidad jurídica (Ejemplo: AC, UTE, Consorcio, etc.), en virtud del cual dos o más partes desarrollan una actividad económica.

2. Control

Es la capacidad de dirección de las políticas financieras y operativas de una actividad económica, para así obtener ganancias.

3. Control conjunto

Se entiende que un integrante de un negocio conjunto tiene el control conjunto, con otro u otros, cuando las decisiones relativas a las políticas financieras y operativas de la entidad requieran su acuerdo o, al menos, no existiendo control por parte de un participante, su participación pueda servir para formar la mayoría. En la Ley N° 19.550 se prevé que las decisiones (salvo una previsión expresa del contrato constitutivo) se tomen por acuerdo unánime en las UTE y por mayoría de los integrantes en la AC, por lo que en principio control conjunto sería el caso general.

4. Control por parte de un participante

Es el ejercido unilateralmente por uno de los integrantes del negocio conjunto.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

En función de la Ley N° 19.550, para el caso en que el negocio conjunto se desarrolle a través de una AC o una UTE, este tipo de control debería surgir de una previsión expresa del contrato constitutivo.

5. Participante

Es un integrante de un negocio conjunto que tiene el control (individual o conjunto).

6. Inversor pasivo

Es un integrante de un negocio conjunto que no tiene ni el control individual ni el control conjunto.

7. Operador o director

El acuerdo contractual puede identificar a uno de los participantes como operador o director del negocio conjunto. El operador o director no controla el negocio conjunto sino que actúa en virtud de poderes que le han sido delegados. En los casos en que el operador o director tuviese, por sí solo, la capacidad de establecer las políticas financieras y operativas del negocio conjunto, existiría control por parte de un participante.

8. Consolidación proporcional

Se entiende por consolidación proporcional al método de valuación y exposición de la información contable relativa al negocio conjunto, en virtud del cual la porción de cada participante, en cada uno de los activos, pasivos, ingresos y gastos y ganancias y pérdidas de la entidad controlada conjuntamente, se suma, línea por línea, con las partidas similares de sus estados contables, o se presenta como partida separada dentro de cada uno de los rubros.

B. NORMAS GENERALES

1. Valuación y exposición de las participaciones en negocios conjuntos

Para ser consideradas de conformidad con normas contables profesionales, las participaciones en negocios conjuntos deberán valuarse y exponerse como se indica a continuación:

- a) participaciones que otorguen el control conjunto, de acuerdo con el método de consolidación proporcional que se describe en II.C.;
- b) participaciones que otorguen el control a un participante, serán de aplicación, en lo que resulte pertinente, las normas de la sección 2 (Consolidación de estados contables) de la Resolución Técnica N° 21 (Valor patrimonial proporcional – Consolidación de estados contables – Información a exponer sobre partes relacionadas) tal como se describe en II.D.;
- c) los inversores pasivos deberán utilizar el método de valuación patrimonial proporcional, de acuerdo con las normas de la sección 1.2 (Aplicación del método) de la Resolución Técnica N° 21 (Valor patrimonial proporcional – Consolidación de estados contables – Información a exponer sobre partes relacionadas) tal como se describe en II.E.

2. Estados contables del negocio conjunto

En todos los casos deberán prepararse estados contables del negocio conjunto.

Si bien el negocio conjunto al no ser sujeto de derecho no puede adquirir bienes ni contraer obligaciones, resulta conveniente confeccionar estados contables que muestren el patrimonio en condominio de los participantes y los resultados del

negocio común, de modo que cada uno de los participantes pueda utilizarlos como base para reflejar en sus propios estados contables su participación en ellos.

No deberán ser reconocidos como activos en los estados contables del negocio conjunto los derechos de uso constituidos sobre bienes de propiedad de los participantes.

Asimismo, en los estados contables del negocio conjunto los aportes en bienes intangibles sólo deberán reconocerse como activos si, de acuerdo con las normas contables vigentes, estuvieran reconocidos previamente en la contabilidad del aportante y por el mismo valor al que se encuentran registrados en los libros de éste.

Si los estados contables del negocio conjunto hubieran sido emitidos en una moneda extranjera, deberá convertírselos previamente a moneda argentina aplicando las normas de la sección 1 (Conversiones de estados contables para su consolidación o para la aplicación del método de valor patrimonial o del de consolidación proporcional) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

C. MÉTODO DE CONSOLIDACIÓN PROPORCIONAL

1. Requisitos para la aplicación del método

Para la aplicación de la consolidación proporcional es necesario que los estados contables del ente a través del cual se desarrolla el negocio conjunto estén preparados, o se ajusten especialmente, a similares normas contables a las utilizadas por el participante y a lo establecido en II.B.2.

Cuando el ejercicio económico de la entidad tenga una fecha de cierre distinta a la del participante, se procederá de la siguiente forma:

a) deberán prepararse estados contables especiales a la fecha de cierre del participante;

b) excepcionalmente, podrá mantenerse la diferencia de tiempo entre ambos cierres siempre y cuando no supere los tres meses y durante ese lapso no se hayan producido hechos conocidos que hayan modificado sustancialmente la situación patrimonial y financiera y los resultados de la entidad. En caso de no coincidir las fechas de cierre, deberá considerarse el efecto de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda entre dichas fechas.

Si como consecuencia de una venta parcial o por otra circunstancia desapareciera el control conjunto que justifica la consolidación proporcional, o existieran restricciones al ejercicio del control conjunto, deberá discontinuarse la aplicación del método, debiéndose valorar la participación de acuerdo a lo dispuesto en II.E. idéntico tratamiento se dispensará a las participaciones que se mantienen exclusivamente con vista a su cesión en un futuro próximo.

2. Estado de situación patrimonial

Cada participante calculará la porción que le corresponde en cada uno de los activos y pasivos de la entidad y las sumará, línea por línea, con las partidas similares de su estado de situación patrimonial, o las presentará como partidas separadas dentro de cada uno de los rubros.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

En el caso de existir saldos recíprocos se eliminará la parte proporcional del participante manteniendo el carácter de activo o pasivo el saldo mantenido con los demás integrantes del negocio conjunto.

Para el cálculo al que se refieren los párrafos anteriores, en el caso en que el porcentaje de participación en los resultados sea distinto del de participación en los aportes (por existencia de aportes consistentes en el derecho al uso de determinados activos, reconocimiento de intangibles u otra circunstancia), para determinar la porción que le corresponde en cada uno de los activos y pasivos del negocio conjunto se considerará el porcentaje que resulte del cociente entre: a) la sumatoria del importe de la participación en los aportes que hubiesen tenido reconocimiento contable más el importe de la participación convenida en los resultados acumulados y b) el patrimonio neto del negocio conjunto.

En el Anexo B se ejemplifica el tratamiento contable mencionado precedentemente.

3. Estado de resultados

En función de las previsiones del contrato acerca de la distribución de los resultados, cada participante calculará la parte que le corresponde en cada uno de los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas de la entidad, previa eliminación de los resultados originados en operaciones con el participante que no hubieran trascendido a terceros, y las sumará, línea por línea, con las partidas similares de su estado de resultados, o las presentará como partidas separadas.

Además, será necesario eliminar también -de los resultados del participante aquellos provenientes de operaciones con el negocio conjunto que no hubiesen trascendido a terceros. Estas últimas eliminaciones deberán efectuarse en la proporción correspondiente a la participación del participante en el negocio conjunto.

D. CONSOLIDACIÓN DE NEGOCIOS CONJUNTOS EN LOS QUE UN PARTICIPANTE EJERZA EL CONTROL

En este caso en los estados contables individuales del participante, los activos, pasivos, ingresos y gastos del negocio conjunto se sumarán a los propios, y paralelamente se expondrá la participación correspondiente al resto de los inversores en el estado de situación patrimonial, mientras que, en el estado de resultados, los resultados correspondientes a los inversores deberán exponerse separando la porción ordinaria y la extraordinaria. Serán de aplicación, en lo que resulte pertinente, las normas establecidas en la sección 2 (Consolidación de estados contables) de la Resolución Técnica N° 21 (Valor patrimonial proporcional – Consolidación de estados contables – Información a exponer sobre partes relacionadas). Los estados contables del negocio conjunto utilizados para la consolidación deben adecuarse a lo establecido en II.B.2.

E. VALUACIÓN PATRIMONIAL PROPORCIONAL DE ENTIDADES EN LAS QUE NO SE EJERZA NI EL CONTROL INDIVIDUAL, NI EL CONTROL CONJUNTO

En el caso de participaciones que no otorguen el control conjunto o el control individual deberán valuarse de acuerdo a las normas de la sección 1 (Medición contable de las participaciones permanentes en sociedades sobre las que se

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

ejerce control, control conjunto o influencia significativa) de la Resolución Técnica N° 21 (Valor patrimonial proporcional – Consolidación de estados contables – Información a exponer sobre partes relacionadas). Los estados contables del negocio conjunto utilizados para el cálculo del valor patrimonial proporcional deben adecuarse a lo establecido en II.B.2.

F. INFORME DEL AUDITOR

Se requiere opinión de un profesional independiente sobre los estados contables del negocio conjunto utilizados como base para la aplicación de las normas previstas en esta Resolución Técnica.

III. ANEXOS

ANEXO A: Modificaciones a otras Resoluciones Técnicas

Estas modificaciones -de corresponder- han sido incluidas en las respectivas secciones de cada Resolución Técnica.

ANEXO B: EJEMPLO

Supuestos

La sociedad A y la sociedad B deciden la constitución de una UTE, para lo cual la sociedad A aporta \$ 100 en efectivo y una maquinaria que va a ser utilizada en la gestión del negocio conjunto. La Sociedad B aporta \$ 500 en efectivo. A ambos participantes se les reconoce una participación del 50% en los resultados. La duración prevista de la UTE es de 4 años.

Los bienes de uso (cuyo uso y goce ha sido dado a la UTE) se amortizan en 10 años.

La única actividad que realizan las sociedades A y B es la participación en la UTE. No hay variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

Transcurrido el primer ejercicio, la UTE gana \$ 400.

Balance de A (antes de la constitución de la UTE)

	\$		\$
Caja	100	Capital	1.100
Bienes de Uso	1.000		
	1.100		

Balance de B (antes de la constitución de la UTE)

	\$		\$
Caja	500	Capital	500

Balance de inicio de la UTE

	\$		\$
Caja	600	Socio A	100
		Socio B	500
			600

Balance de ejercicio de la UTE

	\$		\$
Caja	1.000	Socio A	
		Aportes	100
		Resultados	200
		Socio B	
		Aportes	500
		Resultados	200
			1.000

Estado de Resultados de la UTE (transcurrido el primer ejercicio)

	\$
Ingresos por prestación de servicios	1.000
Costos de prestación de servicios	(600)
Resultado neto	400

Balance de A (transcurrido el primer ejercicio de vida de la UTE)

	\$		\$
Caja	300	Capital	1.100
Bienes de Uso	900	Resultados	100
	1.200		1.200

Los bienes de uso fueron amortizados en \$ 100.

El saldo de Caja en el balance de A, corresponde a su participación en la Caja de la UTE. Este importe surge de la aplicación del porcentaje de participación de A (resultante de una participación en los aportes y otra en los resultados), sobre el único activo de la UTE: la Caja (el mismo porcentaje sería aplicable a otros activos y pasivos, si los hubiese).

En este caso en particular, el porcentaje de participación de A, para aplicar a los activos y pasivos de la UTE, se calcula así:

$$(\$600_{(1)} * 16,6 \%_{(2)} + \$400_{(3)} * 50\%_{(4)}) / \$1.000_{(5)} = 30\%$$

(1) = Aportes reconocidos en los estados contables de la UTE

(2) = Participación en los aportes del socio A (\$100/\$600)

(3) = Resultados acumulados de la UTE

(4) = Participación en los resultados del socio A

(5) = Patrimonio neto de la UTE

Estado de Resultados de A (transcurrido el primer ejercicio de vida de la UTE)

	\$
Ingresos por prestación de servicios (50 % de los ingresos de la UTE)	500
Costos de prestación de servicios (50 % de los costos de la UTE)	(300)
Depreciación	(100)
Resultado final antes de impuestos	100

Balance de B (transcurrido el primer ejercicio de vida de la UTE)

	\$		\$
Caja	700	Capital	500
	700	Resultados	200
			700

Estado de Resultados de B (transcurrido el primer ejercicio de vida de la UTE)

	\$
Ingresos por prestación de servicios (50 % de los ingresos de la UTE)	500
Costos de prestación de servicios (50 % de los costos de la UTE)	(300)
Resultado final antes de impuestos	200