





“Los Negocios Conjuntos y la Resolución Técnica N° 14”

Introducción Teórica y Aplicaciones Prácticas

Autora: *VERON, Carmen Stella*
Investigadora del Area Contabilidad
CECyT - FACPCE





1. Introducción	3
2. Análisis de los Negocios Conjuntos: enfoque jurídico	4
2.1. Colaboración Empresaria	4
2.2. Joint Venture	5
2.3. Colaboración empresaria en Argentina	6
2.4. Negocios Conjuntos	7
2.5. Relaciones entre los distintos conceptos	9
3. Análisis de los Negocios Conjuntos: enfoque contable	9
3.1. Ente contable	9
3.2. Clasificación de los negocios conjuntos	10
A- Operaciones controladas conjuntamente	10
B- Activos o Patrimonios controlados conjuntamente.	11
C- Entidades controladas conjuntamente	11
3.3. Información contable	12
4. Resolución Técnica N° 14: “Información Contable de Participaciones en Negocios Conjuntos” (F.A.C.P.C.E.)	13
4.1. Introducción	14
4.2. Normas	14
4.2.A. Definiciones	14
4.2.B. Normas Generales	16
4.2.C. Método de la Consolidación Proporcional	18
4.2.D. Consolidación de Negocios Conjuntos en los que un participante ejerza el control	21
4.2.E. Valuación Patrimonial Proporcional de entidades en las que no se ejerza ni el control individual ni el control conjunto	21
4.2.F. Informe del Auditor	21
5. EJERCICIOS PRÁCTICOS	21
5.1. CASO A	21
5.1.1. Planteo	21
5.1.2. Solución Propuesta	24
5.2. CASO B	33
5.2.1. Planteo	33
5.2.2. Solución Propuesta	34
6. ANEXOS	40
ANEXO I - Contenidos mínimos de los Contratos de Colaboración Empresaria, previstos en la L.S.C.	40
ANEXO II – Relación entre los enfoques jurídico, contable y la normativa contable aplicable	41
ANEXO III – Breve comparación de la normativa contable nacional y la internacional, referida a la valuación y exposición de participaciones en negocios conjuntos.	42



1. Introducción

Las combinaciones de negocios constituyen una de las formas a través de la cual, dos o más entidades de negocios independientes, se unen para realizar un proceso de expansión externa. Este último, persigue alcanzar objetivos tales como potenciación de los resultados en la actividad conjunta, aprovechamiento de economías de escala, diversificación de los riesgos de la actividad; independientemente que su objetivo final sea la rentabilidad.

Así, esta integración empresaria implica enfatizar los aspectos organizativos y económicos de cada una de las entidades intervinientes, las cuales pueden resultar total o parcialmente integradas. El nivel de *integración máximo* se alcanza a través de dos formas: a) fusiones de sociedades o empresas, donde las mismas pierden identidad; b) adquisición de paquetes accionarios que otorgan las mayorías necesarias para formar la voluntad social. Ambas, implican la existencia de una única estructura organizativa instrumentada a través de una sola sociedad o empresa.

El nivel de *integración mínimo* se logra a través de la adquisición de paquetes accionarios, no mayoritarios, sometiendo dicha sociedad a la dirección común con los restantes socios, pero manteniendo el grueso de las actividades totalmente independiente de tal dirección.

La *integración parcial* o colaboración empresaria, se produce cuando las empresas aportan una parte de sus activos para la constitución de una estructura empresaria común. Dichos aportes no implican la pérdida de su identidad o autonomía con respecto a sus operaciones.

A los efectos de precisar la cuestión, Cabanellas de las Cuevas, G. y Kelly, J. (1987) enuncian: *“Se trata, más bien, de un concepto económico y administrativo, referente a una forma de organización productiva a la que se aplican diferentes reglas jurídicas, según sean los instrumentos legales que las partes hayan decidido adoptar para estructurarla”*.

La Resolución Técnica (R.T.) N° 18 *“Normas Contables Profesionales, desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular”* de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.), define a las combinaciones de negocios

como “una transacción entre entes independientes que da lugar a la aparición de un nuevo ente económico debido a que uno de los entes se une con el otro u obtiene el control sobre los activos netos y las actividades del mismo”. Las diferentes modalidades de instrumentar jurídicamente estas combinaciones, podrían ser de carácter permanente o transitorio, en función de su duración. Las primeras podrían o no alterar las estructuras jurídicas de los entes participantes, mientras que las últimas no lo hacen y son meros acuerdos contractuales. La identificación una combinación de negocio de acuerdo a esta clasificación permitirá establecer cuál es la normativa contable aplicable. Las conclusiones son resumidas en el Cuadro I

CUADRO I – Combinaciones de Negocios

COMBINACIONES DE NEGOCIOS			
P E R M A N E N T E S	<i>No alteran la forma jurídica de los entes intervinientes</i>	Adquisición de paquetes accionarios que otorgan influencia significativa, control o control conjunto	Resolución Técnica Nº 18, punto 6.1 y 6.3 Adquisiciones Resolución Técnica Nº 5, estados contables individuales Resolución Técnica Nº 4 estados contables consolidados en los supuestos de control
	<i>Alteran la estructura jurídica de al menos uno de los entes intervinientes</i>	Fusión, fusión por absorción, escisiones	Resolución Técnica Nº 18, punto 6.1, 6.3 y 6.4 Adquisición - Unificación de intereses
TRANSITORIAS	<i>Acuerdos contractuales</i>	Joint venture, consorcios, acuerdos de colaboración empresaria	Resolución Técnica Nº 14 Consolidación proporcional

El presente informe tiene como objetivo el análisis de las combinaciones de negocios de carácter transitorio, denominadas en términos generales Negocios Conjuntos, los cuales se encuentran regulados en la Resolución Técnica Nº 14 “Información contable de participaciones en negocios conjuntos”, de la F.A.C.P.C.E.

2. Análisis de los Negocios Conjuntos: *enfoque jurídico*

2.1 Colaboración Empresaria

Cabanellas de las Cuevas, G. y Kelly, J. (1987), consideran que la instrumentación jurídica de la integración parcial de sociedades o colaboración empresaria, dependerá de la elección del instrumento legal que efectúen las partes intervinientes para su estructuración. Diversos son los contratos a ser utilizados, tales como: contratos de licencia, de distribución, de fabricación, de agencia, uniones transitorias de empresas, agrupaciones de colaboración empresaria, de concesión. Pero estamos ante un concepto amplio de colaboración empresaria.

Otaegui, J.C. (1984) establece que la concentración societaria perseguirá alguno de los siguientes fines:

- * *Subordinación*: por medio de una dirección unificada de un grupo de sociedades, a través de una sociedad matriz o controlante.
- * *Coordinación*: mediante el ordenamiento de determinadas actividades de distintas empresas, independientes entre sí.

El autor considera que los contratos de colaboración empresaria, responden al fenómeno de concentración societaria con fines de coordinación, los cuales pueden perseguir fines:

- *de cooperación*: se cristalizaría en la organización de servicios comunes para las partes intervinientes, actividad que hace a las estructuras empresarias de cada uno de los partícipes, y no a las actividades que le son propias a cada uno de los miembros en la realización de su actividad principal o societaria. Ejemplo de estos servicios comunes son: compra de materias primas o productos necesarios para las actividades propias de cada empresa; organización de la venta de dichos productos; investigación compartida de nuevos procesos o tecnologías. La cooperación implica la coordinación de empresas o sociedades formal y sustancialmente independientes, y se refiere a servicios propios de cada una de ellas.
- *de coparticipación*: procura la búsqueda de beneficios que no podrían ser alcanzados en forma individual por los partícipes debido a problemas de volumen o escala. Será de carácter:

- ◉ *Accidental*: cuando se procuran beneficios de un negocio único en común;
- ◉ *Permanente*: cuando la búsqueda del beneficio se haga a través de una actividad en común.

Esta distinción es necesaria a fin de identificar cuál ha de ser la estructuración jurídica más adecuada para cada una de ellos, en el primer supuesto se utilizarán los acuerdos contractuales o meros acuerdos de parte, y en el segundo algún tipo societario de naturaleza comercial (colectiva, por acciones, de responsabilidad limitada). En base a la esencia del negocio que quieran realizar los partícipes e independientemente del carácter accidental o permanente, los contratos pueden revestir una estructura societaria o parciaria (no societaria). La *estructura societaria* se evidenciará si los partícipes convienen: 1- participación en las pérdidas o ganancias del negocio; 2- gestión común; y 3- fondo común para llevar adelante el negocio. La estructura *no societaria o parciaria* se identifica cuando cada partícipe deberá cumplir determinadas prestaciones relacionadas con el negocio, pero sin participar en los resultados, ni constituir un fondo común con los restantes partícipes, o realizar una gestión común. La coparticipación implica la coordinación de empresas o sociedades formal y sustancialmente independientes, y se refiere a la obtención de un beneficio que no puedan lograr en forma individual.

2.2 Joint Venture

Sierralta Ríos, A. (1996) con respecto al joint venture (J.V.) establece ***“es una relación contractual de dos o más personas naturales o morales que sin perder su propia identidad y autonomía, se vinculan con el objeto de realizar una actividad económica determinada, pudiendo aportar a tales propósitos activos tangibles e intangibles, que deberán ser explotados únicamente en miras al objeto específico del contrato y en un lapso determinado previamente o limitado al cumplimiento de tal objeto.... Esta forma de vinculación no genera, necesariamente, una nueva persona jurídica aun cuando a veces por las características de la operación, los recursos que se destinan y sobre todo por la forma de gestión en que las acciones de uno comprometen al otro, se requiere de un aparato contable y***

administrativo complejo que puede dar origen a la formación de una compañía ad hoc gestora del objeto contractual.”

El concepto de J.V. descripto permite su clasificación en:

† *Joint Venture Corporation*: es una modalidad de coparticipación permanente, caracterizada por el establecimiento de una relación jurídica compleja, integrada por el contrato básico en el cual se instrumenta la empresa conjunta; y por las reglas de derecho societario propias de las corporation (sociedad por acciones). El objetivo final es mantener una relación intuitu personae dentro de una sociedad por acciones o sociedad anónima, la cual se traduce en el derecho de decisión conjunta de los partícipes.

† *Joint Venture Contractual*: es una modalidad de coparticipación accidental, caracterizada por la constitución de una combinación de estructuras u operaciones empresarias de distintas empresas o sociedades, para la realización de un negocio único. En el contrato se establecerán los aportes a cargo de los partícipes, las reglas de participación en el resultado, y el derecho de gestionar conjuntamente. Los participantes tendrán derechos fiduciarios entre sí.

Colaiacovo, J.L. et altri (1993) menciona otra clasificación de los J.V. en función del control de los partícipes en la gestión operativa:

† *Con un participante dominante o líder*: cuando el emprendimiento esta controlado o dominado por un partícipe que juega un rol activo en la adopción de las decisiones estratégicas y operativas; mientras que el otro tiene un rol pasivo. La relación entre el control y el porcentaje de participación no es proporcional, existiendo J.V. donde las participaciones son idénticas para los integrantes. (50-50, 33-33-33)

† *De administración y operación compartida*: ambos partícipes juegan un rol activo en la administración y gerenciamiento del emprendimiento. La facultad de tomar de decisiones en forma compartida es independiente del porcentaje de participación en el negocio.

† *Independientes*: ninguno de los partícipes juega un rol activo en el proceso de toma de decisiones, el cual es delegado en un tercero con criterios propios; cuyo desenvolvimiento será evaluado con posterioridad por los integrantes.

2.3. Colaboración empresaria en Argentina

El derecho positivo nacional establece que los contratos de colaboración empresaria pueden adquirir la forma de agrupaciones de colaboración o uniones transitorias de empresas, o bien la forma de contratos innominados. A los primeros se los denomina contratos tipificados y a los segundos no tipificados. Ello es así porque la reforma hecha por la ley 22.903 a la Ley de Sociedades Comerciales (L.S.C.), solamente identifica dos tipos de contratos de colaboración empresaria: agrupaciones de colaboración empresaria (A.C.E.) y uniones transitorias de empresas (U.T.E.).

Esto no significa que sea la única forma de acordar la colaboración empresaria, ya que las partes pueden celebrar un contrato o acuerdo contractual que refleje sus objetivos, deberes y derechos, basándose en la autonomía de su voluntad, no respondiendo a ninguno de los tipos previstos por la ley. El fundamento legal lo encontramos en nuestro Código Civil, en su artículo 1197, establece que las estipulaciones que se realicen en los contratos privados será ley para las partes. Este artículo ha sido el que ha permitido, hasta la sanción de la ley 22903, a las sociedades anónimas agruparse con otros tipos societarios, o con personas físicas; para la realización de actividades sin la utilización de estructuras jurídicas permanentes. Esto era consecuencia de la prohibición prevista en el artículo 30 de L.S.C., por el cual las sociedades anónimas y las encomanditas por acciones, solo pueden formar parte de sociedades por acciones.

La colaboración empresaria en la Argentina se ha caracterizado por carecer de personería jurídica o de ser sujetos de derecho; esto ha acarreado un extenso y aún no concluido debate en la doctrina jurídica, y algunas ambigüedades en la doctrina contable.

a) Agrupaciones de Colaboración Empresaria (L.S.C. art. 367 a 376)

La agrupación de colaboración es un contrato nominado que tiende a establecer una *organización común* entre sus participantes, con la finalidad de facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de sus miembros o de perfeccionar o incrementar el resultado de tales actividades (art.367). El establecimiento de esta organización común: a) facilita que individualmente cada partícipe obtenga mayores beneficios, pero sin compartir los resultados; y b) no exige la estructuración de un aparato empresarial que produzca bienes y servicios, destinados a terceros ajenos a la agrupación.

En este tipo de contrato, el sujeto es un empresario, el cual podrá ser una persona física o jurídica.

La A.C.E. se caracteriza por establecer una *organización común* finalidad es facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de sus integrantes; las cuales serían: 1- mejoramiento de las respectivas estructuras empresarias; 2- adquisición de bienes de uso; y 3- adquisición y enajenamiento de bienes de cambio.

Este contrato no constituye sociedad ni es sujeto de derecho; como así tampoco puede perseguir fines de lucro, debiendo las ventajas económicas que genere recaer sobre el patrimonio de las empresas participantes. Esta prohibición de perseguir el lucro se refiere a la organización en sí misma, ya que los resultados que obtenga de las actividades económicas que desarrolle, no puede distribuirla entre sus integrantes, sino que debe recaer directamente sobre el patrimonio de ellos (art. 367, 2º parr. y 368).

Las A.C.E. juegan un papel trascendente en la colaboración empresarial, a través de la cooperación; por un período de tiempo determinado y entre empresas que no desean establecer una relación societaria permanente.

b) Uniones Transitorias de Empresas (L.S.C. art. 377 a 383)

Es un contrato nominado, cuyo fin es la reunión de empresarios para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto, dentro y fuera del país (art.377). Esta reunión responde al tipo de concentración empresarial, caracterizada por la coparticipación accidental, lo cual imprime *transitoriedad* al emprendimiento.

Los empresarios participantes pueden ser personas físicas o jurídicas (nacionales o extranjeras); estando sus relaciones, derechos y obligaciones, regulados en las cláusulas del contrato.

La L.S.C. prescribe que las U.T.E. no constituyen sociedades, ni son sujetos de derecho; pero sí pueden perseguir el fin de lucro, a diferencia de las A.C.E. (art.377, último párr.).

En el ANEXO I se enumeran los contenidos mínimos de los contratos de Agrupaciones de Colaboración Empresarial y Uniones Transitorias de Empresas, de acuerdo a lo prescripto en el Cap. III, artículos 367 a 383, de L.S.C.

2.4. Negocios Conjuntos

Los negocios conjuntos han sido definidos por diversas entidades de investigación contable y organismos emisores de normas, entre las cuales mencionamos:

- ◆ Centro de las Naciones Unidas sobre las Empresas Transnacionales. Naciones Unidas, Nueva York (1992), *“Cuestiones relacionadas con la contabilidad y la presentación de informes a nivel internacional. Examen de 1991”*:

“Un arreglo contractual por el cual dos o más partes combinan sus recursos en una actividad y controlan conjuntamente esa actividad para alcanzar objetivos convenidos”.

- ◆ Normas Internacionales de Contabilidad, 1996. International Accounting Standards Committee (1999), *“Norma Internacional de Contabilidad N° 31: Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos”*:

“Un acuerdo contractual por virtud del cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete al control conjunto”.

El análisis de estas definiciones permite identificar los elementos característicos de los negocios conjuntos:

- ◆ *Las partes celebran un acuerdo contractual, por escrito.*

Un aspecto que debe considerarse es si este acuerdo contractual da nacimiento a una unidad económica con personalidad jurídica o no. En el primer supuesto estaríamos frente a una sociedad por acciones o joint venture societario (incorporated joint venture o joint venture corporation), donde se plantea una relación jurídica es compleja, debido a que por una parte tenemos la instrumentación relativa al negocio conjunto, o sea el contrato básico y las estipulaciones anexas; y por otro lado las reglas propias del derecho societario. Otra característica es que el negocio conjunto deberá consistir en una empresa duradera o continua, y no en una singular de

una o más operaciones determinadas.

En el segundo caso podríamos encontrarnos ante una copropiedad, un fideicomiso o contratos de colaboración o de asociación.

De todos modos, cualquiera fuera la forma jurídica escogida el negocio conjunto se caracteriza porque los partícipes tienen deberes fiduciarios entre sí, lo cual no existe entre los accionistas y es propio de las sociedades de personas.

◆ *Las partes poseen el control conjunto de la actividad objeto del acuerdo.*

Este tipo de control es lo que caracteriza a los negocios conjuntos de otros negocios comerciales. El control conjunto es aquel por el cual ninguna de las partes puede decidir unilateralmente acerca del manejo del negocio.

Resulta necesario a esta altura del análisis recordar que el fenómeno de los negocios conjuntos es distinto del de grupo de sociedades o concentración societaria con fines de subordinación.

Otro aspecto a considerar es que no se lo debe confundir con el control de la gestión, el cual puede encontrarse delegado en alguno de los partícipes o en un empresario independiente, el cual está subordinado al control conjunto.

El control conjunto ejercido por los participantes en el negocio conjunto, es *independiente* de la magnitud de los aportes que los mismos hayan efectuado al negocio conjunto. Es decir que no necesariamente deben existir aportes iguales para que exista el control conjunto, ya que en este tipo de empresas la magnitud de los aportes no es proporcional a la participación en la voluntad del negocio. En otras palabras los partícipes deciden en común acuerdo las principales políticas de la actividad, teniendo cada uno de ellos el “derecho a veto” en cada una de ellas.

◆ *La vida de la empresa conjunta debe ser limitada al negocio emprendido.*

Es decir que la duración del negocio conjunto deberá ser igual a la de la actividad definida, la cual intrínsecamente deberá tener un inicio

y fin; pero si se tratará de actividades de tracto sucesivo, la limitación estará dada con la vinculación de las mismas con otras en sí mismas limitadas. En otras palabras la limitación puede ser identificada de la siguiente forma:

- a) Negocio único.
- b) Negocio de tracto sucesivo, pero condicionado a una actividad única.
- c) Colaboración permanente por un plazo determinado.

2.5. Relaciones entre los distintos conceptos

El establecimiento de un negocio conjunto implica la existencia de colaboración empresaria, sea con fines de cooperación o coparticipación, la cual es el resultado del fenómeno de concentración empresaria con fines de coordinación.

La celebración de contratos de colaboración empresaria entre empresas o sociedades, significará el establecimiento de un negocio conjunto, siempre que los partícipes hayan convenido el control conjunto de la actividad o negocio a realizar. Ello es así, porque el control conjunto es el elemento que tipifica a los negocios conjuntos.

El J.V. es una forma de colaboración empresaria con fines de coparticipación accidental o permanente, cuyas decisiones podrán ser adoptadas unilateralmente (control), en forma compartida (control conjunto) o por un tercero (independiente). Por lo tanto podemos inferir que los joint venture, tanto los contractuales como los societarios, constituyen negocios conjuntos cuando los integrantes participan activamente del proceso de toma de decisiones estratégicas y operativas.

Resumiendo, todo negocio conjunto implica la existencia de un contrato de colaboración empresaria, cualesquiera sea su forma de instrumentación jurídica, pero *no* todo contrato de colaboración empresaria es un negocio conjunto.

3. Análisis de los Negocios Conjuntos: *enfoque contable*

En materia contable, interesa cuál es la realidad económica

subyacente o la índole de los acuerdos concertados, en cada uno de los contratos de colaboración empresarial celebrados, con independencia de su forma instrumental o jurídica. En este sentido identificaremos la existencia de un ente contable, los distintos tipos de negocios conjuntos y cuál es la información contable que los mismos pueden suministrar.

3.1. Ente contable

A la contabilidad le interesa identificar a los entes que persiguen fines económicos particulares, y que son independientes de otros entes. Los criterios utilizados para dicha identificación son:

- a) Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios; y
- b) Centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social.

Los entes contables constan de los siguientes elementos:

- Un fin económico particular
- Un conjunto de bienes (materiales e inmateriales)
- Un centro de decisiones, el cual coordina la actividad económica hacia el fin perseguido.

La identificación de los entes tiene como finalidad definir objetivos de la información contable, y a través de ella, la restricción de los elementos y actividades que deberán suministrarse. De esta forma se selecciona qué información incluir, y cual es la mejor forma de revelarla.

A través del análisis del objeto, partes intervinientes, contenido y las particularidades que puede revestir los negocios conjuntos nacionales (A.C.E., U.T.E.), podemos establecer las siguientes

¹ *Información contable*: toda salida de información del sistema de información contable. (Listados, mayores, balances de saldo, etc.)

relaciones con los elementos del ente contable; tal como se evidencia en el Cuadro II.

CUADRO II – Relación entre ente contable y A.C.E. – U.T.E.

ENTE CONTABLE	A.C.E.	U.T.E.
<i>Fin económico particular</i>	Establecer una organización común para facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de sus miembros.	Desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro, dentro o fuera del territorio de la República. Incluye desarrollo y ejecución de obras y servicios complementarios y accesorios.
<i>Conjunto de bienes</i>	Las contribuciones y aportes de bienes que se efectúan al Fondo Común Operativo	Las contribuciones y aportes de bienes que se efectúan al Fondo Común Operativo
<i>Centro de decisiones</i>	Constituido por los partícipes, cuyas decisiones se adoptarán por el voto favorable de la mayoría en lo referente a la realización del objeto; y por unanimidad para la modificación del contrato.	Constituido por los partícipes, cuyos acuerdos se adoptarán por unanimidad. Designarán un representante para ejecutar las decisiones que se adopten para el desarrollo o ejecución de la obra, servicio o suministro.

El análisis efectuado nos permite concluir, que las Agrupaciones de Colaboración Empresarial y las Uniones Transitorias de Empresas, celebrados de acuerdo a la legislación vigente, dan origen a un ente contable.

3.2. Clasificación de los negocios conjuntos

A- Operaciones controladas conjuntamente

El acuerdo contractual celebrado no da origen a una entidad separada de sus partícipes, sino que parte de las empresas de su propiedad colaboran en un proyecto común y coordinan sus actividades. Su característica distintiva es que los bienes y experiencia cada integrante aporta al negocio, continua bajo su directo control, desarrollando las actividades del negocio conjunto utilizando sus propios recursos, afrontando gastos, y asumiendo obligaciones a nombre propio. La ventaja que obtiene del acuerdo celebrado es que a través de él, obtiene el ingreso por la venta del producto conjunto, debiendo participar en cualquier erogación común que se haya incurrido.

No se requerirá una contabilidad particular para el emprendimiento conjunto, pero se podrá llevar un registro separado

con el objetivo de control, en particular el referido a los gastos comunes por la coordinación de las operaciones.

B- Activos o Patrimonios controlados conjuntamente.

El contrato firmado por los partícipes, no produce el establecimiento de una entidad separada de sus integrantes, pero sí requiere la adquisición o aporte de activos o bienes, para poder llevar a cabo la actividad del negocio conjunto. Estos bienes son adquiridos o aportados por los integrantes, detentando cada uno de ellos el condominio o propiedad indivisa de dichos activos. Los gastos de explotación, y los rendimientos de los bienes son compartidos conforme a lo acordado en el contrato. Estos rendimientos podrán provenir de la utilización de los bienes por parte de empresas distintas de las integrantes del negocio conjunto. Es el caso de la utilización del tiempo ocioso del bien controlado conjuntamente.

La administración de estos bienes podrá estar a cargo de un representante u operador, el cual estará autorizado para incurrir en los gastos necesarios de la explotación de la actividad; debiendo informar periódicamente a los miembros la totalidad de gastos incurridos, y la participación de cada integrante en ellos. Esta participación surgirá de las especificaciones del acuerdo contractual celebrado, para lo cual podría requerirse de estados contables completos.

C- Entidades controladas conjuntamente

En este supuesto los partícipes organizan una actividad económica independiente. La entidad tiene su propia estructura funcional, y su acuerdo contractual puede dar nacimiento a una persona jurídica o no. El primer caso sería el del joint venture societario o incorporated joint venture, por lo cual las entidades controladas conjuntamente son personas jurídicas, susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones a nombre propio; distinta de sus integrantes.

En el segundo caso, aunque también pueden adquirir derechos y contraer obligaciones a nombre propio; desde el punto de vista legal, los integrantes controlan directa y proporcionalmente todos los activos y pasivos.

Otra particularidad de este tipo de entidades, es que una parte de su patrimonio sea suscripta por personas físicas o jurídicas que no

participen del control común; estando la entidad controlada conjuntamente por uno o más partícipes. Pero tanto uno como otro partícipe debe efectuar aportes a la entidad, los cuales constituyen el patrimonio social de la entidad controlada conjuntamente. Aquí, es donde se manifiesta con toda claridad como es el control conjunto, el elemento distintivo de este tipo de inversiones; pues el integrante que detenta el control común es un partícipe, y el que no, es un inversor.

En otras palabras, la entidad opera de la misma forma que las demás empresas, con la excepción de la existencia de un acuerdo contractual entre sus integrantes, que establece el control conjunto sobre la actividad a desarrollar, independientemente de la magnitud del aporte realizado.

Sea que el negocio conjunto posea o carezca de personalidad jurídica, se deberán preparar estados contables completos.

3.3. Información contable

Los negocios conjuntos nacionales (A.C.E.; U.T.E.), identificados como entes contables, son susceptibles de emitir información contable¹, la cual no siempre será estados contables completos.

La L.S.C. establece para las A.C.E. en su artículo 369, inc.12, y para las U.T.E. en el artículo 378, inc.12; que los contratos deberán establecer las normas para la confección de los estados de situación. Dichos estados de situación pueden tener una muy variada interpretación, desde una simple rendición de cuentas de los gastos comunes, hasta la confección de estados contables completos.

La adecuada interpretación de cuáles han de ser los estados de situación a emitir, dependerá del tipo de contrato de colaboración que hallamos celebrado. La constitución de una A.C.E. implica el establecimiento de una organización común, que tiene por finalidad facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de sus integrantes. Si el objetivo fuera el mejoramiento de las respectivas estructuras empresarias, no sería necesario la preparación de estados contables completos, sino que una rendición de cuentas referida a los gastos afrontados con el fondo común operativo, sería suficiente. Pero si el objetivo fuera la adquisición y utilización de bienes de uso en común, sería recomendable la preparación de estados contables

completos, pues existe un activo (bienes de uso), un potencial pasivo (financiación de la adquisición), y un resultado que recae directamente sobre el patrimonio de los partícipes.

La constitución de una U.T.E. implica la reunión de empresarios para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto; pero deberá identificarse si se organiza bajo una estructura parciaria o societaria. En el primer caso encontraremos la inexistencia de patrimonio y resultados a informar; debido a que la actividad es desarrollada independientemente por cada partícipe, empleando sus propios recursos; y donde el negocio conjunto ha sido la posibilidad de aunar esfuerzos en la coordinación de una actividad. Ocasionalmente podría emitirse una rendición de cuentas por parte del representante, referida a los gastos incurridos con el fondo común operativo.

En el segundo caso nos encontraremos ante un patrimonio y resultados a distribuir entre los partícipes, para lo cual deberemos emitir estados contables completos.

Los conceptos analizados en los puntos precedentes pueden ser relacionados, tal como se demuestra en el Cuadro III.

CUADRO III – Relación entre la clasificación contable de negocios conjuntos, los negocios conjuntos nacionales y la información contable a emitir.

Clases de Negocios Conjuntos	Negocios Conjuntos Nacionales	Información Contable <i>Estados de Situación</i>
<i>Operaciones Controladas Conjuntamente</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Agrupaciones de Colaboración Empresarial, • Uniones Transitorias de Empresas bajo estructura parciaria. 	<ul style="list-style-type: none"> • No emite estados contables completos • Emitirá una rendición de cuentas de los gastos afrontados con el fondo común operativo
<i>Activos o Patrimonios Controlados Conjuntamente</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Agrupaciones de Colaboración Empresarial 	<ul style="list-style-type: none"> • De corresponder emitirá estados contables completos
<i>Entidades Controladas Conjuntamente</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Uniones Transitorias de Empresas bajo estructura societaria 	<ul style="list-style-type: none"> • Emitirá estados contables completos

Finalmente, en el ANEXO II, se intenta establecer la relación existente entre los enfoques jurídicos y contables analizados, y cuál sería la normativa contable aplicable.

4. Resolución Técnica N° 14: “Información Contable de Participaciones en Negocios Conjuntos” (F.A.C.P.C.E.)

La Resolución Técnica N° 14 (RT 14) “Información Contable de Participaciones en Negocios Conjuntos”, emitida por el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (C.E.C.Y.T.), organismo dependiente de la Federación Argentina de Consejo Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.), fue sancionada el 3 de Octubre de 1997. Dicha resolución técnica establece las normas para la valuación y exposición de las participaciones de los negocios conjuntos.

La estructura de la norma es la siguiente:

I. INTRODUCCIÓN

- I.A Propósito
- I.B Antecedentes

II. NORMAS

- II.A Definiciones
- II.B Normas Generales
- II.C Método de Consolidación Proporcional
- II.D Consolidación de Negocios Conjuntos en los que un Participante ejerza el Control
- II.E Valuación Patrimonial Proporcional de Entidades en las que no se ejerza ni el Control Individual ni el Control Conjunto
- II.F Informe del Auditor

III. ANEXOS

4.1. Introducción

La RT14 en su introducción establece que los negocios conjuntos pueden surgir como consecuencia de la celebración de acuerdos contractuales, los cuales pueden o no dar nacimiento a entidades distintas de las partes que los celebran. Si de los mismos surgieran nuevos entes, como principio general, los mismos pueden ser sociedades comerciales o bien una entidad según lo establecido en el Capítulo III de la L.S.C. Con un criterio amplio, la norma reconoce la facultad de las partes intervinientes de celebrar contratos innominados

(dentro del marco del artículo 1197 del Código Civil), de los cuales surjan derechos y obligaciones similares a las figuras mencionadas en el Capítulo III de la L.S.C. En este sentido, recomienda atender a la esencia económica de dichos acuerdos, por encima de su forma legal.

El ámbito de aplicación de la norma, serán aquellos acuerdos contractuales de los cuales surja una nueva entidad de tipo no societario, la cual carece de personalidad jurídica. Por lo tanto las formas jurídicas que usualmente adoptarán serán: Agrupaciones de Colaboración Empresaria, Uniones Transitorias de Empresas, Consorcios o algún contrato innominado, para lo cual deberá analizarse la naturaleza de los derechos y obligaciones que de los mismos emanen.

Los entes que surjan de estos contratos, requerirán de medios para el cumplimiento de su objeto, los cuales se transforman en obligaciones que los partícipes asumen al momento de su constitución. Dichas contribuciones podrán ser: efectivo, derechos de uso de determinados bienes por el período que dure el contrato, obligaciones de hacer; entre otros.

Un aspecto que resulta destacable, es que las partes pueden acordar porcentajes de participación en resultados distintos a los de participación en los aportes al momento de la constitución. Esta situación es totalmente independiente aquella por la cual la norma no permite el reconocimiento contable, en los estados contables del negocio conjunto, de los aportes de los derechos de uso sobre bienes de propiedad de los participantes. Ambas situaciones generan distintos porcentajes de consolidación para el estado de situación patrimonial y el estado de resultados, pero sus orígenes difieren: en el primer caso, por decisión de los partícipes; en el segundo, por imperio de la norma.

4.2. Normas

4.2.A. Definiciones

La RT14 define los siguientes términos:

I- Negocio Conjunto: "es un acuerdo contractual que no otorga personalidad jurídica (Ej. : A.C., U.T.E., Consorcio, etc.), en virtud del

cual dos o más partes desarrollan una actividad económica”.

Al definir el negocio conjunto la norma adopta un criterio amplio, pues independientemente de la existencia o no del control conjunto, implícitamente resalta la existencia de la colaboración empresaria con fines de cooperación o de coordinación, a través de un contrato que no da nacimiento a una persona jurídica distinta de sus integrantes.

II- Control: “es la capacidad de dirección de las políticas financieras y operativas de una actividad económica, para así obtener ganancias”.

Este concepto de control es diferente del establecido por Resoluciones Técnicas N° 4 *“Consolidación de Estados Contables”* y la Resolución Técnica N° 5 *“Valuación de Inversiones en Sociedades Controladas y Vinculadas”*, debido a que la RT14 se refiere a entidades que carecen de personalidad jurídica, por lo tanto no existen acciones, ni cuotas sociales que representen el capital suscrito ni que otorguen votos para formar la voluntad social. De esta forma el control surgirá de un acuerdo expreso en el contrato y como consecuencia de que uno de sus partícipes desempeñará un rol activo en la adopción de las políticas financieras y operativas, debido a su conocimiento o experiencia en la actividad a desarrollar.

III- 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 el control por parte de un participante, su participación pueda servir para formar la mayoría. En la ley 19.550 se prevé que las decisiones (salvo previsión expresa del contrato constitutivo) se tomen por acuerdo unánime en las U.T.E. y por mayoría de los integrantes en la A.C., por lo que en principio control conjunto sería el caso general”

La definición dada por la norma no coincide plenamente con la doctrinaria, pues establece dos situaciones para su reconocimiento: a) que se requiera su acuerdo expreso de los integrantes en las decisiones

relativas a las políticas financieras y operativas del negocio; y b) de no preverse la situación anterior y ante la inexistencia de control por parte de un participante, que participen en la formación de las mayorías establecidas en el contrato. Resulta aclaratorio que el concepto de control conjunto, para los negocios conjuntos nacionales, será para las U.T.E la unanimidad, y para las A.C.E. la mayoría de los integrantes.

La norma nada estipula en lo referente a los contratos innominados, por lo tanto podría considerarse el requisito de unanimidad.

IV- Control por parte de un participante: “es el ejercido unilateralmente por uno de los integrantes del negocio conjunto. En función de la ley 19.550, para el caso en que el negocio conjunto se desarrolle a través de una A.C. o una U.T.E., este tipo de control debería surgir de una previsión expresa del contrato constitutivo”.

La existencia de control por parte de un participante debe surgir del contrato, y se manifiesta ante el, rol activo del integrante que lo detenta, en la adopción de la políticas financieras y operativas, debido a su conocimiento o experiencia en la actividad a desarrollar.

V- Participante: “es un integrante de un negocio conjunto que tiene el control (individual o conjunto)”.

En la coherencia normativa, pero no en la doctrinaria, la RT14 considera que un participante de un negocio conjunto es quien detente alguno de los dos controles (total o conjunto), o sea que tenga una participación activa en las decisiones.

VI- Inversor Pasivo: “es un integrante de un negocio conjunto que no tiene ni control individual ni el control conjunto”.

En este concepto tanto la doctrina como la norma coinciden. Este tipo de figura podemos encontrarlo en el *Joint Venture Capital*, en el cual existe una clara diferencia entre quien va a ejecutar el proyecto (los participantes) y quien va a aportar los fondos para su ejecución (el inversor pasivo) corriendo con el riesgo del proyecto, pero no participando en las decisiones del mismo. Esta modalidad

no debería ser interpretada como una sociedad, pues recordemos que estamos dentro del marco de los negocios conjuntos, los cuales persiguen la colaboración empresarial con fines de cooperación o coordinación.

VII- 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”.

En los contratos de colaboración empresarial previstos en nuestra legislación, el operador o director en las U.T.E. sería el representante, y en las A.C.E. el administrador; ambos designados en los contratos constitutivos. En los contratos innominados sería la persona designada para realizar la administración del negocio conjunto.

VIII- 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”.

Este método se refiere a la valuación y exposición de las participaciones en el negocio conjunto, en los estados contables de cada participante. En otras palabras, muestra, en los estados contables de cada participante, su participación en la situación patrimonial, el resultado de las operaciones y los cambios en la situación patrimonial de un grupo de empresas relacionadas entre sí y que desde el punto de vista económico forman una sola entidad que opera bajo control común.

La consolidación proporcional es el método adoptado por la

doctrina contable, para la valuación y exposición de participaciones en negocios conjuntos que no poseen personalidad jurídica.

4.2.B. Normas Generales

I- 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 establecidas por la Resolución Técnica N° 4 “Consolidación de Estados Contables”, tal como se prescribe en II.D.*

c) *Los inversores pasivos deberán utilizar el método de valuación patrimonial proporcional, de acuerdo con las normas de la Resolución Técnica N° 5 “Valuación de Inversiones en sociedades controladas y vinculadas” (segunda parte, II.C.) tal como se describe en II.E.”*

La RT14 clasifica los negocios conjuntos en función del poder de decisión que detente cada participante en el negocio conjunto, y así identificar que norma contable profesional se aplicará en la valuación y exposición de las participaciones en negocios conjuntos.

Resulta válido recordar, que los negocios conjuntos son clasificados por la doctrina en función de los elementos sobre los cuales se ejerce el control conjunto (punto 3.2. del presente trabajo), la cual también podría aplicarse a los negocios conjuntos nacionales, tal como se demuestra en el ejercicio práctico.

II- Estados Contables del Negocio Conjunto

“En todos los casos² deberán prepararse estados contables del negocio conjunto.”

² El énfasis es nuestro.

“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 sí, 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, deberán 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 del valor patrimonial proporcional o del de consolidación proporcional) de la segunda parte de la resolución técnica 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).”

En el primer párrafo hemos remarcado “todos los casos”, pero no siempre serán completos tal como analizáramos Cuadro III del presente trabajo y como se evidenciará en el ejercicio práctico.

En el segundo párrafo la norma fundamenta la emisión de estados contables por parte de un ente que carece de personalidad jurídica, en el requisito de *esencialidad* establecido por la Resolución Técnica N° 16 “Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales”. El mismo prescribe que deberá darse preeminencia a la naturaleza económica de un hecho o suceso, por sobre su forma instrumental o jurídica, cuando ésta no refleje adecuadamente los efectos económicos existentes.

Así a pesar de que por expresa disposición legal, los contratos

de colaboración empresaria no son sujetos de derecho, constituyen un ente contable independiente de sus participantes. Pero ello no implica que la información contable a emitir sea siempre estados contables completos, dependerá de las características que adopte cada contrato para su ejecución.

El tercer y cuarto párrafo, en una primera lectura pueden resultar confusos, pues uno se refiere al aporte de derechos de uso de bienes de propiedad de la empresa y el segundo al aporte de bienes intangibles. Entendemos que los aportes de derecho de uso de bienes registrables, sean estos tangibles o intangibles (ej.: inmuebles, rodados, patente, marcas), no podrán ser reconocidos en los estados contables del negocio conjunto, a pesar de que su aporte, en algunos casos, sea el que permita la ejecución del contrato (3° párrafo). El aporte de bienes intangibles no registrables (ej.: software desarrollado por el partícipe) podrán ser reconocidos en los estados contables del negocio conjunto, siempre y cuando los mismos hayan sido reconocidos en los estados contables del participante que realiza el aporte, y por el valor que en los mismos figuran (4° párrafo). En el supuesto de aportes de bienes tangibles no registrables (ej.: maquinarias, muebles y útiles) la norma no ha previsto ningún tratamiento particular, entendemos que debería ser asimilable al tratamiento de los intangibles, pues en este tipo de bienes el derecho de propiedad no puede ser desglosado tal como ocurre en los bienes registrables.

En el supuesto de que el negocio conjunto estuviese radicado en el exterior, y sus estados contables fuesen emitidos en moneda extranjera, previo a su consolidación proporcional, deberán ser convertidos a moneda argentina.

4.2.C. Método de la Consolidación Proporcional

La consolidación proporcional es uno de los tipos de consolidación de estados contables, debiendo observarse determinados requisitos para su aplicación. Los mismos son:

1. Previos a la consolidación proporcional

- a) Homogeneización temporal

Se refiere a que los cierres de ejercicio de las empresas a consolidar deben ser coincidentes o bien preparar estados contables especiales, admitiéndose en algunos casos una tolerancia no mayor de tres meses.

La RT14 no explícita la exigencia de coincidencia de fechas de cierre de ejercicio, pero establece el tratamiento de las excepciones cuando las mismas difieran. Así deberán prepararse estados contables especiales del negocio conjunto a la fecha de cierre del participante, excepto cuando tal diferencia no exceda los tres meses. Durante dicho período no deberían haber ocurrido hechos que modifiquen sustancialmente la situación patrimonial, financiera y resultados del negocio conjunto.

Entendemos que en este sentido podría aplicarse supletoriamente lo establecido en la Resolución Técnica N° 5 “Medición contable de participaciones permanentes en sociedades sobre las que se ejerce Control, Control Conjunto o Influencia Significativa”, punto II.B. último párrafo.

b) Homogeneización de la unidad de medida

Este requisito se refiere a la consideración de que los estados contables a consolidar proporcionalmente deben estar emitidos en la misma moneda de cierre. Si las fechas de cierre no coincidieran, pero estuvieran dentro del período de tolerancia (generalmente tres meses) deberá considerarse las variaciones del poder adquisitivo de la moneda entre la fecha de cierre y la de consolidación proporcional.

En este sentido deberá considerarse lo establecido por la Resolución Técnica N° 17 “Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación general”, punto 3.1.

c) Homogeneización de normas contables aplicadas

Los elementos del activo y pasivo, así como los resultados de los estados contables a consolidar proporcionalmente, deben estar medidos de acuerdo a normas contables uniformes y vigentes.

La RT14 establece que para la aplicación de la consolidación proporcional, los estados contables del negocio conjunto deberán estar

preparados de acuerdo a similares normas contables a las utilizadas por el participante. En caso contrario los mismos deberán ser ajustados especialmente a los efectos de la consolidación proporcional. (Punto II.C.1., 1er. Párrafo)

d) Corrección de errores y omisiones

Este requisito en realidad no es exclusivo de la consolidación proporcional, sino que es inherente a la preparación de todo tipo de estados contables, a los efectos de que los mismos representen razonablemente los activos, pasivos y resultados de un ente al cierre de ejercicio.

2. Eliminaciones

a) Saldos recíprocos

Deberán eliminarse en los estados contables del negocio conjunto y del partícipe, los saldos recíprocos en activos y pasivos. Estos son los provenientes de operaciones realizadas entre el negocio conjunto y el partícipe, y que aún se encuentran pendientes de cancelación.

La RT14 establece: *“en el caso de existir saldos recíprocos se eliminará la parte proporcional³ del participante manteniendo el carácter de activo y pasivo el saldo mantenido con los demás integrantes del negocio conjunto.”*

b) Resultados no trascendidos a terceros

La eliminación de los resultados de operaciones realizadas entre el negocio conjunto y los partícipes, que no hayan sido trascendidos a terceros, deberá efectuarse de acuerdo a la participación del partícipe en el negocio conjunto. Así si el negocio conjunto vende al partícipe, la eliminación del resultado no trascendido a terceros será por el porcentaje de participación del partícipe en el negocio conjunto, debido a que para los demás partícipes la operación fue realizada con un tercero ajeno al

³ El subrayado es nuestro.

negocio conjunto. Idéntico razonamiento se aplicará en el supuesto de que el partícipe le venda al negocio conjunto.

La existencia de resultados no trascendidos a terceros implica que los activos involucrados en las operaciones entre el negocio conjunto y los partícipes, aún permanecen en los respectivos patrimonios del adquirente; cuyos valores de ingreso están incrementados por el porcentaje de utilidad de la operación realizada.

La RT14 prescribe: *“...cada participante calculará la parte que le corresponde en cada uno de los ingresos,...previa eliminación de los resultados originados en operaciones con el participante que no hubieran trascendido a terceros...”*

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

Esta problemática se encuentra analizada en el Caso B de los ejercicios prácticos.

3. Aplicación del método de consolidación proporcional

a) En el estado de situación patrimonial

La RT14 estipula: *“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...”*

“...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 de al uso de determinados activos, reconocimiento de intangibles u otra circunstancia) para determinar la porción que le corresponde a 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.”

Las discrepancias de los porcentajes de participación en los aportes y en los resultados a los cuales se refiere la norma, son aquellos resultantes de lo estipulado por ella, al no reconocer los aportes en derechos de uso sobre bienes tangibles.

Entendemos que si dicha discrepancia surgiera de lo estipulado expresamente en el contrato, deberá respetarse dichos porcentajes en forma independiente, es decir no debería aplicarse la fórmula prevista por la RT14.

En lo referente a la metodología de cálculo del coeficiente de participación sobre los activos y pasivos del negocio conjunto, la misma puede expresarse de la siguiente forma:

$$\text{Coeficiente de Participación} = \frac{\text{participación en aportes} + \text{participación en resultado}}{\text{patrimonio neto del negocio conjunto}}$$

b) En el estado de resultados

La norma nacional establece: *“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.”*

El porcentaje de participación a aplicar sobre el estado de resultados del negocio conjunto, será aquél que surja de las estipulaciones de los partícipes en el acuerdo contractual.

c) Venta parcial y otros supuestos

La consolidación proporcional deberá discontinuarse su

aplicación en los supuestos de:

- Venta parcial u otra circunstancia que produzca la desaparición del control conjunto.
- Existencia de restricciones para el ejercicio del control conjunto.
- Mantenimiento de participaciones con vista a su cesión en un futuro próximo.

Ante la existencia de estos supuestos y la discontinuación de aplicación la consolidación proporcional, dichas participaciones deberán ser valuadas según el método de valuación patrimonial proporcional, establecido por la Resolución Técnica N° 5 “Medición contable de participaciones permanentes en sociedades sobre las que se ejerce Control, Control Conjunto o Influencia Significativa”.

4.2.D. Consolidación de Negocios Conjuntos en los que un participante ejerza el control

La RT14 prescribe que si un participante del negocio conjunto ejerciera el control, deberá sumar a sus estados contables individuales, los activos, pasivos, ingresos y gastos del negocio conjunto. Adicionalmente deberá exponer, en el estado de situación patrimonial, la participación correspondiente al resto de los inversores; y en el estado de resultados deberá segregar la porción ordinaria de la extraordinaria, correspondiente a la participación en los resultados de los inversores.

Resultará de aplicación, en lo que fuere pertinente, la Resolución Técnica N° 4 “Consolidación de Estados Contables”.

4.2.E. Valuación Patrimonial Proporcional de entidades en las que no se ejerza ni el control individual ni el control conjunto

Si las participaciones en el negocio conjunto no otorgan control conjunto ni control individual, las mismas deberán valuarse de acuerdo a la Resolución Técnica N° 5 “Medición contable de participaciones permanentes en sociedades sobre las que se ejerce Control, Control Conjunto o Influencia Significativa”, que establece la utilización del método de valuación patrimonial proporcional.

4.2.F. Informe del Auditor

Los estados contables del negocio conjunto sobre los cuales se aplicará el método de consolidación proporcional, requerirán de la opinión de un profesional independiente.

En el ANEXO III del presente trabajo, se presenta una breve comparación de la normativa nacional con la Norma Internacional de Contabilidad N° 31 (N.I.C. 31), el Financial Reporting Standard N° 9 (F.R.S. 9) de Gran Bretaña, y el Accounting Principles Board Opinión N° 18 (A.P.B. 18) de Estados Unidos.

5. Ejercicios Prácticos

5.1. CASO A

5.1.1. Planteo

Las empresas Transportes El Sol S.A. y Transportes La Luna S.A., han celebrado un contrato de Unión Transitoria de Empresas, para la prestación del servicio de transporte del personal de la empresa Construmet S.A.. Dicha empresa está realizando la construcción de una obra pública en un predio que dista 55km de la ciudad de Rosario. La misma tiene una duración estimada de 3 años.

El contrato de UTE fue celebrado a los efectos de garantizar el traslado del personal afectado desde y hacia a la obra, el cual realiza tres turnos diarios de 8hs cada uno, los siete días de la semana. Para ello se requiere contar con unidades que aseguren el traslado de alrededor de 80 personas para cada turno, y tener una unidad disponible para eventuales traslados fuera de horario del personal jerárquico.

Las condiciones del contrato celebrado con Construmet S.A., establecen que se abonará mensualmente a la UTE, un precio de \$ 4.- por cada trabajador transportado, importe que incluye el viaje de ida y vuelta.

Condiciones del contrato de U.T.E.

- El Fondo Común Operativo asciende a \$ 5.000.-, el cual fue integrado en partes iguales por los partícipes.
- La empresa de Transportes El Sol S.A., para este emprendimiento, destina dos unidades, cuyas capacidades son de

45 pasajeros cada una; y un minibús cuya capacidad es de 15 pasajeros.

- La empresa Transportes La Luna S.A., por su parte, destina tres unidades de cuyas capacidades son de 40 pasajeros cada una. Además cuenta con un taller propio para la reparación y mantenimiento de las unidades, el cual será afectado para la reparación y mantenimiento de las unidades afectadas, tanto las propias como las de Transporte El Sol S.A.

- Las decisiones son adoptadas por unanimidad.
- Las fechas de cierre de ejercicio son:
 - U.T.E.: 30 de abril de cada año
 - Transportes El Sol S.A.: 30 de abril de cada año
 - Transportes La Luna S.A.: 30 abril de cada año
- Modalidades de administrar el emprendimiento:

A) Cada uno de los partícipes será responsable del personal, gastos de reparación y mantenimiento, y unidades afectadas. Los costos impositivos y previsionales derivados del servicio, será responsabilidad de cada uno de las empresas integrantes. (*Operaciones Controladas Conjuntamente*).

B) Los gastos de reparación y mantenimiento de las unidades afectadas, combustible, seguros e impuestos derivados de la actividad, serán afrontados por ambas empresas en proporción a su contribución al fondo común operativo. El personal requerido por el servicio como sus costos previsionales, será responsabilidad de cada uno de los partícipes. (*Activos Controlados Conjuntamente*).

C) La UTE tendrá a su cargo todos los aspectos que hacen al emprendimiento: administración de las unidades, sus gastos de reparación y mantenimiento, combustible, seguros y el personal requerido por el servicio. Los costos impositivos y previsionales, serán responsabilidad de la UTE.

(Entidades Controladas Conjuntamente)

- Los ingresos que genere la UTE serán distribuidos de acuerdo a la modalidad que se haya implementado para administrarla. Así:

A) Cada uno de los partícipes facturará mensualmente por los pasajeros efectivamente transportados por cada una de sus unidades afectadas.

B) La UTE facturará la totalidad de los pasajeros transportados en el mes y con dichos ingresos sufragará los gastos incurridos que sean a su cargo.

C) Idem que B), pero deberá afrontar todos los gastos en los cuales se incurra para la prestación del servicio.

- La distribución de los resultados de la UTE se realizará de acuerdo a la forma en que los mismos sean generados. (Relacionar con las alternativas de administración de la UTE).

DURANTE EL 1° EJERCICIO

- Mayo 2000: se integró en efectivo el Fondo Común Operativo.
- En las tablas I y II se detallan la cantidad de pasajeros transportados, los ingresos facturados y los gastos incurridos, por las empresas partícipes de la UTE.

TRANSPORTES EL SOL S.A.							
Cant.Pasajeros	Ingresos	Repar.y Manten.	Combustible	S.y Cgas.Soc.	Seguros	Imp. Y Tasas	
May-00	3720	14.880,00	140,00	420,20	1.450,00	500,00	617,52
Jun-00	3600	14.400,00	210,00	418,00	1.691,70	500,00	597,60
Jul-00	3844	15.376,00	190,00	423,00	1.450,00	500,00	638,10
Ago-00	3627	14.508,00	280,00	390,60	1.450,00	500,00	602,08
Sep-00	3570	14.280,00	257,00	410,70	1.450,00	530,00	592,62
Oct-00	3813	15.252,00	231,00	428,40	1.450,00	530,00	632,96
Nov-00	3330	13.320,00	180,00	400,50	1.450,00	530,00	552,78
Dic-00	3751	15.004,00	194,00	397,60	2.175,00	530,00	622,67
Ene-01	3534	14.136,00	210,00	389,10	1.450,00	525,00	586,64
Feb-01	3304	13.216,00	220,00	425,30	1.450,00	525,00	548,46
Mar-01	3658	14.632,00	260,00	408,80	1.493,50	525,00	607,23
Abr-01	3780	15.120,00	240,00	421,90	1.493,50	525,00	627,48
TOTALES	43.531	174.124,00	2.612,00	4.934,10	18.453,70	6.220,00	7.226,15

Tabla I: Resumen anual de cantidad de pasajeros transportados, ingresos y gastos incurridos por "Transportes El Sol S.A."

TRANSPORTES LA LUNA S.A.							
N° Pasajeros	Ingresos	Repar.y Manten.	Combustible	S.y Cgas.Soc.	Seguros	Imp. Y Tasas	
May-00	3450	13.800,00	148,00	421,80	1.410,00	490,00	572,70
Jun-00	3810	15.240,00	200,00	426,90	1.645,00	490,00	632,46
Jul-00	3658	14.632,00	187,00	437,20	1.410,00	490,00	607,23
Ago-00	3689	14.756,00	264,00	408,60	1.410,00	490,00	612,37
Sep-00	3600	14.400,00	270,00	419,70	1.410,00	515,00	597,60
Oct-00	3627	14.508,00	210,00	403,40	1.410,00	515,00	602,08
Nov-00	3840	15.360,00	183,00	387,90	1.410,00	515,00	637,44
Dic-00	3410	13.640,00	189,00	402,00	2.115,00	515,00	566,06
Ene-01	3286	13.144,00	214,00	399,40	1.410,00	510,00	545,48
Feb-01	2828	11.312,00	229,00	431,50	1.410,00	510,00	469,45
Mar-01	3379	13.516,00	273,00	415,60	1.455,00	510,00	560,91
Abr-01	3660	14.640,00	254,00	418,10	1.424,00	510,00	607,56
TOTALES	42.237	168.948,00	2.621,00	4.972,10	17.919,00	6.060,00	7.011,34

Tabla II: Resumen anual de cantidad de pasajeros transportados, ingresos y gastos incurridos por "Transportes La Luna S.A."

5.1.2. Solución Propuesta

ESTADOS CONTABLES PREVIOS A LA CONSOLIDACIÓN PROPORCIONAL			ALTERNATIVA A)	
TRANSPORTES EL SOL S.A.				
ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL : 30 de Abril de 20X1		ESTADO DE RESULTADOS por el ejercicio finalizado el: 30 de Abril de 20X1		
ACTIVO	PASIVO			
<u>Activo Corriente</u>	<u>Pasivo Corriente</u>		Ingresos por Servicios Prestados	855.584,00
Caja y Bancos	Deudas Comerciales	65.000,00	propios	681.460,00
Cuentas por Cobrar	Préstamos	48.700,00	UTE	174.124,00
Otros Ctas. Per Cobrar	Remun.y Cgas.Soc.	4.573,50	Costo de los Servicios Prestados	-435.419,80
	Cargas Fiscales	2.087,50	propios	403.200,00
	Otros Pasivos Ctes.	16.240,00	UTE	32.219,80
Total Activo Corriente	Total Pasivo Corriente	136.601,00	Ganancia Bruta	420.164,20
			Gastos (según Anexo correspondiente)	
<u>Activo No Corriente</u>	<u>Pasivo No Corriente</u>		Administracion	-19.520,00
Inversiones	Préstamos	291.740,00	Comercializacion	-31.976,15
Bs. De Uso			propios	24.750,00
			UTE	7.226,15
Total Activo No Cte.	Total Pasivo No Cte.	291.740,00	Resultados Financieros y por Tenencia	-7.290,00
	TOTAL PASIVO	428.341,00		
	PATRIMONIO NETO		Ganancia del Ejercicio	361.378,05
	Según estado correspondiente	522.758,05		
TOTAL ACTIVO	TOTAL	951.099,05		

TRANSPORTES LA LUNA S.A.

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL : 30 de Abril de 20X1		ESTADO DE RESULTADOS por el ejercicio finalizado el: 30 de Abril de 20X1	
ACTIVO	PASIVO	Ingresos por Servicios Prestados	1.105.348,00
<u>Activo Corriente</u>	<u>Pasivo Corriente</u>	propios	936.400,00
Caja y Bancos	Deudas Comerciales	UTE	168.948,00
Cuentas por Cobrar	Préstamos	Costo de los Servicios Prestados	-434.772,10
Otros Ctas. Por Cobrar	Remun. y Cgas. Soc.	propios	403.200,00
	Cargas Fiscales	UTE	31.572,10
	Otros Pasivos Ctes.	Ganancia Bruta	670.575,90
Total Activo Corriente	Total Pasivo Corriente	Gastos (según Anexo correspondiente)	
		Administracion	-38.700,00
<u>Activo No Corriente</u>	<u>Pasivo No Corriente</u>	Comercializacion	-48.701,34
Inversiones	Préstamos	propios	41.690,00
Bs. De Uso		UTE	7.011,34
Total Activo No Cte.	Total Pasivo No Cte.	Resultados Financieros y por Tenencia	-6.210,00
	TOTAL PASIVO	Ganancia del Ejercicio	576.964,56
	PATRIMONIO NETO		
	Según estado correspondiente		
TOTAL ACTIVO	TOTAL		

TRANSPORTES EL SOL S.A. Y TRANSPORTES LA LUNA S.A. UNIÓN TRANSITORIA DE EMPRESAS

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL : 30 de Abril de 20X1		ESTADO DE RESULTADOS por el ejercicio finalizado el: 30 de Abril de 20X1	
ACTIVO	PASIVO	Ingresos por Servicios Prestados	0,00
<u>Activo Corriente</u>	<u>Pasivo Corriente</u>	Costo de los Servicios Prestados	0,00
Caja y Bancos	No Existen	Ganancia Bruta	0,00
		Gastos (según Anexo correspondiente)	
Total Activo Corriente	Total Pasivo Corriente	Administracion	0,00
		Comercializacion	0,00
<u>Activo No Corriente</u>	<u>Pasivo No Corriente</u>	Resultados Financieros y por Tenencia	0,00
No Existen	No Existen	Ganancia del Ejercicio	0,00
Total Activo No Cte.	Total Pasivo No Cte.		
	TOTAL PASIVO		
	PATRIMONIO NETO		
	F.C.O. "Tpte. Sol S.A."		
	F.C.O. "Tpte. Luna S.A."		
	Rdo. Ejerc. "Tpte. Sol S.A."		
	Rdo. Ejerc. "Tpte. Luna S.A."		
TOTAL ACTIVO	TOTAL		

PAPEL DE TRABAJO DE LA CONSOLIDACION PROPORCIONAL
para facilitar la comprensión del ejemplo, se ha omitido la clasificación de activos y pasivos en corrientes y no corrientes

ALTERNATIVA A) *Operaciones Controladas Conjuntamente*

	E.E.C.C. Previos a la Consolidación Proporcional			AJUSTES Y ELIMINACIONES			E.E.C.C. Consolidados Proporcionalmente		
	U.T.E.	Sol	Luna	U.T.E.	Sol	Luna	Sol	Luna	
	Estado de Situación Patrimonial								
ACTIVO									
Caja y Bancos	5.000,00	57.027,50	109.796,12	2	5.000,00	2	2.500,00	59.527,50	112.296,12
Cuentas por Cobrar		263.171,55	487.100,00					263.171,55	487.100,00
Otras Clas.p/Cobrar		19.400,00	90.200,00					19.400,00	90.200,00
Inversiones		2.500,00	2.500,00			1	2.500,00	-	-
Bienes de Uso		609.000,00	724.800,00				1	2.500,00	724.800,00
Total Activo	5.000,00	951.099,05	1.414.396,12					951.099,05	1.414.396,12
PASIVO									
Deudas Comerciales		65.000,00	102.500,00					65.000,00	102.500,00
Préstamos		48.700,00	60.000,00					48.700,00	60.000,00
Rem. y Cgas. Sociales		4.573,50	6.639,00					4.573,50	6.639,00
Cargas Fiscales		2.087,50	3.347,56					2.087,50	3.347,56
Otros Pasivos Ctes.		16.240,00	29.365,00					16.240,00	29.365,00
Préstamos No Ctes.		291.740,00	472.700,00					291.740,00	472.700,00
Total Pasivo		428.341,00	674.551,56					428.341,00	674.551,56
PATRIM.NETO									
Capital Social		60.000,00	90.000,00					60.000,00	90.000,00
F.C.O. "Pte.Sol S.A."	2.500,00			1	2.500,00				
F.C.O. "Pte. Luna S.A."	2.500,00			1	2.500,00				
Rdos. Acumulados		462.758,05	649.844,56					462.758,05	649.844,56
Rdo. Ejec. "Pte. Sol S.A."									
Rdo. Ejec. "Pte. Luna S.A."									
Total P. Neto	5.000,00	522.758,05	739.844,56					522.758,05	739.844,56
Pasivo+P. Neto	5.000,00	951.099,05	1.414.396,12	5.000,00	5.000,00	2.500,00	2.500,00	951.099,05	1.414.396,12

ALTERNATIVA A) *Operaciones Controladas Conjuntamente*

	E.E.C.C. Previos a la Consolidación Proporcional			AJUSTES Y ELIMINACIONES			E.E.C.C. Consolidados Proporcionalmente		
	U.T.E.	Sol	Luna	U.T.E.	Sol	Luna	Sol	Luna	
	Estado de Resultados								
Ingresos por Ss. Prestados		855.584,00	1.105.348,00					855.584,00	1.105.348,00
Costo de los Ss. Prestados		-435.419,80	-434.772,10					-435.419,80	-434.772,10
Gtos. Administración		-19.520,00	-38.700,00					-19.520,00	-38.700,00
Gtos. Comercialización		-31.976,15	-48.701,34					-31.976,15	-48.701,34
Rdos. Fciers. Y Tenencia		-7.290,00	-6.210,00					-7.290,00	-6.210,00
Rdo. Del Ejercicio		361.378,05	576.964,56					361.378,05	576.964,56

COMENTARIOS

El negocio conjunto es del tipo de Operaciones Controladas Conjuntamente, por lo tanto no presentará estados contables completos. Únicamente puede presentar un estado de situación patrimonial, el cual representará el patrimonio del negocio conjunto al momento de constituirse. Esta situación no impide la aplicación del método de consolidación proporcional, ya que estamos ante participaciones que detentan el control conjunto y se cuenta con un estado básico sobre el cual se puede consolidar proporcionalmente.

ESTADOS CONTABLES PREVIOS A LA CONSOLIDACIÓN PROPORCIONAL

ALTERNATIVA B)

TRANSPORTES EL SOL S.A.

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL : 30 de Abril de 20X1		ESTADO DE RESULTADOS por el ejercicio finalizado el: 30 de Abril de 20X1	
ACTIVO	PASIVO	Ingresos por Servicios Prestados	681.460,00
<u>Activo Corriente</u>	<u>Pasivo Corriente</u>	Costo de los Servicios Prestados	-403.200,00
Caja y Bancos 20.739,80	Deudas Comerciales 65.000,00	Ganancia Bruta	278.260,00
Cuentas por Cobrar 145.700,00	Préstamos 48.700,00	Gastos (según Anexo correspondiente)	
Otros Ctas. Por Cobrar 135.112,70	Remun. y Cgas. Soc. 4.573,50	Administración	-19.520,00
	Cargas Fiscales 1.460,00	Comercialización propios UTE	24.750,00
	Otros Pasivos Ctes. 131.952,70	UTE	18.453,70
Total Activo Corriente 301.552,50	Total Pasivo Corriente 251.686,20	Resultados Financieros y por Tenencia	-7.290,00
<u>Activo No Corriente</u>	<u>Pasivo No Corriente</u>	Ganancia del Ejercicio	208.246,30
Inversiones 2.500,00	Préstamos 291.740,00		
Bs. De Uso 609.000,00			
Total Activo No Cte. 611.500,00	Total Pasivo No Cte. 291.740,00		
	TOTAL PASIVO		
	Según estado correspondiente		
TOTAL ACTIVO	TOTAL		
913.052,50	913.052,50		

TRANSPORTES LA LUNA S.A.

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL : 30 de Abril de 20X1		ESTADO DE RESULTADOS por el ejercicio finalizado el: 30 de Abril de 20X1	
ACTIVO	PASIVO	Ingresos por Servicios Prestados	936.400,00
<u>Activo Corriente</u>	<u>Pasivo Corriente</u>	Costo de los Servicios Prestados	-584.200,00
Caja y Bancos 43.205,00	Deudas Comerciales 102.500,00	Ganancia Bruta	352.200,00
Cuentas por Cobrar 273.800,00	Préstamos 60.000,00	Gastos (según Anexo correspondiente)	
Otros Ctas. Por Cobrar 155.912,70	Remun. y Cgas. Soc. 6.639,00	Administración	-38.700,00
	Cargas Fiscales 2.740,00	Comercialización propios UTE	41.690,00
	Otros Pasivos Ctes. 145.077,70	UTE	17.919,00
Total Activo Corriente 472.917,70	Total Pasivo Corriente 316.956,70	Resultados Financieros y por Tenencia	-6.210,00
<u>Activo No Corriente</u>	<u>Pasivo No Corriente</u>	Ganancia del Ejercicio	247.681,00
Inversiones 2.500,00	Préstamos 472.700,00		
Bs. De Uso 724.800,00			
Total Activo No Cte. 727.300,00	Total Pasivo No Cte. 472.700,00		
	TOTAL PASIVO		
	Según estado correspondiente		
TOTAL ACTIVO	TOTAL		
1.200.217,70	1.200.217,70		

TRANSPORTES EL SOL S.A. Y TRANSPORTES LA LUNA S.A.-UNIÓN TRANSITORIA DE EMPRESAS

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL : 30 de Abril de 20X1		ESTADO DE RESULTADOS por el ejercicio finalizado el: 30 de Abril de 20X1	
ACTIVO	PASIVO	Ingresos por Servicios Prestados	343.072,00
<u>Activo Corriente</u>	<u>Pasivo Corriente</u>	Costo de los Servicios Prestados	-27.419,20
Caja y Bancos 32.390,94	Remun. y Cgas. Soc. 0,00	Ganancia Bruta	315.652,80
Cuentas por Cobrar 43.834,00	Cargas Fiscales 1.235,04	Gastos (según Anexo correspondiente)	
Otros Ctas. por Cobrar 231.425,41		Administración	0,00
Total Activo Corriente 307.650,35	Total Pasivo Corriente 1.235,04	Comercialización	-14.237,49
<u>Activo No Corriente</u>	<u>Pasivo No Corriente</u>	Resultados Financieros y por Tenencia	0,00
Total Activo No Cte. 0,00	Total Pasivo No Cte. 0,00	Ganancia del Ejercicio	301.415,31
	TOTAL PASIVO		
	Según estado correspondiente		
	PATRIMONIO NETO		
	F.C.O. "Tpte. Sol S.A." 2.500,00		
	F.C.O. "Tpte. Luna S.A." 2.500,00		
	Rdo Ejerc. "Tpte. Sol S.A." 150.707,66		
	Rdo Ejerc. "Tpte. Luna S.A." 150.707,66		
TOTAL ACTIVO	TOTAL		
307.650,35	307.650,35		

PAPEL DE TRABAJO DE LA CONSOLIDACION PROPORCIONAL
para facilitar la comprensión del ejemplo, se ha omitido la clasificación de activos y pasivos en corrientes y no corrientes

ALTERNATIVA B) *Activos Controlados Conjuntamente*

	E.E.C.C. Previos			AJUSTES Y ELIMINACIONES			E.E.C.C. Consolidados				
	a la Consolidación Proporcional			U.T.E.	Sol	Luna	Proporcionalmente				
	U.T.E.	Sol	Luna				Sol	Luna			
Estado de Situación Patrimonial											
ACTIVO											
Caja y Bancos	32.390,94	20.739,80	43.205,00	2	32.390,94	2	16.195,47	2	16.195,47	36.935,27	59.400,47
Cuentas por Cobrar	43.834,00	145.700,00	273.800,00	3	43.834,00	3	21.917,00	3	21.917,00	167.617,00	295.717,00
Otros Ctas.p/Cobrar	231.425,41	135.112,70	155.912,70	4	231.425,41					135.112,70	155.912,70
Inversiones		2.500,00	2.500,00			1	2.500,00		1	2.500,00	-
Bienes de Uso		609.000,00	724.800,00							609.000,00	724.800,00
Total Activo	307.650,35	913.052,50	1.200.217,70							948.664,97	1.235.830,17
PASIVO											
Deudas Comerciales		65.000,00	102.500,00							65.000,00	102.500,00
Préstamos		48.700,00	60.000,00							48.700,00	60.000,00
Rem.y Cgas.Sociales		4.573,50	6.639,00							4.573,50	6.639,00
Cargas Fiscales	1.235,04	1.460,00	2.740,00	5	1.235,04	5	617,52	5	617,52	2.077,52	3.357,52
Otros Pasivos Ctes.		131.952,70	145.077,70			4	115.712,71	4	115.712,70	16.239,99	29.365,00
Préstamos No Ctes.		291.740,00	472.700,00							291.740,00	472.700,00
Total Pasivo	1.235,04	543.426,20	789.656,70							428.331,01	674.561,52
PATRIM.NETO											
Capital Social		60.000,00	90.000,00							60.000,00	90.000,00
F.C.O. "Tpte.Sol S.A."	2.500,00			1	2.500,00						
F.C.O. "Tpte. Luna S.A."	2.500,00			1	2.500,00						
Rdos.Acumulados		309.626,30	320.561,00			10	150.707,66	10	150.707,65	460.333,96	471.268,65
Rdo.Ejec. "Tpte.Sol S.A."	150.707,66			6	150.707,66						
Rdo.Ejec. "Tpte. Luna S.A."	150.707,65			6	150.707,65						
Total P.Net	306.415,31	369.626,30	410.561,00							520.333,96	561.268,65
Pasivo+P.Net	307.650,35	913.052,50	1.200.217,70	307.650,35	307.650,35	153.825,18	153.825,18	153.825,17	153.825,17	948.664,97	1.235.830,17

ALTERNATIVA B) *Activos Controlados Conjuntamente*

	E.E.C.C. Previos a la Consolidación Proporcional			U.T.E.	AJUSTES Y		ELIMINACIONES	E.E.C.C. Consolidados Proporcionalmente			
	U.T.E.	Sol			Sol	Luna		Sol	Luna	Sol	Luna
		Sol	Luna								
Estado de Resultados											
Ingresos por Ss.Prestados	343.072,00	681.460,00	936.400,00	7	343.072,00	7	171.536,00	7	171.536,00	852.996,00	1.107.936,00
Costo de los Ss.Prestados	-27.419,20	-403.200,00	-584.200,00	8	27.419,20	8	13.709,60	8	13.709,60	-416.909,60	-597.909,60
Gtos.Administración	-	-19.520,00	-38.700,00							-19.520,00	-38.700,00
Gtos.Comercialización	-14.237,49	-43.203,70	-59.609,00	9	14.237,49	9	7.118,74	9	7.118,75	-50.322,44	-66.727,75
Rdos.Fciers. Y Tenencia	-	-7.290,00	-6.210,00							-7.290,00	-6.210,00
Rdo. Del Ejercicio	301.415,31	208.246,30	247.681,00		343.072,00	41.656,69	20.828,34	171.536,00	20.828,35	358.953,06	398.388,65
				6	301.415,31	10	150.707,66	10	150.707,65		

COMENTARIOS:

En este caso el negocio conjunto es del tipo de Activos Controlados Conjuntamente y de acuerdo a las estipulaciones del contrato, los partícipes habrían recibido durante el ejercicio liquidaciones por los servicios facturados por la UTE, netos los gastos a su cargo. Estas liquidaciones han sido acreditadas en la cuenta corriente del partícipe, por lo cual al ser un saldo recíproco es eliminado a través de la eliminación N°4. En realidad se trata de liquidaciones a cuenta del resultado final que arroje la UTE, las cuales serán reemplazadas por la asignación del resultado de la UTE a cada partícipe. (Ver eliminación 10)

En todos los casos, y como consecuencia de aplicar la consolidación proporcional se debe tener en cuenta lo establecido en el punto C.2. Y C.3., referida a las alternativas de exposición de las participaciones en el negocio conjunto. (Adicionarías a las de similar naturaleza o exponerías separadamente)

Según lo establecido por la RT14, en el ejemplo propuesto los coeficientes de participación en el estado de situación patrimonial y en el estado de resultados son iguales debido a que los integrantes han realizado aportes que han sido reconocidos íntegramente en los estados contables del negocio conjunto.

COMPROBACION DEL RESULTADO CONSOLIDADO PROPORCIONALMENTE

Resultados	Sol	Luna
actividades propias	208.246,30	247.681,00
U.T.E.	150.707,66	150.707,65
TOTAL	358.953,96	398.388,65

ESTADOS CONTABLES PREVIOS A LA CONSOLIDACIÓN PROPORCIONAL

ALTERNATIVA C)

TRANSPORTES EL SOL S.A.

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL : 30 de Abril de 20X1		ESTADO DE RESULTADOS por el ejercicio finalizado el: 30 de Abril de 20X1	
ACTIVO	PASIVO	Ingresos por Servicios Prestados	681.480,00
<u>Activo Corriente</u>	<u>Pasivo Corriente</u>	Costo de los Servicios Prestados	-403.200,00
Caja y Bancos 37.700,00	Deudas Comerciales 65.000,00	Ganancia Bruta	278.260,00
Cuentas por Cobrar 145.700,00	Préstamos 48.700,00	Gastos (según Anexo correspondiente)	
Otros Ctas. Por Cobrar 19.400,00	Remun y Cgas.Soc. 3.080,00	Administración	-19.520,00
	Cargas Fiscales 1.460,00	Comercialización	-24.750,00
	Otros Pasivos Ctes. 16.240,00	Resultados Financieros y por Tenencia	-7.290,00
Total Activo Corriente 202.800,00	Total Pasivo Corriente 134.480,00	Ganancia del Ejercicio	226.700,00
<u>Activo No Corriente</u>	<u>Pasivo No Corriente</u>		
Inversiones 2.500,00	Préstamos 291.740,00		
Bs. De Uso 609.000,00			
Total Activo No Cte. 611.500,00	Total Pasivo No Cte. 291.740,00		
	TOTAL PASIVO		
	Según estado correspondiente 388.080,00		
TOTAL ACTIVO	TOTAL		
814.300,00	814.300,00		

TRANSPORTES LA LUNA S.A.

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL : 30 de Abril de 20X1		ESTADO DE RESULTADOS por el ejercicio finalizado el: 30 de Abril de 20X1	
ACTIVO	PASIVO	Ingresos por Servicios Prestados	936.400,00
<u>Activo Corriente</u>	<u>Pasivo Corriente</u>	Costo de los Servicios Prestados	-584.200,00
Caja y Bancos 59.700,00	Deudas Comerciales 102.500,00	Ganancia Bruta	352.200,00
Cuentas por Cobrar 273.800,00	Préstamos 60.000,00	Gastos (según Anexo correspondiente)	
Otros Ctas. Por Cobrar 40.200,00	Remun y Cgas.Soc. 5.215,00	Administración	-38.700,00
	Cargas Fiscales 2.740,00	Comercialización	-41.690,00
	Otros Pasivos Ctes. 29.365,00	Resultados Financieros y por Tenencia	-6.210,00
Total Activo Corriente 373.700,00	Total Pasivo Corriente 199.820,00	Ganancia del Ejercicio	265.600,00
<u>Activo No Corriente</u>	<u>Pasivo No Corriente</u>		
Inversiones 2.500,00	Préstamos 472.700,00		
Bs. De Uso 724.800,00			
Total Activo No Cte. 727.300,00	Total Pasivo No Cte. 472.700,00		
	TOTAL PASIVO		
	Según estado correspondiente 428.480,00		
TOTAL ACTIVO	TOTAL		
1.101.000,00	1.101.000,00		

TRANSPORTES EL SOL S.A. Y TRANSPORTES LA LUNA S.A. UNIÓN TRANSITORIA DE EMPRESAS

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL : 30 de Abril de 20X1		ESTADO DE RESULTADOS por el ejercicio finalizado el: 30 de Abril de 20X1	
ACTIVO	PASIVO	Ingresos por Servicios Prestados	343.072,00
<u>Activo Corriente</u>	<u>Pasivo Corriente</u>	Costo de los Servicios Prestados	-63.791,90
Caja y Bancos 39.405,34	Remun y Cgas.Soc. 2.917,50	Ganancia Bruta	279.280,10
Inversiones Temp. 192.140,00	Cargas Fiscales 1.235,04	Gastos (según Anexo correspondiente)	
Cuentas por Cobrar 43.834,00		Administración	
Total Activo Corriente 275.379,34	Total Pasivo Corriente 4.152,54	Comercialización	-14.237,49
<u>Activo No Corriente</u>	<u>Pasivo No Corriente</u>	Resultados Financieros y por Tenencia	1.184,19
Total Activo No Cte. 0,00	Total Pasivo No Cte. 0,00	Ganancia del Ejercicio	266.226,80
	TOTAL PASIVO		
	Según estado correspondiente 271.226,80		
TOTAL ACTIVO	TOTAL		
275.379,34	275.379,34		

PAPEL DE TRABAJO DE LA CONSOLIDACION PROPORCIONAL
para facilitar la comprensión del ejemplo, se ha omitido la clasificación de activos y pasivos en corrientes y no corrientes

ALTERNATIVA C) Entidades Controladas Conjuntamente

	E.E.C.C. Previos			AJUSTES Y ELIMINACIONES			E.E.C.C. Consolidados				
	a la Consolidación Proporcional			U.T.E.	Sol	Luna	Proporcionalmente				
	U.T.E.	Sol	Luna				Sol	Luna			
Estado de Situación Patrimonial											
ACTIVO											
Caja y Bancos	39.405,34	37.700,00	59.700,00	2	39.405,34	2	19.702,67	2	19.702,67	57.402,67	79.402,67
Inversiones Temporarias	192.140,00			3	192.140,00	3	96.070,00	3	96.070,00	96.070,00	96.070,00
Cuentas por Cobrar		145.700,00	273.800,00							145.700,00	273.800,00
Otras Clases por Cobrar	43.834,00	19.400,00	40.200,00	4	43.834,00	4	21.917,00	4	21.917,00	41.317,00	62.117,00
Inversiones		2.500,00	2.500,00								
Bienes de Uso		609.000,00	724.800,00							609.000,00	724.800,00
Total Activo	275.379,34	814.300,00	1.101.000,00							949.489,67	1.236.189,67
PASIVO											
Deudas Comerciales		65.000,00	102.500,00							65.000,00	102.500,00
Préstamos		48.700,00	60.000,00							48.700,00	60.000,00
Rem. y Cgas. Sociales	2.917,50	3.080,00	5.215,00	5	2.917,50	5	1.458,75	5	1.458,75	4.538,75	6.673,75
Cargas Fiscales	1.235,04	1.460,00	2.740,00	6	1.235,04	6	617,52	6	617,52	2.077,52	3.357,52
Otros Pasivos Ctes.		16.240,00	29.365,00							16.240,00	29.365,00
Préstamos No Ctes.		291.740,00	472.700,00							291.740,00	472.700,00
Total Pasivo	4.152,54	426.220,00	672.520,00							428.296,27	674.596,27
PATRIM. NETO											
Capital Social		60.000,00	90.000,00							60.000,00	90.000,00
F.C.O. "Tpte. Sol S.A."	2.500,00			1	2.500,00						
F.C.O. "Tpte. Luna S.A."	2.500,00			1	2.500,00						
Rdos. Acumulados		328.080,00	338.480,00								
Rdo. Ejec. "Tpte. Sol S.A."	133.113,40			7	133.113,40	12	133.113,40	12	133.113,40	461.193,40	471.593,40
Rdo. Ejec. "Tpte. Luna S.A."	133.113,40			7	133.113,40						
Total P. Neto	271.226,80	388.080,00	428.480,00							521.193,40	561.593,40
Pasivo+P. Neto	275.379,34	814.300,00	1.101.000,00	275.379,34	275.379,34	137.689,67	137.689,67	137.689,67	137.689,67	949.489,67	1.236.189,67

ALTERNATIVA C) Entidades Controladas Conjuntamente

	E.E.C.C. Previos			AJUSTES Y ELIMINACIONES			E.E.C.C. Consolidados				
	a la Consolidación Proporcional			U.T.E.	Sol	Luna	Proporcionalmente				
	U.T.E.	Sol	Luna				Sol	Luna			
Estado de Resultados											
Ingresos por Ss. Prestados	343.072,00	681.460,00	936.400,00	8	343.072,00	9	171.536,00	9	171.536,00	852.096,00	1.107.936,00
Costo de los Ss. Prestados	-63.791,90	-403.200,00	-584.200,00	9	63.791,90	9	31.895,95	9	31.895,95	-435.095,95	-616.095,95
Gtos. Administración	-	-19.520,00	-38.700,00							-19.520,00	-38.700,00
Gtos. Comercialización	-14.237,49	-24.750,00	-41.690,00	10	14.237,49	10	7.118,75	10	7.118,75	-31.868,75	-48.808,75
Rdos. Fcieros. Y Tenencia	1.184,19	-7.290,00	-6.210,00	11	1.184,19	11	592,10	11	592,10	-6.697,91	-5.617,91
Rdo. Del Ejercicio	266.226,80	226.700,00	265.600,00	344.256,19	78.029,39	39.014,70	172.128,10	39.014,70	172.128,10	359.813,40	398.713,40

COMENTARIOS:

El negocio conjunto es del tipo de Entidades Controladas Conjuntamente, por lo cual la consolidación proporcional se aplica en su totalidad. Según lo establecido por la RT14, en el ejemplo propuesto los coeficientes de participación en el estado de situación patrimonial y en el estado de resultados son iguales debido a que los integrantes han realizado aportes que han sido reconocidos íntegramente en los estados contables del negocio conjunto.

COMPROBACION DEL RESULTADO CONSOLIDADO PROPORCIONALMENTE

Resultados	Sol	Luna
actividades propias	226.700,00	265.600,00
U.T.E.	133.113,40	133.113,40
TOTAL	359.813,40	398.713,40

5.2. CASO B

5.2.1. Planteo

En el mes de Octubre de 20X0 entre Norte y Sur se constituyó una UTE (Unión Transitoria de Empresa) que tiene por objeto la ejecución de un contrato de edición para la impresión de los resultados de las investigaciones sobre temas científicos, realizados por grupos de investigadores de las Naciones Unidas. El contrato tendrá una duración de 5 años y permite editar en exclusividad 60.000 ejemplares en total de las investigaciones producidas durante período 1999-2003. Este contrato es el resultado de un acuerdo celebrado entre el Centro de Estudios de las Naciones Unidas y la Universidad Nacional de Rosario, para la exclusividad de la edición de dicho material.

Condiciones del contrato de U.T.E.:

→ El Fondo Común Operativo asciende a \$ 80.000.- , siendo suscripto en partes iguales por los partícipes. El mismo está integrado de la siguiente forma:

- Norte S.A. aportó \$ 40.000, \$ 15.000 en efectivo y el saldo es un importe reconocido por la UTE, por el derecho de uso de un inmueble por el término de duración del contrato. El inmueble figura en los libros del partícipe por el mismo importe que es reconocido en el negocio conjunto.

- Sur S.A. aportó \$ 40.000, de los cuales \$ 10.000 son en efectivo. El resto lo constituye un software desarrollado especialmente por la empresa, para la reproducción de este material, el cual contiene en imágenes y gráficos de alta definición.

→ La participación en los resultados coincide con los porcentajes de aporte.

→ Las decisiones son tomadas por unanimidad.

→ Fecha de cierre de ejercicio (coincidente con la de los partícipes) 30/11 de cada año.

→ Modalidad de administrar el emprendimiento: la UTE tendrá a su cargo todo lo relativo a la administración y gestión del

negocio, liquidando al finalizar cada ejercicio el resultado neto de la actividad a cada partícipe. (*Entidad controlada conjuntamente*)

DURANTE EL 1° EJERCICIO

→ Durante el ejercicio la UTE realizó una edición de 18.000 ejemplares.

→ En el mes de septiembre de 2001 el negocio prestó servicios al socio Sur S.A., por un total de \$ 9.000, para la edición de libros de cuentos infantiles. El costo de dicho servicio fue de \$ 7.000.-

→ El mencionado servicio se encuentra pendiente de cobro al cierre.

→ La amortización del inmueble cedido por partícipe Norte S.A. a la UTE, es de \$ 1.400.-

→ La amortización del intangible es por el método lineal y en período de 3 años.

→ Al cierre de ejercicio de Sur S.A.:

a) La totalidad de los libros de cuentos infantiles han sido vendidos a terceros.

b) El 40% de los libros de cuentos infantiles se encuentran en stock.

5.2.2. Solución Propuesta

A- Registración en los libros de los partícipes del aporte al Fondo Común Operativo

Libros del partícipe "Norte S.A."

De acuerdo a lo estipulado por la Resolución Técnica N° 14, los aportes consistentes en derechos de uso constituidos sobre bienes de propiedad de los participantes, no deberán ser reconocidos como activos en los estados contables del negocio conjunto.

Es por ello que este partícipe no efectúa ninguna registración en sus libros.

Resultaría recomendable, que expusiera en otra cuenta el hecho de que dicho bien de uso esta cedido a la U.T.E.

Inversión U.T.E.	15.000,00
Inmueble cedido a la U.T.E.	25.000,00
Caja	15.000,00
Inmuebles	25.000,00

Libros del partícipe "Sur S.A."

Inversión U.T.E.	40.000,00
Caja	10.000,00
Software Reproducción	30.000,00

B- Registración en los libros de U.T.E. del aporte al Fondo Común Operativo

Caja	25.000,00	Fondo Común Operativo "Norte S.A."	15.000,00
Software Reproducción	30.000,00	Fondo Común Operativo "Sur S.A."	40.000,00

C- Cálculo de los coeficientes de participaciones en el Estado de Situación Patrimonial al 30-Nov-X1

Alternativa 1:

Total de aportes reconocidos en los EECC de la UTE:	55.000,00
Participación de Norte en los aportes reconocidos por la UTE:	15000 / 55000 = 0,2727
Participación de Sur en los aportes reconocidos por la UTE:	40000 / 55000 = 0,7273
Resultados acumulados UTE:	13.000,00
Participación de Norte en los resultados acumulados de la UTE:	0,50
Participación de Norte en los resultados acumulados de la UTE:	0,50
Patrimonio Neto de la UTE:	68.000,00

Norte S.A. $(55000 \times 0,2727 + 13000 \times 0,50) / 68000 = 0,3162$

Sur S.A. $(55000 \times 0,7273 + 13000 \times 0,50) / 68000 = 0,6838$

Alternativa 2:

Aportes de Norte reconocidos en los EECC de la UTE:	15.000,00
Aportes de Sur reconocidos en los EECC de la UTE:	40.000,00

Norte S.A. $(15000 + 13000 \times 0,5) / 68000 = 0,3162$

Sur S.A. $(40000 + 13000 \times 0,5) / 68000 = 0,6838$

ESTADOS CONTABLES PREVIOS A LA CONSOLIDACIÓN PROPORCIONAL

N O R T E S A.

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL : 30 de Noviembre de 20X1			ESTADO DE RESULTADOS por el ejercicio finalizado el: 30 de Noviembre	
ACTIVO	PASIVO		Ingresos por Servicios Prestados	45.000,00
<u>Activo Corriente</u>	<u>Pasivo Corriente</u>		Costo de los Servicios Prestados	-31.000,00
Caja y Bancos 4.000,00	Deudas Comerciales 28700 28.700,00		Ganancia Bruta	14.000,00
Cuentas por Cobrar 15.000,00			Gastos (según Anexo correspondiente)	
Total Activo Corriente 19.000,00	Total Pasivo Corriente 28.700,00		Administracion	-3.800,00
<u>Activo No Corriente</u>	<u>Pasivo No Corriente</u>		Comercializacion	-2.600,00
Inversiones 15.000,00	No existen 0,00		Resultados Financieros y por Tenencia	-1.100,00
Bs. De Uso 23.600,00			Ganancia del Ejercicio	6.500,00
Total Activo No Cte. 38.600,00	Total Pasivo No Cte. 0,00			
	TOTAL PASIVO 28.700,00			
	PATRIMONIO NETO			
	Según estado correspondiente 28.900,00			
TOTAL ACTIVO 57.600,00	TOTAL 57.600,00			

S U R S A.

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL : 30 de Noviembre de 20X1			ESTADO DE RESULTADOS por el ejercicio finalizado el: 30 de Noviembre	
ACTIVO	PASIVO		Ingresos por Servicios Prestados	86.000,00
<u>Activo Corriente</u>	<u>Pasivo Corriente</u>		Costo de los Servicios Prestados	-57.000,00
Caja y Bancos 18.000,00	Deudas Comerciales 41.000,00		Gastos (según Anexo correspondiente)	
Cuentas por Cobrar 35.000,00	Préstamos 23.000,00		Administracion	-8.200,00
Bienes de Cambio 20.000,00			Comercializacion	-10.300,00
Total Activo Corriente 73.000,00	Total Pasivo Corriente 64.000,00		Resultados Financieros y por Tenencia	1.600,00
<u>Activo No Corriente</u>	<u>Pasivo No Corriente</u>		Ganancia del Ejercicio	-16.900,00
Inversiones 40.000,00	No existen 0,00			
Activos Intangibles 0,00				
Total Activo No Cte. 40.000,00	Total Pasivo No Cte. 0,00			
	TOTAL PASIVO 64.000,00			
	PATRIMONIO NETO			
	Según estado correspondiente 49.000,00			
TOTAL ACTIVO 113.000,00	TOTAL 113.000,00			

N O R T E S A. Y S U R S A. - UNIÓN TRANSITORIA DE EMPRESAS

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL : 30 de Noviembre de 20X1			ESTADO DE RESULTADOS por el ejercicio finalizado el: 30 de Noviembre de 20	
ACTIVO	PASIVO		Ingresos por Servicios Prestados	76.000,00
<u>Activo Corriente</u>	<u>Pasivo Corriente</u>		Costo de los Servicios Prestados	-49.000,00
Caja y Bancos 39.000,00	No Existen 0,00		Ganancia Bruta	27.000,00
Cuentas por Cobrar 9.000,00			Gastos (según Anexo correspondiente)	
Total Activo Corriente 48.000,00	Total Pasivo Corriente 0,00		Administracion	-6.900,00
<u>Activo No Corriente</u>	<u>Pasivo No Corriente</u>		Comercializacion	-7.100,00
Bs. De Uso 0,00	No Existen 0,00		Resultados Financieros y por Tenencia	0,00
Activos Intangibles (1) 20.000,00			Ganancia del Ejercicio	13.000,00
Total Activo No Cte. 20.000,00	Total Pasivo No Cte. 0,00			
	TOTAL PASIVO 0,00			
	PATRIMONIO NETO 68.000,00			
	F.C.O. "Norte S.A." 15.000,00			
	F.C.O. "Sur S.A." 40.000,00			
	Rdo. Ejerc. "Norte S.A." 6.500,00			
	Rdo. Ejerc. "Sur S.A." 6.500,00			
TOTAL ACTIVO 68.000,00	TOTAL 68.000,00			

PAPEL DE TRABAJO DE LA CONSOLIDACION PROPORCIONAL
para facilitar la comprensión del ejemplo, se ha omitido la clasificación de activos y pasivos en corrientes y no corrientes

Supuesto a) la totalidad de los libros han sido vendidos a terceros (alternativa I)

	E.E.C.C. Previos a la Consolidación Proporcional			U.T.E.	AJUSTES Y ELIMINACIONES		U.T.E.	E.E.C.C. Consolidados Proporcionalmente			
	U.T.E.	Norte	Sur		Norte	Sur		Norte	Sur		
Estado de Situación Patrimonial											
ACTIVO											
Caja y Bancos	39.000,00	4.000,00	19.000,00	3	39.000,00	2	12.330,00	2	26.670,00	16.330,00	44.670,00
Cuentas por Cobrar	9.000,00	15.000,00	35.000,00	3	9.000,00	3	2.846,00			17.846,00	35.000,00
Bienes de Cambio			20.000,00								20.000,00
Inversiones		15.000,00	40.000,00			1	15.000,00		1	40.000,00	-
Bienes de Uso		23.600,00					6.324,00				23.600,00
Activos Intangibles	20.000,00			4	20.000,00	4	6.324,00		4	13.676,00	6.324,00
Total Activo	68.000,00	57.600,00	113.000,00							64.100,00	113.346,00
PASIVO											
Deudas Comerciales		28.700,00	41.000,00					3	6.154,00	28.700,00	34.846,00
Préstamos			23.000,00							-	23.000,00
Total Pasivo		28.700,00	64.000,00							28.700,00	57.846,00
PATRIM.NETO											
Capital Social		20.000,00	35.000,00							20.000,00	35.000,00
F.C.O. "Norte S.A."	15.000,00			1	15.000,00						
F.C.O. "Sur S.A."	40.000,00			1	40.000,00						
Rdos. Acumulados		8.900,00	14.000,00					11	6.500,00	15.400,00	20.500,00
Rdo. Ejec. "Norte S.A."	6.500,00			5	6.500,00				11	6.500,00	
Rdo. Ejec. "Sur S.A."	6.500,00			5	6.500,00						
Total P. Neto	68.000,00	28.900,00	49.000,00							35.400,00	55.500,00
Pasivo+P. Neto	68.000,00	57.600,00	113.000,00	68.000,00	68.000,00	21.500,00	21.500,00	46.500,00	46.500,00	64.100,00	113.346,00

	E.E.C.C. Previos a la Consolidación Proporcional			U.T.E.	AJUSTES Y ELIMINACIONES		U.T.E.	E.E.C.C. Consolidados Proporcionalmente			
	U.T.E.	Norte	Sur		Norte	Sur		Norte	Sur		
Estado de Resultados											
Ingresos por Ss. Prestados	76.000,00	45.000,00	86.000,00	6	76.000,00	6	38.000,00	7	4.500,00	8	83.000,00
Costo de los Ss. Prestados	-49.000,00	-31.000,00	-57.000,00	8	49.000,00	8	24.500,00	8	24.500,00	7	-55.500,00
Gtos. Administración	-6.900,00	-3.800,00	-8.200,00	9	6.900,00	9	3.450,00	9	3.450,00		-7.250,00
Gtos. Comercialización	-7.100,00	-2.600,00	-10.300,00	10	7.100,00	10	3.550,00	10	3.550,00		-6.150,00
Rdos. Fiercos. Y Tenencia		-1.100,00	1.600,00								-1.100,00
Rdo. Del Ejercicio	13.000,00	6.500,00	12.100,00	76.000,00	63.000,00	31.500,00	38.000,00	36.000,00	42.500,00	13.000,00	18.600,00
				6	13.000,00	11	6.500,00	11	6.500,00		

COMENTARIOS:

El negocio conjunto es del tipo de Entidades Controladas Conjuntamente, por lo cual la consolidación proporcional se aplica sin limitaciones.

derechos de uso, los cuales no son reconocidos en los estados contables del negocio conjunto

Eliminación 3, la existencia de saldos recíprocos entre la entidad conjunta y un participante obliga la aplicación del punto C.2. de la RT14.

Se exponen dos formas alternativas (I) y (II), para eliminar estos saldos recíprocos.

Al haberse realizado operaciones entre el negocio conjunto y un participante, debe aplicarse lo previsto en la RT14, punto C.3.

PAPEL DE TRABAJO DE LA CONSOLIDACION PROPORCIONAL
para facilitar la comprensión del ejemplo, se ha omitido la clasificación de activos y pasivos en corrientes y no corrientes

Supuesto a) la totalidad de los libros han sido vendidos a terceros (alternativa II)

	E.E.C.C. Previos a la Consolidación Proporcional			U.T.E.	AJUSTES Y ELIMINACIONES		U.T.E.	E.E.C.C. Consolidados Proporcionalmente			
	U.T.E.	Norte	Sur		Norte	Sur		Norte	Sur		
Estado de Situación Patrimonial											
ACTIVO											
Caja y Bancos	39.000,00	4.000,00	19.000,00	2	39.000,00	2	12.330,00	2	26.670,00	16.330,00	44.670,00
Cuentas por Cobrar	9.000,00	15.000,00	35.000,00	3a	9.000,00	3a	2.846,00	3a	6.154,00	17.846,00	35.000,00
Bienes de Cambio			20.000,00								20.000,00
Inversiones		15.000,00	40.000,00			1	15.000,00		1	40.000,00	-
Bienes de Uso		23.600,00								23.600,00	-
Activos Intangibles	20.000,00			4	20.000,00	4	6.324,00	4	13.676,00	6.324,00	13.676,00
Total Activo	68.000,00	57.600,00	113.000,00							64.100,00	113.346,00
PASIVO											
Deudas Comerciales		28.700,00	41.000,00					3b	6.154,00	28.700,00	34.846,00
Préstamos			23.000,00							-	23.000,00
Total Pasivo		28.700,00	64.000,00							28.700,00	57.846,00
PATRIMONIO											
Capital Social		20.000,00	35.000,00							20.000,00	35.000,00
F.C.O. "Norte S.A."	15.000,00			1	15.000,00						
F.C.O. "Sur S.A."	40.000,00			1	40.000,00						
Rdos. Acumulados		8.900,00	14.000,00								
Rdo. Ejec. "Norte S.A."	6.500,00			5	6.500,00			11	6.500,00	15.400,00	20.500,00
Rdo. Ejec. "Sur S.A."	6.500,00			5	6.500,00						
Total P. Neto	68.000,00	28.900,00	49.000,00							35.400,00	55.500,00
Pasivo+P. Neto	68.000,00	57.600,00	113.000,00	68.000,00	68.000,00	21.500,00	21.500,00	52.654,00	52.654,00	64.100,00	113.346,00

	E.E.C.C. Previos a la Consolidación Proporcional			U.T.E.	AJUSTES Y ELIMINACIONES		U.T.E.	E.E.C.C. Consolidados Proporcionalmente			
	U.T.E.	Norte	Sur		Norte	Sur		Norte	Sur		
Estado de Resultados											
Ingresos por Ss. Prestados	76.000,00	45.000,00	86.000,00	6	76.000,00	6	38.000,00	7	4.500,00	83.000,00	119.500,00
Costo de los Ss. Prestados	-49.000,00	-31.000,00	-57.000,00	8	49.000,00	8	24.500,00	8	24.500,00	-55.500,00	-77.000,00
Gtos. Administración	-6.900,00	-3.800,00	-8.200,00	9	6.900,00	9	3.450,00	9	3.450,00	-7.250,00	-11.650,00
Gtos. Comercialización	-7.100,00	-2.600,00	-10.300,00	10	7.100,00	10	3.550,00	10	3.550,00	-6.150,00	-13.850,00
Rdos. Fiercos. Y Tenencia		-1.100,00	1.600,00							-1.100,00	1.600,00
Rdo. Del Ejercicio	13.000,00	6.500,00	12.100,00	76.000,00	63.000,00	31.500,00	38.000,00	36.000,00	42.500,00	13.000,00	18.600,00
				6	13.000,00	11	6.500,00	11	6.500,00		

COMENTARIOS:

El negocio conjunto es del tipo de Entidades Controladas Conjuntamente, por lo cual la consolidación proporcional se aplica sin limitaciones. Según lo establecido por la RT14, se deben calcular los coeficientes de participación en el estado de situación patrimonial, debido a que uno de los integrantes ha efectuado aportes de derechos de uso, los cuales no son reconocidos en los estados contables del negocio conjunto.

Eliminación 3, la existencia de saldos recíprocos entre el negocio conjunto y un participante obliga la aplicación del punto C.2. de la RT14.

Se exponen dos formas alternativas (I) y (II), para eliminar estos saldos recíprocos.

Al haberse realizado operaciones entre el negocio conjunto y un participante, debe aplicarse lo previsto en la RT14, punto C.3.

PAPEL DE TRABAJO DE LA CONSOLIDACION PROPORCIONAL
para facilitar la comprensión del ejemplo, se ha omitido la clasificación de activos y pasivos en corrientes y no corrientes

Supuesto b) el 40% de los libros se encuentran en existencia (alternativa I)

	E.E.C.C. Previos a la Consolidación Proporcional			AJUSTES Y ELIMINACIONES			E.E.C.C. Consolidados Proporcionalmente				
	U.T.E.	Norte	Sur	U.T.E.	Norte	Sur	Norte	Sur			
Estado de Situación Patrimonial											
ACTIVO											
Caja y Bancos	39.000,00	4.000,00	18.000,00	3	39.000,00	2	12.330,00	2	26.670,00	16.330,00	44.670,00
Cuentas por Cobrar	9.000,00	15.000,00	35.000,00	3	9.000,00	3	2.846,00			17.846,00	35.000,00
Bienes de Cambio		20.000,00						4	400,00		19.600,00
Inversiones		15.000,00	40.000,00			1	15.000,00		1	40.000,00	-
Bienes de Uso		23.600,00								23.600,00	-
Activos Intangibles	20.000,00			5	20.000,00	5	6.324,00		5	13.676,00	6.324,00
Total Activo	68.000,00	57.600,00	113.000,00							64.100,00	112.946,00
PASIVO											
Deudas Comerciales		28.700,00	41.000,00					3	6.154,00	28.700,00	34.846,00
Préstamos			23.000,00							-	23.000,00
Total Pasivo		28.700,00	64.000,00							28.700,00	57.846,00
PATRIM.NETO											
Capital Social		20.000,00	35.000,00							20.000,00	35.000,00
F.C.O. "Norte S.A."	15.000,00			1	15.000,00						
F.C.O. "Sur S.A."	40.000,00			1	40.000,00						
Rdos. Acumulados		8.900,00	14.000,00								
Rdo. Ejerc. "Norte S.A."	6.500,00					12	6.500,00		12	6.100,00	20.100,00
Rdo. Ejerc. "Sur S.A."	6.500,00										
Total P. Neto	68.000,00	28.900,00	49.000,00							35.400,00	55.100,00
Pasivo+P. Neto	68.000,00	57.600,00	113.000,00	68.000,00	68.000,00	21.500,00	21.500,00	-46.500,00	-46.500,00	64.100,00	112.946,00

	E.E.C.C. Previos a la Consolidación Proporcional			AJUSTES Y ELIMINACIONES			E.E.C.C. Consolidados Proporcionalmente						
	U.T.E.	Norte	Sur	U.T.E.	Norte	Sur	Norte	Sur					
Estado de Resultados													
Ingresos por Ss. Prestados	76.000,00	45.000,00	86.000,00	7	76.000,00	7	38.000,00	4	1.800,00	7	38.000,00	83.000,00	119.500,00
Costo de los Ss. Prestados	-49.000,00	-31.000,00	-57.000,00	9	49.000,00	9	24.500,00	8	2.700,00	9	24.500,00	-55.500,00	-77.400,00
Gtos. Administración	-6.900,00	-3.800,00	-8.200,00	10	6.900,00	10	3.450,00			10	3.450,00	-7.250,00	-11.650,00
Gtos. Comercialización	-7.100,00	-2.600,00	-10.300,00	11	7.100,00	11	3.550,00			11	3.550,00	-6.150,00	-13.850,00
Rdos. Fcioros. Y Tenencia		-1.100,00	1.600,00									-1.100,00	1.600,00
Rdo. Del Ejercicio	13.000,00	6.500,00	12.100,00	76.000,00	63.000,00	31.500,00	38.000,00	36.000,00	42.100,00	13.000,00	18.200,00		
				8	13.000,00	12	6.500,00	12	6.100,00				

COMENTARIOS:

El negocio conjunto es del tipo de Entidades Controladas Conjuntamente, por lo cual la consolidación proporcional se aplica sin limitaciones.
 Según lo establecido por la RT14, se deben calcular los coeficientes de participación en el estado de situación patrimonial, debido a que uno de los integrantes ha efectuado aportes de derechos de uso, los cuales no son reconocidos en los estados contables del negocio conjunto
Eliminación 3: la existencia de saldos recíprocos entre la negocio conjunto y un partícipe obliga la aplicación del punto C.2. de la RT14.

PAPEL DE TRABAJO DE LA CONSOLIDACION PROPORCIONAL
para facilitar la comprensión del ejemplo, se ha omitido la clasificación de activos y pasivos en corrientes y no corrientes

Supuesto b) el 40% de los libros se encuentran en existencia (alternativa II)

	E.E.C.C. Previos a la Consolidación Proporcional			U.T.E.	AJUSTES Y ELIMINACIONES		U.T.E.	E.E.C.C. Consolidados Proporcionalmente			
	U.T.E.	Norte	Sur		Norte	Sur		Norte	Sur		
Estado de Situación Patrimonial											
ACTIVO											
Caja y Bancos	39.000,00	4.000,00	19.000,00	2	39.000,00	2	12.330,00	2	26.670,00	16.330,00	44.670,00
Cuentas por Cobrar	9.000,00	15.000,00	35.000,00	3a	9.000,00	3a	2.846,00	3a	6.154,00	17.846,00	35.000,00
Bienes de Cambio		20.000,00						4	400,00		19.600,00
Inversiones		15.000,00	40.000,00			1	15.000,00	1	40.000,00		-
Bienes de Uso		23.600,00								23.600,00	-
Activos Intangibles	20.000,00			5	20.000,00	5	6.324,00	5	13.676,00	6.324,00	13.676,00
Total Activo	68.000,00	57.600,00	113.000,00							64.100,00	112.946,00
PASIVO											
Deudas Comerciales		28.700,00	41.000,00					3b	6.154,00	28.700,00	34.846,00
Préstamos			23.000,00								23.000,00
Total Pasivo		28.700,00	64.000,00							28.700,00	57.846,00
PATRIM. NETO											
Capital Social		20.000,00	35.000,00							20.000,00	35.000,00
F.C.O. "Norte S.A."	15.000,00			1	15.000,00						
F.C.O. "Sur S.A."	40.000,00			1	40.000,00						
Rdos. Acumulados		8.900,00	14.000,00								
Rdo. Ejec. "Norte S.A."	6.500,00			6	6.500,00	12	6.500,00	12	6.100,00	15.400,00	20.100,00
Rdo. Ejec. "Sur S.A."	6.500,00			6	6.500,00						
Total P. Neto	68.000,00	28.900,00	49.000,00							35.400,00	55.100,00
Pasivo+P. Neto	68.000,00	57.600,00	113.000,00	68.000,00	68.000,00	21.500,00	21.500,00	52.654,00	52.654,00	64.100,00	112.946,00

	E.E.C.C. Previos a la Consolidación Proporcional			U.T.E.	AJUSTES Y ELIMINACIONES		U.T.E.	E.E.C.C. Consolidados Proporcionalmente			
	U.T.E.	Norte	Sur		Norte	Sur		Norte	Sur		
Estado de Resultados											
Ingresos por Ss. Prestados	76.000,00	45.000,00	86.000,00	7	76.000,00	7	38.000,00	4	1.800,00	7	38.000,00
Costo de los Ss. Prestados	-49.000,00	-31.000,00	-57.000,00	9	49.000,00	9	24.500,00	8	2.700,00	9	24.500,00
Glos. Administración	-6.900,00	-3.800,00	-8.200,00	10	6.900,00	10	3.450,00	10	3.450,00		-7.250,00
Glos. Comercialización	-7.100,00	-2.600,00	-10.300,00	11	7.100,00	11	3.550,00	11	3.550,00		-6.150,00
Rdos. Fcieras. Y Tenencia		-1.100,00	1.600,00								-1.100,00
Rdo. Del Ejercicio	13.000,00	6.500,00	12.100,00	76.000,00	63.000,00	31.500,00	38.000,00	36.000,00	42.100,00	13.000,00	18.200,00
				8	13.000,00	12	6.500,00	12	6.100,00		

COMENTARIOS:

El negocio conjunto es del tipo de Entidades Controladas Conjuntamente, por lo cual la consolidación proporcional se aplica sin limitaciones.
 Según lo establecido por la RT14, se deben calcular los coeficientes de participación en el estado de situación patrimonial, debido a que uno de los integrantes ha efectuado aportes de derechos de uso, los cuales no son reconocidos en los estados contables del negocio conjunto
Eliminación 3: la existencia de saldos recíprocos entre la entidad conjunta y un participante obliga la aplicación del punto C.2. de la RT14.

6. ANEXOS

Contenido del contrato	A.C.E.	U.T.E.
OBJETO	Establecer una organización común para facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de sus miembros.	Desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro, dentro o fuera del territorio de la República. Incluye desarrollo y ejecución de obras y servicios complementarios y accesorios.
PARTÍCIPES	Personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; sociedades constituidas en el extranjero con sucursal o representación en el país.	Personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; sociedades constituidas en el extranjero con sucursal o
PERSONERÍA JURÍDICA y FINALIDAD	No son sujetos de derecho ni sociedades comerciales. No tienen fin de lucro, las ventajas económicas recaen sobre los miembros de la agrupación.	No son sujetos de derecho ni sociedades comerciales. Persigue fin de lucro, aunque sea en forma indirecta.
FORMAS DE CONSTITUCIÓN	Contrato otorgado por instrumento público o privado. Inscripción en el Registro Público de Comercio.	Contrato otorgado por instrumento público o privado. Inscripción en el Registro Público de Comercio.
DURACIÓN	No podrá exceder de 10 años; pero puede ser prorrogada antes de su vencimiento, por decisión unánime.	El plazo de duración será igual al de la obra, servicio o suministro que constituya el objeto.
DIRECCION y ADMINISTRACIÓN	Estará a cargo de una o más personas designadas en el contrato o por resolución de los partícipes.	Estará a cargo del <i>representante</i> , a través del mandato conferido por los partícipes.
RESOLUCIONES	Las decisiones referidas a la realización del objeto se adoptarán por el voto de la mayoría de los partícipes. Las decisiones referidas a las modificaciones del contrato, por voto unánime de los partícipes.	Todo tipo de decisiones se adoptarán por unanimidad, salvo pacto en contrario en el contrato.
FONDO COMÚN OPERATIVO	Se forma con la contribución de los partícipes y los bienes que con ella se adquieran. Constituye un patrimonio indiviso sobre el cual los acreedores particulares de los partícipes no podrán hacer valer sus derechos.	Se forma con la contribución de los partícipes y los bienes que con ella se adquieran.
ESTADOS DE SITUACIÓN	Deberán confeccionar estados de situación. Los mismos surgirán de registros llevados con las formalidades establecidas por el Código de Comercio. Los beneficios o pérdidas, ingresos y gastos derivados de la actividad se imputarán en el ejercicio en que se produjeron o que fueron aprobados.	Deberán confeccionar estados de situación. Los mismos surgirán de registros llevados con las formalidades establecidas por el Código de Comercio.

ANEXO II – Relación entre los enfoques jurídico, contable y la normativa contable aplicable

COLABORACIÓN EMPRESARIA <i>Coordinación entre empresas independientes</i>				
	Enfoque Jurídico	Enfoque Contable		
		<i>Clases de Negocios Conjuntos</i>	<i>Información contable a emitir</i>	<i>Normativa contable a aplicar</i>
Con fines de cooperación	Agrupaciones de Colaboración Empresarial, Joint Venture Contractual (del tipo operacional)	Operaciones controladas conjuntamente Patrimonios controlados conjuntamente	Según CUADRO III	Resolución Técnica N° 14
Con fines de coparticipación accidental	Uniones Transitorias de Empresas, Joint Venture Contractual (del tipo instrumental)	Operaciones controladas conjuntamente Patrimonios controlados conjuntamente Entidades controladas conjuntamente	Según CUADRO III	Resolución Técnica N° 14
Con fines de coparticipación permanente	Sociedades por Acciones con acuerdos parasocietarios de control conjunto, Joint Venture Societario	Entidades controladas conjuntamente	Estados Contables Completos	Resolución Técnica N° 14
Los participantes detentan el control conjunto				

ANEXO III – Breve comparación de la normativa contable nacional y la internacional, referida a la valuación y exposición de participaciones en negocios conjuntos.

CONCEPTOS	R.T. 14	N.I.C. 31	F.R.S. 9	A.P.B. 18
<p align="center"><i>Negocio Conjunto</i></p>	<p>Acuerdo contractual que no otorga personalidad jurídica (Ej. : A.C., U.T.E., Consorcio, etc.), en virtud del cual dos o más partes desarrollan una actividad económica.</p>	<p>Acuerdo contractual por el cual dos o más partes llevan a cabo una actividad económica que esta sujeta al control conjunto.</p>	<p>No los define, solamente identifica: <i>Joint Venture</i>, es aquella entidad que realiza una actividad independiente de sus participantes, y sobre la cual comparten el control según surge de un acuerdo contractual. Los participantes deberán poseer participaciones a largo plazo <i>Joint arrangement</i> (acuerdos contractuales que no son entidades); son aquellos que permiten, facilitan o ayudan a sus participantes realizar parte de su actividad económica.</p> <p>c) <i>Associates</i> (entidades en las que se ejerce influencia significativa): es una entidad en la cual el participante ejerce influencia significativa, y a través de la cual participa en la fijación de políticas operativas y financieras de la entidad.</p>	<p>No define a los negocios conjuntos. Únicamente reconoce a los negocios conjuntos societarios, <i>corporate joint venture</i>.</p>
<p align="center"><i>Control Conjunto</i></p>	<p>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 requieren su acuerdo, o al menos, no existiendo el control por parte de un participante, su participación pueda servir para formar la mayoría. En la ley 19.550 se prevé que las decisiones (salvo previsión expresa del contrato</p>	<p>Entiende que es la participación en el control de una actividad que posee un participante, acordada por medio de un contrato. Este requisito asegura que ningún participante del negocio conjunto, por sí mismo, está en condiciones de controlar unilateralmente la actividad. El acuerdo deberá identificar aquellas áreas esenciales del negocio conjunto, las cuales requerirán el consentimiento de</p>	<p>Entiende que un participante detenta el control conjunto, cuando comparte el control de la entidad junto a los demás participantes. Esto se traduce en una participación activa en la fijación de las políticas operativas y financieras de la entidad, hasta alcanzar su nivel estratégico. Esta situación no implica que necesariamente el participante deba coincidir en todas las decisiones adoptadas, pero si</p>	<p>No reconoce el control conjunto, sino la existencia de influencia significativa.</p>

<p>Control Conjunto (continuación)</p>	<p>constitutivo) se tomen por acuerdo unánime en las U.T.E. y por mayoría de los integrantes en la A.C., por lo que en principio control conjunto sería el caso general.</p>	<p>todos sus participantes, de aquellas donde se requerirá solo el consentimiento de una mayoría específica de participantes.</p>	<p>posee el derecho a veto de las decisiones adoptadas. Es este derecho a veto el que distingue al participante de un negocio conjunto de un accionista minoritario.</p>	
<p>Clases de Negocios Conjuntos</p>	<p>a) Participaciones que otorguen el control conjunto b) Participaciones que otorguen el control a un participante c) Participaciones que no otorguen ni el control conjunto ni el control individual a un participante (inversores pasivos)</p>	<p>a) Operaciones controladas conjuntamente b) Activos controlados conjuntamente c) Entidades controladas conjuntamente</p>	<p>No los clasifica, implícitamente, al reconocer al joint venture, estaría identificando únicamente a las entidades controladas conjuntamente. También podríamos inferir que la identificación de joint venture, joint arrangement y asociados, implica una clasificación de los negocios conjuntos británicos.</p>	<p>No existe clasificación.</p>
<p>Método de Valuación y Exposición de las Participaciones en Negocios</p>	<p>a) Participaciones que otorguen el control conjunto: consolidación proporcional b) Participaciones que otorguen el control a un participante: consolidación total c) Participaciones que no otorguen ni el control conjunto ni el control individual a un participante (inversores pasivos):</p>	<p>a) Operaciones controladas conjuntamente: reconocerá los activos y gastos que ha incurrido, y su participación en las utilidades que obtiene por las actividades del negocio conjunto b) Activos controlados conjuntamente: reconocerá los activos y pasivos, con control</p>	<p>a) Joint Venture: gross equity method¹ (valor patrimonial proporcional ampliado) b) Joint Arrangements: reconocerá los activos, pasivos y resultados del acuerdo contractual, valuados según las pautas establecidas en el mismo. c) Associates: equity method</p>	<p>Las tenencias de participaciones (acciones) en una corporate joint venture se valorarán aplicando el equity method (valor patrimonial proporcional). El organismo entiende que el equity method es el que mejor refleja la naturaleza de la inversión.</p>

¹ **Gross Equity Method:** consiste en mostrar en el Estado de Situación Patrimonial, dentro del rubro de Inversiones Permanentes, la participación en los activos y pasivos del joint venture y en el Estado de Resultados mostrar la participación en los resultados netos, en un renglón separado dentro de los ingresos por la actividad principal del participe.

Este libro se terminó de imprimir
en el mes de agosto de 2003
en los Talleres Gráficos de Imprenta Editorial Amalevi
Mendoza 1851/53 - Tel./Fax: (0341) 4242293
2000 Rosario - Santa Fe - República Argentina
E-mail: amalevi@citynet.net.ar