

XXII Jornadas Universitarias de Contabilidad
UNIVERSIDAD NACIONAL DEL LITORAL
Facultad de Ciencias Económicas

Area Técnica

Tema: Presentación de la información contable

INFORMACIÓN CONTABLE DE ENTES NO
SOCIETARIOS: EL DEBATE SIGUE ABIERTO

Autores:

C.P. Graciela E. Bordato- Profesora Adjunta desde 1987.

C.P. Gustavo R. Rondi – Profesor Adjunto desde 1999.

Universidad Nacional de Mar del Plata – Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Mar del Plata, agosto de 2001.

1. INTRODUCCION

En la actualidad las empresas recurren en forma creciente, a los efectos del desarrollo de un negocio determinado, a conformar agrupaciones contractuales, de las cuales surgen entes que no poseen personalidad jurídica.

La ley 19550 de sociedades comerciales reglamenta el funcionamiento de las agrupaciones contractuales en su Capítulo III, denominado de los contratos de colaboración empresaria, contemplando dos clases de contratos: las agrupaciones de colaboración¹ y las uniones transitorias de empresas². Puede ocurrir, también, que las partes celebren otros contratos, que establezcan similares condiciones a las previstas en el Capítulo III de la ley 19550.

Las normas contables argentinas contemplan el tratamiento contable de estos entes sin personalidad jurídica en su Resolución Técnica 14, *Información contable de participaciones en negocios conjuntos*. El principal antecedente de esta norma es la Norma Internacional de Contabilidad 31, *Información Financiera Sobre los Intereses en Negocios Conjuntos*, del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC).

Como decíamos en el primer párrafo, la utilización de las figuras contempladas en el capítulo III de la ley 19550 viene creciendo en forma importante, y no sólo en el ámbito de las grandes empresas, ya que son muchas las PYMES que recurren a estos agrupamientos para el desarrollo de emprendimientos que exceden su capacidad individual o bien para lograr la combinación de recursos y aptitudes que posibiliten el logro de una mayor eficiencia en la actividad a desarrollar. Por otra parte, desde nuestra percepción, tanto en el ámbito de la práctica profesional, como en la doctrina y las normas contables vigentes en los diferentes países, no se observa uniformidad en el tratamiento contable de las participaciones en este tipo de entes, proponiéndose distintos métodos, cuyas diferencias son de significación, desde el punto de vista de los usuarios de los estados contables. Estas circunstancias nos motivaron a realizar este trabajo, en el que analizaremos la información contable que deben suministrar estos entes y el tratamiento contable a otorgar a las participaciones en los mismos por parte de sus participantes, dando consideración a lo disponen sobre el tema las normas contables argentinas y las normas internacionales de contabilidad del IASC, brindando nuestra opinión. Aclaramos que en el desarrollo de nuestro trabajo utilizaremos indistintamente las expresiones “entes sin personalidad jurídicas” y “entes no societarios”.

2. ENTES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA Y NEGOCIOS CONJUNTOS

Como hemos explicado, nuestro objetivo es analizar el tratamiento contable de participaciones en entes sin personalidad jurídica, que son los entes alcanzados por las disposiciones de la RT 14. En dicha norma se define al negocio conjunto como el acuerdo contractual que no otorga personalidad jurídica, en virtud del cual dos o más partes desarrollan una actividad económica³. Puede observarse que la característica relevante en esta definición es la falta de personalidad jurídica de los entes surgidos de la agrupación.

En la práctica internacional es habitual la utilización de la expresión *joint venture*, para referirse a acuerdos empresarios para la realización de un proyecto específico, en el cual el poder de decisión es compartido por dos o más inversionistas, con independencia de la forma jurídica que se adopte, es decir que puede formalizarse

¹ Art.367, ley 19.550.

² Art. 377, ley 19.550.

³ Resolución Técnica N°14 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, *“Información contable de participaciones en negocios conjuntos”*; La Plata, Octubre de 1997; Segunda Parte, II.A.1.

mediante la creación de una sociedad o bien estableciendo una agrupación contractual sin dar nacimiento a una sociedad. La NIC 31 define al negocio conjunto como un acuerdo contractual por virtud del cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto⁴, es decir que para que exista un negocio conjunto, debe existir control conjunto. Asimismo, al definir su alcance, aclara que sus normas deberán ser aplicadas independientemente de la estructura o forma jurídica bajo la cual tienen lugar las actividades del negocio conjunto. Se identifican tres tipos de negocios conjuntos: activos controlados conjuntamente, operaciones controladas conjuntamente y entidades controladas conjuntamente.

No obstante la falta de coincidencia entre nuestras normas y las del IASC, en la definición del término negocio conjunto, debe destacarse que en las uniones transitorias de empresas, una de las figuras contempladas en la ley 19550, las decisiones deben adoptarse por unanimidad, salvo pacto en contrario, por lo que lo habitual en estas agrupaciones es la existencia de control conjunto, viéndose atenuada la falta de coincidencia apuntada.

3. ASPECTOS JURÍDICOS

Desarrollaremos en este capítulo los principales aspectos jurídicos de las agrupaciones contractuales previstos en nuestra legislación, resaltando aquellos que a nuestro entender adquieran una mayor importancia al momento de tratar de encontrar respuestas a las cuestiones contables.

La práctica comercial venía requiriendo la necesidad de regular y legislar sobre modalidades asociativas que no revestían el carácter de sociedades. Se desarrollaban agrupamientos que en la práctica se conocían como *joint ventures*, verdaderas asociaciones contractuales, que fueron finalmente recogidas por la modificación, en 1983, a la ley 19550 de sociedades comerciales, que incorporó en la misma el actual Capítulo III, denominado de los contratos de colaboración empresaria.

Se contemplan dos clases de contratos de colaboración: las agrupaciones de colaboración y las uniones transitorias de empresas. Las agrupaciones tienen como objeto establecer una organización común con el fin de facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de sus miembros o de perfeccionar o incrementar el resultado de tales actividades. Como ejemplos podemos pensar en agrupaciones para el desarrollo de actividades de investigación o para la capacitación de sus miembros. Las uniones transitorias de empresas tienen como objeto el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto dentro o fuera del territorio de la república. Es común ver uniones transitorias de empresas para la prestación de servicios públicos, explotación de concesiones, emprendimientos en sectores del petróleo, gas natural, etc.

Los entes surgidos de la agrupación contractual carecen de personalidad jurídica. Recordamos que ésta es un recurso técnico del cual sabemos que sus atributos son:

- Capacidad (de derecho): aptitud para ser titular de derechos y obligaciones;
- Patrimonio propio;
- Nombre;
- Domicilio;
- Nacionalidad.

Las agrupaciones de las que nos estamos ocupando, si bien no poseen los dos primeros, deben contar con los tres atributos restantes⁵.

Con relación al patrimonio, las entidades surgidas de la agrupación necesitarán contar con los medios necesarios para el desarrollo de su actividad, por lo que existirá

⁴ *Información Financiera Sobre los Intereses en Negocios Conjuntos*, Norma Internacional de Contabilidad 31, Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, párrafo 2.

⁵ Arts.369, incs.3 y 5) y 378, incs. 3 y 5), ley 19.550.

un patrimonio afectado a tales efectos, el que puede pertenecer a todos los integrantes en condominio, o bien a uno o varios de ellos. La ley contempla la existencia de un fondo común operativo⁶, el cuál estará formado por las contribuciones de los participantes y los bienes que con ellos se adquieran. Con relación a las agrupaciones de colaboración, se dispone que el fondo común operativo se mantendrá indiviso durante el término de duración de la agrupación, no pudiendo hacer valer sus derechos sobre él los acreedores particulares de los participantes⁷. Es decir, se dispone el mismo tratamiento que para una sociedad. Verón comenta, al respecto, que la aseveración de que las agrupaciones empresarias no poseen patrimonio propio debe ser tomada con mucha cautela⁸.

Es dable mencionar, también, que tanto las agrupaciones como las uniones deberán contar con representación.⁹

Resumiendo lo expuesto en este capítulo, podemos decir que los entes surgidos de la agrupación contractual, si bien no poseen personalidad jurídica, contarán con denominación, domicilio, administrador y patrimonio afectado al logro de sus fines. Por lo tanto, no obstante no ser sujetos de derecho, podemos decir que en la práctica funcionarán como si lo fueran.

4. INFORMACIÓN CONTABLE DEL ENTE NO SOCIETARIO

Los integrantes del ente no societario necesitarán contar con información contable del mismo para poder reconocer la participación que les corresponde en sus estados contables y evaluar el desarrollo de la actividad de dicho ente.

Como señalan Chyrikins y otros¹⁰, como el contrato no es una persona jurídica ni un sujeto de derecho, es posible cuestionar la procedencia de confeccionar estados contables. Desde nuestro punto de vista, teniendo en cuenta lo explicado en el capítulo anterior y coincidiendo los autores antes citados, las características de estas agrupaciones hacen que contablemente sean tratadas como entes, aunque no lo sean jurídicamente.

La ley de sociedades comerciales exige que los contratos de colaboración empresaria confeccionen estados de situación y lleven los libros necesarios a tales efectos¹¹. Un primera interpretación sería que la ley requiere exclusivamente un único estado contable, el de situación patrimonial, pero si se tiene en cuenta que la ley exige que en el contrato conste el método para determinar la participación de las empresas en la distribución de resultados¹², concluiremos en que esta primera interpretación es insuficiente.

La RT 14 requiere que en todos los casos se presenten estados contables del negocio conjunto, que muestren el patrimonio en condominio de los participantes y los resultados del negocio común¹³.

En nuestra opinión se deben presentar los estados contables básicos: de situación patrimonial, de resultados, de evolución del patrimonio neto y de origen y aplicación de fondos; y su correspondiente información complementaria en su encabezamiento, notas o anexos. Con respecto al estado de evolución del patrimonio

⁶ Arts.369, inc.6) y 378, inc.6), ley 19.550.

⁷ Art.372, ley 19.550.

⁸ VERON, ALBERTO VICTOR, *Los Balances. Tratado sobre los Estados Contables*, Errepar, Buenos Aires, 1997, Tomo II, página 1250.

⁹ Arts.369, inc.8) y 378, inc.7), ley 19.550.

¹⁰ CHYRIKINS, HECTOR; FERNANDEZ, OSCAR; MONTANINI, GUSTAVO AMADEO, *Uniones transitorias de empresas. Registración, exposición contable y auditoría*, XI Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas; 23, 24, 25 y 26 de octubre de 1996; San Miguel de Tucumán, Tucumán, Argentina.

¹¹ Arts.369, inc.12) y 378, inc.12).

¹² Arts.369, inc.7) y 378, inc.8).

¹³ RT 14, Segunda Parte, II.B.2.

neto no sería necesario su presentación si la única modificación del patrimonio de afectación está originada en los resultados, en cuyo caso podrían presentarse en forma combinada los estados de resultados y de evolución del patrimonio neto. Por el contrario, si existieran modificaciones por causa distinta al resultado como podrían ser distribuciones provisionales de beneficios antes de la finalización del contrato o nuevos aportes al fondo común operativo entendemos que la presentación del estado es imprescindible.

Habiendo definido la necesidad de confeccionar los estados contables básicos del ente no societario, corresponde analizar si en los mismos se van a incluir la totalidad de los bienes utilizados por el mismo, al igual que todas las deudas relacionadas con el contrato, o sólo el patrimonio neto afectado al objeto de la entidad que pertenece en condominio a sus integrantes. En la primera posición se encuentran Santesteban Hunter y Ventura¹⁴ quienes proponen que los estados contables revelen:

- Los bienes de cualquier naturaleza utilizados en el negocio conjunto aún cuando el dominio no les pertenezca a todos sus integrantes sino sólo a uno de sus miembros o a varios de ellos;
- Las deudas que hagan al objeto del contrato;
- La participación de cada uno de los integrantes en los bienes y deudas aclarando rubros de pertenencia exclusiva o compartidos;
- Los ingresos o gastos del negocio aún los soportados por algún miembro en forma única, diferenciando los egresos cancelados por el administrador del negocio compartido de los soportados por algún participante fuera de la administración del emprendimiento.

Nosotros coincidimos con la posición de incluir en los estados contables del ente no societario al patrimonio neto en condominio de sus integrantes por las siguientes razones:

- Si consideramos a los contratos como un ente, en sus estados contables debe incluirse el patrimonio en condominio de sus integrantes.
- Incluir todos los bienes y deudas, aún cuando no pertenezcan a todos sus integrantes, no es aplicable a las agrupaciones transitorias de empresas desarrolladas mediante sociedades, lo que implica otorgar distinto tratamiento contable a la misma realidad económica.
- Si se trata de bienes cedidos en uso a la entidad no societaria, entendemos que en sus estados contables no debería reconocerse el bien sino el derecho a su uso.

Con relación a los aportes de los participantes al fondo común operativo, a reconocer en los estados contables del ente no societario, queremos destacar que en la RT 14¹⁵ se disponen las siguientes limitaciones, con el argumento de la dificultad de obtener mediciones contables objetivas:

- a) Aportes de derechos de uso durante la vigencia de contrato, o una parte de él, de bienes de propiedad del aportante, a quién se le restituirán luego de la utilización convenida: no permite su reconocimiento.
- b) Aportes de activos intangibles: admite su reconocimiento sólo si, de acuerdo con las normas contables vigentes, estuvieran reconocidos previamente en la contabilidad del aportante y por el mismo valor al que se encuentran registrados en los libros de éste.

En nuestra opinión, la medición contable de los derechos de uso de bienes puede ser lograda en forma objetiva en gran cantidad de casos. Pensemos por ejemplo en el aporte del derecho de uso de un inmueble en pleno centro de una ciudad importante. Si ese derecho lo abonáramos por anticipado a un tercero no existirían dudas respecto a su reconocimiento. Con respecto al aporte de intangibles,

¹⁴ SANTESTEBAN HUNTER, JORGE H. y VENTURA, FABIANA; *Negocios conjuntos en el Cono Sur. Hacia una información contable homogénea*, XVIII Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur, Mar del Plata, Noviembre de 1996.

¹⁵ RT 14, Segunda Parte, I.A y II.B.2.

si entre las partes convienen un valor y se establece como contraprestación a favor del aportante una participación en el patrimonio neto y resultados del ente no societario en proporción a dicho valor, sería posible pensar que estamos frente a un valor corriente del intangible, que podría ser utilizado para su reconocimiento contable. No obstante, entendemos que esta cuestión requiere un análisis en particular, que excede el marco de este trabajo.

Por otra parte, el asignar valor a todos los aportes realizados por los integrantes del ente no societario, permitirá establecer las participaciones de los mismos en el patrimonio neto y resultados de dicho ente, en proporción a los aportes reconocidos contablemente. Cuando existe un aporte de un integrante que no es reconocido contablemente, es habitual acordar a dicho integrante una participación en resultados mayor a su participación en los aportes reconocidos contablemente, lo que difícilmente brinde soluciones equitativas. A los efectos de ilustrar lo expuesto, brindamos el siguiente ejemplo, extraído de un trabajo nuestro anterior¹⁶:

Se trata de dos sociedades, A y B, deciden constituir una unión transitoria de empresas, planteándose las siguientes alternativas:

- 1) En esta alternativa, consideremos que el único aporte a realizar es la suma de \$ 5.000 por cada sociedad, en efectivo, es decir un total de \$ 10.000. En consecuencia, cada participante tendrá una participación del 50 % en el patrimonio neto y resultados de la Unión [$(\$5000/\$10.000) \times 100$].
- 2) Supongamos ahora que la sociedad A aporta \$ 5.000 en efectivo y que la sociedad B aporta \$ 2.000 en efectivo y el derecho de uso de un inmueble, reconocido contablemente en la Unión por la suma de \$ 3.000, importe convenido por las partes, que representa el alquiler correspondiente a tres años, plazo de duración del contrato de la Unión. En esta alternativa ambos participantes, al igual que la alternativa a), tendrán una participación del 50 % cada uno, en el patrimonio neto y resultados de la unión.
- 3) Por último, consideremos ahora que el aporte del derecho de uso no es reconocido en los estados contables de la Unión, pero se le reconoce al aportante, la sociedad B, una participación del 60 % en los resultados, que supera a su participación en los aportes reconocidos, que será del 28 % [$(2.000/7.000) \times 100$]. Esto provoca que, para poder determinar la participación de cada participante en el patrimonio neto del ente no societario, se deban conocer previamente los resultados acumulados del mismo. Si en el caso planteado suponemos que al cabo del primer ejercicio la Unión obtuvo una ganancia de \$ 4.000, siendo su patrimonio neto de \$ 11.000 – aporte inicial reconocido de \$ 7.000 más \$ 4.000 de resultados acumulados-, a cada participante le correspondería la siguiente participación en el patrimonio neto de la Unión:

| | | | |
|-----------------------------------|-----------------|-----------------|------|
| Sociedad A: | | | |
| Aportes reconocidos: | \$ 5.000 | | |
| Participación en resultados: | | | |
| 40 % de \$ 4.000 | <u>\$ 1.600</u> | | |
| Total participación | | \$ 6.600 | 60 % |
| Sociedad B: | | | |
| Aportes reconocidos: | \$ 2.000 | | |
| Participación en resultados: | | | |
| 60 % de \$ 4.000 | <u>\$ 2.400</u> | | |
| Total participación | | <u>\$ 4.400</u> | 40 % |
| Total patrimonio neto de la Unión | | \$11.000 | 100% |

¹⁶ BORDATO, GRACIELA E. y RONDÍ, GUSTAVO R.; *Aspectos contables de los entes sin personalidad jurídica según la R.T. 14*, Revista Quipu, Publicación Institucional del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, Delegación Gral. Pueyrredón; Mayo de 2001.

Como puede observarse, la solución adoptada perjudica a la sociedad B, ya que si hubiera sido reconocido en los estados contables de la Unión su aporte del derecho de uso, le hubiera correspondido una participación del 50 % sobre el patrimonio neto, mientras que en esta alternativa le corresponde un 40 %.

El bien cedido en uso al ente no societario y su correspondiente amortización, deberán reconocerse, en consecuencia, en los estados contables del aportante, ya que es quién mantiene la propiedad del bien.

Resta tratar en este capítulo, dos cuestiones de suma importancia, a los efectos de que los integrantes del ente no societario puedan reconocer en sus estados contables su participación en el mismo. Dichas cuestiones, relativas a los estados contables del ente no societario, son:

- a) Normas contables a utilizar; y
- b) Fecha de cierre de los estados contables.

En relación con el punto a), existe consenso en considerar que las normas contables a utilizar en la preparación de los estados contables del ente no societario deben ser similares a las utilizadas por los participantes, de no ser así, cada participante deberá ajustar los estados contables del ente no societario con el fin de lograr uniformidad en las normas contables aplicadas, previamente a utilizarlos para valuar y exponer su participación en el mismo.

Lo expuesto en principio no ofrece mayores dificultades si los entes no societarios y sus participantes se encuentran en una misma jurisdicción pero puede complicarse cuando se encuentran radicados en distintas jurisdicciones y existen diferencias entre las normas contables vigentes en las mismas. Sobre este tema Santesteban Hunter y Ventura proponen que *“para salvar las asimetrías entre las normas contables del país en donde se formalice el negocio conjunto y las del resto de los integrantes se debiera revelar tal vez como información complementaria, toda aquella información que resulte necesaria para que el partícipe radicado en otro país pueda “traducir” esos datos antes de incorporarlos a su sistema contable, adecuándolo a sus propias normas”*¹⁷

Con respecto a la fecha de cierre, la situación ideal sería que exista coincidencia entre la fecha de cierre de los estados contables del ente no societario con la de los estados contables de sus integrantes, pero en la práctica esto es poco habitual. De no existir coincidencia, en nuestra opinión deberían prepararse estados contables especiales del ente no societario a la fecha de cierre del participante, lo que podría obviarse sí, como proponen los autores citados en el párrafo anterior, se emitieran estados de situación mensuales que contengan la información necesaria para que el participante pueda valuar y exponer su participación.

Sobre este tema, la norma contable argentina admite la utilización de estados contables de la entidad no societaria con fecha de cierre distinta a la de los participantes, siempre que dicha diferencia no supere los tres meses y durante dicho lapso no se hubieran producido hechos conocidos que hayan modificado sustancialmente la situación patrimonial y financiera y los resultados de la entidad¹⁸. Entendemos que la solución adoptada, de idéntico tenor a las contempladas en las Resoluciones Técnicas 4 y 5 para la consolidación y aplicación del método de consolidación proporcional, persigue facilitar la aplicación práctica de sus disposiciones. No estamos de acuerdo por los siguientes motivos:

- no se brinda ningún fundamento referido al plazo de tres meses admitido; y
- evaluar si se ha modificado sustancialmente la situación del ente no societario dentro del lapso comprendido entre la fecha de cierre de su ejercicio económico y la del participante, puede resultar muy complejo si no se cuenta con estados contables del ente no societario emitidos a esta última fecha.

¹⁷ Trabajo op.cit.en nota 14.

¹⁸ RT 14, Segunda Parte, II.C.1.

Por último, nos parece oportuno mencionar que en la NIC 31¹⁹ se indica que la entidad controlada conjuntamente llevará sus propios registros contables, preparando y presentado estados financieros al igual que otras empresas.

5. MEDICION Y EXPOSICION EN LOS ESTADOS CONTABLES DE LOS PARTICIPANTES

5.1 CONSIDERACIONES GENERALES

En este capítulo analizaremos cómo deben medirse y exponerse las participaciones en un ente sin personalidad jurídica, en los estados contables de sus participantes. Previamente consideramos oportuno efectuar los siguientes comentarios generales:

- De acuerdo al requisito de esencialidad, al preparar la información contable debe prevalecer la sustancia y realidad económica sobre las formas jurídicas adoptadas.
- Las agrupaciones contractuales que estamos considerando, dan nacimiento a un ente que, como vimos en el capítulo 3, no obstante carecer de personalidad jurídica, contará un patrimonio afectado al logro de sus fines y tendrá denominación, domicilio y administrador, realizando operaciones con terceros, y generando su propio flujo de efectivo.
- Asimismo, llevarán registros contables y presentarán estados contables.
- Por lo tanto, al tratar de determinar el método adecuado de medición y exposición de participaciones en estos entes sin personalidad jurídica, no vemos razón para apartarse de las soluciones previstas para las participaciones en entes con personalidad jurídica.

5.2 PRINCIPALES METODOS

A continuación detallaremos las principales características de los distintos métodos propuestos para la medición y exposición de participaciones en entes no societarios, según el grado de control que sobre las decisiones del ente no societario, posea el participante.

5.2.1. Participaciones que otorgan control conjunto

Nos parece adecuado comenzar por el caso de control conjunto del participante, debido a que de acuerdo a nuestra percepción es el más común en este tipo de agrupaciones contractuales. Como concepto de control conjunto podemos utilizar el de la RT 14, en donde se señala que se entiende que un integrante de un negocio conjunto tiene el control conjunto con otro u otros, cuando las decisiones relativas a las políticas financieras y operativas de la entidad requieran su acuerdo o, al menos, no existiendo control por parte de una participante, su participación pueda servir para formar la mayoría²⁰. En tal sentido, recordamos que la ley 19550 establece para las uniones transitorias de empresas que las decisiones deben adoptarse por unanimidad, salvo pacto en contrario²¹.

5.2.1.1. Medición

Tratándose de la participación en el patrimonio neto de otro ente, parece existir acuerdo que su medición se realice sobre la base de:

- la medición del patrimonio del ente no societario en el cual se participa, utilizando criterios similares a los del participante; y

¹⁹ NIC 31, párrafo 23.

²⁰ RT 14, Segunda Parte, II.A.3.

²¹ Art. 382.

- la porción que sobre dicho patrimonio le corresponde al participante de acuerdo a las condiciones contractuales.

La principal ventaja del criterio descrito radica en que permite el reconocimiento de la parte que al participante le corresponde sobre los resultados del ente no societario en los períodos en que los mismos se generan. También brinda una razonable aproximación al valor de la riqueza poseída por el participante.

5.2.1.2. Exposición

Las principales alternativas referidas a la exposición de participaciones en entes no societarios sobre los que se ejerce control conjunto, en los estados contables del participante, son:

a) Método del valor patrimonial proporcional

Aplicar este método, también descrito como de consolidación en una línea, implica lo siguiente:

- En el estado de situación patrimonial: utilizar una única partida para exponer la participación que le corresponde al participante en los activos y pasivos del ente no societario; y
- En el estado de resultados, exponer en una única partida la participación que al participante le corresponde en los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas del ente no societario, separando la parte ordinaria de la extraordinaria.

Para ejemplificar lo expuesto, consideremos el siguiente caso:

1) Las sociedades ALFA S.A. y BETA S.A. celebran con fecha 01/01/99 un contrato para constituir una Unión Transitoria de Empresas (UTE), aportando al fondo común operativo la suma de \$ 10.000 en efectivo cada una. Para registrar el aporte realizado, ALFA. S.A. realiza el siguiente asiento:

| | | |
|-------------------------|--------|--------|
| Participaciones en UTEs | 10.000 | |
| Caja | | 10.000 |

2) La fecha de cierre del ejercicio económico de la UTE es el 31 de diciembre de cada año.

3) El balance de saldos de ALFA S.A. al 31/12/99, antes de considerar su participación en la UTE a dicha fecha, eran los siguientes:

| Partida | Saldos deudores | Saldos acreedores |
|------------------------------------|-----------------|-------------------|
| Caja | 2.000 | |
| Deudores por ventas | 11.000 | |
| Mercaderías de reventa | 5.000 | |
| Muebles y útiles | 150.000 | |
| Amortiz.acumulada muebles y utiles | | 16.000 |
| Participaciones en UTEs | 10.000 | |
| Proveedores | | 20.000 |
| Obligaciones a pagar Bco.XX | | 58.000 |
| Capital | | 50.000 |
| Resultados ejercicios anteriores | | 20.000 |
| Ventas | | 200.000 |
| Costo bienes vendidos | 160.000 | |
| Gastos administración | 7.000 | |
| Gastos comercialización | 13.000 | |
| Intereses soportados | 6.000 | |

4) Los estados contables de la UTE al 31/12/99 eran los siguientes:

Estado de situación patrimonialActivo corriente

| | |
|------------------------|---------------|
| Caja y bancos | 10.000 |
| Créditos p/ventas | 10.000 |
| Bienes de cambio | <u>30.000</u> |
| Total activo corriente | <u>50.000</u> |

Activo no corriente

| | |
|---------------|---------------|
| Bienes de uso | <u>26.000</u> |
| Total activo | <u>76.000</u> |

Estado de resultados

| | |
|-------------------------|------------------|
| Ventas | 135.000 |
| Costo bienes vendidos | <u>(105.000)</u> |
| Ganancia bruta | 30.000 |
| Gastos administración | (7.000) |
| Gastos comercialización | (8.000) |
| Intereses soportados | <u>(9.000)</u> |
| Ganancia del ejercicio | <u>6.000</u> |

Pasivo corriente

| | |
|------------------------|--------------|
| Cuentas por pagar | <u>5.000</u> |
| Total pasivo corriente | <u>5.000</u> |

Pasivo no corriente

| | |
|--------------|---------------|
| Préstamos | <u>45.000</u> |
| Total pasivo | <u>50.000</u> |

Patrimonio neto

| | |
|------------------------|---------------|
| ALFA S.A. – Aportes | 10.000 |
| ALFA S.A. – Resultados | 3.000 |
| BETA S.A. – Aportes | 10.000 |
| BETA S.A. – Resultados | <u>3.000</u> |
| Total patrimonio neto | <u>26.000</u> |

| | |
|--------------------------------|---------------|
| Total pasivo y patrimonio neto | <u>76.000</u> |
|--------------------------------|---------------|

5) Para reconocer su participación en los resultados de la UTE, ALFA S.A. registra:

| | | |
|--------------------------|-------|-------|
| Participaciones en UTEs | 3.000 | |
| Particip.en rdos.de UTEs | | 3.000 |

6) Luego de esta registración, los estados contables de ALFA S.A. serían los siguientes:

Estado de situación patrimonialActivo corriente

| | |
|------------------------|---------------|
| Caja y bancos | 2.000 |
| Créditos p/ventas | 11.000 |
| Bienes de cambio | <u>5.000</u> |
| Total activo corriente | <u>18.000</u> |

Activo no corriente

| | |
|-------------------------|----------------|
| Particip.en otros entes | |
| Particip.en UTEs | 13.000 |
| Bienes de uso | <u>134.000</u> |
| Total activo no cte. | <u>147.000</u> |
| Total activo | <u>165.000</u> |

Pasivo corriente

| | |
|------------------------|---------------|
| Cuentas por pagar | 20.000 |
| Préstamos | <u>18.000</u> |
| Total pasivo corriente | <u>38.000</u> |

Pasivo no corriente

| | |
|--------------------------|----------------|
| Préstamos | <u>40.000</u> |
| Total pasivo | <u>78.000</u> |
| Patrimonio neto | <u>87.000</u> |
| Pasivo y patrimonio neto | <u>165.000</u> |

Estado de resultados

| | |
|-------------------------|------------------|
| Ventas | 200.000 |
| Costo bienes vendidos | <u>(160.000)</u> |
| Ganancia bruta | 40.000 |
| Gastos administración | (7.000) |
| Gastos comercialización | (13.000) |
| Intereses soportados | (6.000) |
| Part.en rdos.de UTEs | <u>3.000</u> |
| Ganancia del ejercicio | <u>17.000</u> |

La cuenta que representa las participaciones en entes no societarios, en el ejemplo, Participaciones en UTEs, entendemos que en general formará parte del activo no corriente. No obstante, podrían existir elementos de juicio que permitan inducir que parte de esa inversión se convertirá en efectivo en el ejercicio siguiente,

como podría ser que se prevea una distribución de utilidades o la finalización del contrato, en cuyo caso la parte que corresponda será expuesta como activo corriente.

b) Método de consolidación proporcional

Bajo este método, el participante expondrá la porción que le corresponde sobre cada uno de los activos, pasivos, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas del ente no societario por alguno de los siguientes formatos:

- Mediante su combinación línea por línea con partidas similares de sus estados contables; o
- Mediante su presentación en partidas separadas dentro de cada rubro.

Para ilustrar la aplicación de este método, consideramos los datos suministrados en el caso planteado en el punto a), debiendo realizar ALFA S.A. la siguiente registración para reconocer su participación en la UTE al 31/12/99:

| | | |
|---------------------------------|--------|--------|
| Caja y bancos UTEs | 5.000 | |
| Créditos por ventas UTEs | 5.000 | |
| Bienes de cambio UTEs | 15.000 | |
| Bienes de uso UTEs | 13.000 | |
| Costo de bienes vendidos UTEs | 52.500 | |
| Gastos de comercialización UTEs | 4.000 | |
| Gastos de administración UTEs | 3.500 | |
| Intereses soportados UTEs | 4.500 | |
| Cuentas por pagar UTEs | | 2.500 |
| Préstamos UTEs | | 22.500 |
| Ventas UTEs | | 67.500 |
| Particip. En UTEs | | 10.000 |

Puede observarse que la cuenta Participaciones en UTEs, en la que se había registrado el aporte inicial de \$ 10.000 a la UTE, es cancelada, ya que en este método ALFA S.A. debe mostrar la proporción que posee en cada uno de los activos, pasivos, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas de la UTE, habiéndose utilizado en el ejemplo el formato que contempla la utilización de partidas separadas a tal efecto.

Los estados contables de ALFA S.A., luego de la registración anterior, mostrarían lo siguiente:

Estado de situación patrimonial

| | | | | | |
|-------------------------------|---------------|----------------|---------------------------------------|---------------|----------------|
| <u>Activo corriente</u> | | | <u>Pasivo corriente</u> | | |
| Caja y bancos | | | Cuentas por pagar | | |
| Caja | 2.000 | | Proveedores | 20.000 | |
| Caja y bancos UTEs | <u>5.000</u> | 7.000 | Cuentas por pagar UTEs | <u>2.500</u> | 22.500 |
| Créditos por ventas | | | Préstamos | | |
| Deudores por ventas | 11.000 | | | | <u>18.000</u> |
| Créditos p/ vtas UTEs | <u>5.000</u> | 16.000 | | | <u>40.500</u> |
| Bienes de cambio | | | <u>Pasivo no corriente</u> | | |
| Mercaderías de reventa | | | Préstamos | | |
| Bs. de cambio UTEs | 5.000 | | Oblig. a pag.Bco XX | 40.000 | |
| | <u>15.000</u> | <u>20.000</u> | Préstamos UTEs | <u>22.500</u> | <u>62.500</u> |
| <u>Total activo corriente</u> | | | <u>Total pasivo</u> | | |
| | | <u>43.000</u> | | | <u>103.000</u> |
| <u>Activo no corriente</u> | | | <u>Patrimonio neto</u> | | |
| Bienes de uso | | | <u>Total pasivo y patrimonio neto</u> | | |
| Muebles y útiles | 134.000 | | | | <u>87.000</u> |
| Bs.de uso UTEs | <u>13.000</u> | <u>147.000</u> | | | <u>190.000</u> |
| <u>Total activo</u> | | | | | |
| | | <u>190.000</u> | | | |

| <u>Estado de resultados</u> | | |
|-----------------------------|-----------------|------------------|
| Ventas | 200.000 | |
| Ventas UTEs | <u>67.500</u> | 267.500 |
| Costo bienes vendidos | (160.000) | |
| Costo de bs.vendidos UTEs | <u>(52.500)</u> | <u>(212.500)</u> |
| Ganancia bruta | | 55.000 |
| Gastos administración | (7.000) | |
| Gastos de adm.UTEs | <u>(3.500)</u> | (10.500) |
| Gastos comercialización | <u>(13.000)</u> | |
| Gastos de comerc.UTEs | <u>(4.000)</u> | <u>(17.000)</u> |
| Intereses soportados | (6.000) | |
| Intereses soportados UTEs | <u>(4.500)</u> | <u>(10.500)</u> |
| Ganancia del ejercicio | | <u>17.000</u> |

c) Métodos intermedios

Fowler Newton menciona la posibilidad de aplicar procedimientos intermedios, como podría ser el siguiente:

“ 1) mostrar el interés sobre el patrimonio neto en dos o cuatro conceptos (participaciones en el activo y el pasivo, divididas o no en sus porciones corrientes y no corrientes);

2) de la participación en el resultado mostrar únicamente los importes correspondientes al resultado ordinario y al no ordinario.”²²

Otro procedimiento, mencionado por Chyrikins y otros²³ con relación al estado de situación patrimonial, podría ser exponer la participación en el ente no societario en dos líneas, una en el activo corriente y otra en el activo no corriente, en forma proporcional a la posición neta corriente y no corriente que presenta el ente no societario.

Por último, nos parece adecuado incluir en este acápite al método previsto por las normas británicas²⁴, *the gross equity method*, que consiste en informar en el estado de situación patrimonial, dentro del rubro Inversiones, la participación que al participante le corresponde sobre el total de activos y pasivos del *joint venture*. Es decir que se desagregaría en dos líneas la información que el método de VPP se expone en una. Siempre de acuerdo a este método, en el estado de resultados se presentaría la participación en los resultados netos del *joint venture*.

d) La importancia del tema

La adecuada exposición de las participaciones en estos entes no societarios es de gran importancia, sobre todo teniendo en cuenta las distintas conclusiones a que pueden arribar sus usuarios según se emplee uno u otro de los métodos vistos, relacionadas con:

- la liquidez del ente;
- su estructura patrimonial;
- la rentabilidad del activo;
- su flujo de fondos.

Para ilustrar lo expuesto basta con comparar los siguientes índices obtenidos con los datos del ejemplo que hemos venido desarrollando, según que en los estados del participante su participación en la UTE haya sido expuesta por el método del valor patrimonial proporcional o por el de consolidación proporcional:

²² FOWLER NEWTON, ENRIQUE; *Contabilidad Superior*; Ediciones Macchi, Buenos Aires, marzo de 1993, página 815.

²³ Trabajo op.cit.en nota 10.

²⁴ *Associates and Joint Ventures*, Financial Reporting Standard N°9, del Accounting Standard Board.

| Indice | Método utilizado en los EECC del participante | |
|--------------------------------|--|-----------------------------------|
| | VPP | Consolidación Proporcional |
| <i>Liquidez (AC/PC)</i> | 0,47 | 1,06 |
| <i>Endeudamiento (P/PN)</i> | 0,90 | 1,18 |
| <i>Rentabilidad del activo</i> | 0,17 | 0,19 |

EECC: Estados contables.

AC: Activo corriente

PC: Pasivo corriente

PN: Patrimonio neto

Rentabilidad del activo: RGA/APr, siendo

RGA: Resultado generado por el activo: Resultado del ejercicio menos resultados generados por el pasivo.

APr: Activo promedio: $[\text{Activo al inicio} + (\text{Activo al cierre} - \text{RGA})]/2$, suponiendo un activo al inicio de \$ 125.000.

Como puede apreciarse, las diferencias resultantes de aplicar uno u otro método son significativas. Si tenemos en cuenta:

- que el hecho de mantener control conjunto no le otorga derecho al participante a retirar recursos de la UTE para cancelar sus propias obligaciones;
- que las deudas de la UTE serán canceladas, en principio, con activos afectados a la misma; y
- que el participante sólo dispondrá de recursos provenientes de la UTE en la medida que se produzca una distribución de beneficios o en la distribución final al finalizar el contrato;

podemos ir adelantando nuestra postura, a favor de la utilización del método del valor patrimonial proporcional en los estados contables individuales del participante.

e) La solución en la RT 14

En la RT 14 se proponen los siguientes métodos, según el grado de control que el integrante del ente no societario posea en el mismo:

| <i>Grado de control del integrante</i> | <i>Método de contabilización</i> |
|---|---|
| Control conjunto | Método de consolidación proporcional |
| Control individual | Método de consolidación de la R.T.4 (Consolidación total) |
| Sin control (inversor pasivo en los términos de la norma) | Método del valor patrimonial proporcional de la R.T.5 |

Debe destacarse que todos los métodos propuestos deben aplicarse, según la norma, directamente en los estados contables individuales del participante.

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

Si existieran restricciones en el ejercicio del control conjunto o la participación se mantiene con vista a su cesión en un futuro próximo, se indica que deberá utilizarse el método del valor patrimonial proporcional.

Se aclara que de aplicarse el método de consolidación proporcional o el de consolidación total, el participante deberá presentar, como información complementaria, un detalle de la parte correspondiente a su participación en negocios conjuntos incluida en cada uno de los rubros de los estados contables.

f) La solución del IASC

1) En la NIC 31

La norma internacional contiene, básicamente, criterios similares, destacándose las siguientes diferencias con nuestra norma:

- Se ocupa del tratamiento contable de las inversiones en negocios conjuntos en los estados contables consolidados del participante, no adoptando ninguna preferencia en relación con sus estados individuales. Como ya hemos visto, las normas de la RT 14 se aplican directamente en los estados individuales del participante.
- Se propone la utilización de la consolidación proporcional, como método punto de referencia, para la contabilización de participaciones en entes en los que se mantenga control conjunto, sin importar la forma jurídica adoptada por dicho ente, es decir que también se debería utilizar para las participaciones en sociedades en las que se mantenga control conjunto. Como ya hemos indicado las soluciones de la RT 14 se aplican a entes sin personalidad jurídica. Las participaciones en sociedades en las que se ejerce control conjunto tienen el siguiente tratamiento en el texto actualizado de nuestras normas: en los estados contables individuales del inversor, por el método del valor patrimonial proporcional²⁵; en sus estados contables consolidados, por el método de consolidación proporcional²⁶.
- La norma internacional admite, como método alternativo permitido, la utilización del método de participación (el equivalente a nuestro método del valor patrimonial proporcional) para contabilizar las participaciones en negocios conjuntos. Esta alternativa no está contemplada en nuestras normas.
- Se establece que los inversionistas que no posean control deberán aplicar el método de participación sólo en el caso de ejerzan influencia significativa. Caso contrario deberán aplicar la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición. De acuerdo a esta norma, los activos financieros disponibles para la venta y los activos financieros negociables deben medirse a su valor razonable, sin deducir ningún costo de transacción. Los restantes, a su costo amortizado, siempre que tengan plazo fijo de vencimiento o, caso contrario, a su costo. Como hemos visto, en la RT 14 los inversores pasivos deben aplicar el método del valor patrimonial proporcional.
- Para las participaciones adquiridas con vistas a su desapropiación en un futuro próximo y para aquellas que operen con restricciones severas a largo plazo, que disminuyan la capacidad de transferir fondos al participante, se establece su contabilización al costo o de acuerdo a la NIC 39. Ya hemos señalado que, para estos casos, la RT 14 establece la utilización del método del valor patrimonial proporcional.

2) El documento del grupo G4+1

Si bien las normas de la NIC 31 que sirvieran de antecedente a nuestra RT 14 mantienen su vigencia, nos parece oportuno destacar que en un reporte emitido en septiembre de 1999 por el grupo G4+1²⁷ (integrado por representantes de los organismos emisores de normas contables de Australia, Canada, Nueva Zelanda,

²⁵ *Normas Contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*, Resolución Técnica Nº17, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, diciembre de 2000, Segunda Parte, Sección 5.9.

²⁶ *Consolidación de estados contables*, Resolución Técnica Nº4, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, diciembre de 2000, Segunda Parte, norma II.C.1.

²⁷ *Reporting Interests in Joint Ventures and Similar Arrangements*, Special Report, G4+1, septiembre de 1999.

Inglaterra y Estados Unidos), se concluye que el método de participación es el más apropiado para el reporte de inversiones en negocios conjuntos en los estados contables del inversor y se resalta que las normas contables vigentes en los países miembros no son uniformes en el tratamiento contable del tema. Los principales argumentos vertidos en favor de la conclusión arribada son:

- Que existe acuerdo en considerar que un ente tiene un activo cuando controla los beneficios que produce un bien, siendo este concepto incompatible con la aplicación del método de consolidación proporcional debido a que el participante en un negocio conjunto no puede controlar, es decir, usar o dirigir el uso, de su parte proporcional en cada uno de los activos del negocio conjunto; y
 - Que el participante sólo posee la dirección conjunta de los activos del negocio conjunto y un retorno colectivo en los activos netos del mismo
- En un artículo reciente²⁸, Fowler Newton ha manifestado compartir el criterio del grupo G4+1.

Por último, nos parece adecuado señalar que de acuerdo a la información que pudimos obtener del sitio en Internet del IASC²⁹, el organismo internacional ha recibido diversos comentarios (*Comment Letters*) de emisores y organismos profesionales de diversos países, pudiendo observarse que las opiniones siguen divididas.

g) Nuestra opinión

Nosotros consideramos que en los estados contables individuales del participante su participación debe exponerse de acuerdo al método del valor patrimonial proporcional. Los principales argumentos que entendemos favorecen nuestra postura son:

- Las agrupaciones contractuales que estamos considerando reúnen características que permiten concluir que contablemente sean tratadas como entes no obstante carecer de personalidad jurídica, por lo tanto las participaciones en las mismas deben tratarse contablemente como se tratan las participaciones en entes con personalidad jurídica, dando preeminencia a la realidad económica sobre la forma jurídica;
- Coincidimos con quienes entienden que, en los hechos, mantener control conjunto es poseer influencia significativa más que control;
- Como han señalado Chyrikins y otros³⁰, coincidiendo con lo observado posteriormente en el documento del grupo G4+1 antes citado, que exista control conjunto del contrato no implica que el participante pueda retirar del ente no societario una parte proporcional a su aporte ni que pueda utilizar su parte proporcional de los activos afectados al ente no societario para sus propios fines, por lo que no tiene sentido que los expongan sumando a los propios; y
- Si la actividad a desarrollar por el ente no societario no se corresponde con las principales del participante, no sería adecuado agrupar en los estados contables individuales del participante su participación en cada uno de los activos, pasivos, ingresos y gastos del ente no societario con sus partidas o rubros propios.

Por otra parte, con relación a la información a presentar en la información complementaria con relación a la participación en el ente no societario, podríamos pensar en:

²⁸ FOWLER NEWTON, ENRIQUE, *Alternativas admitidas por las normas internacionales de contabilidad*, Revista Enfoques Contabilidad y Administración, La Ley, mayo de 2001.

²⁹ [Http://www.iasc.org.uk/](http://www.iasc.org.uk/)

³⁰ Trabajo op.cit.en nota 10.

- a) Exponer en una nota o anexo específico, la porción que al participante le corresponde sobre cada uno de los activos, pasivos, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas de los entes no societarios en los que participa; o
- b) A los efectos de acercar las distintas posiciones doctrinarias, presentar estados contables consolidados, utilizando el método de consolidación proporcional, detallando la porción incluida en cada rubro de los estados contables consolidados que corresponde a participaciones en entes no societarios.

La solución que implica utilizar el método del valor patrimonial proporcional en los estados individuales del participante y el método de consolidación proporcional en sus estados contables consolidados coincide con lo que disponen las nuevas normas contables para las participaciones en sociedades en las que se mantiene control conjunto. Por otra parte, esta solución tampoco es contraria a la postura de la NIC 31, atento que, como ya mencionamos, ésta no adopta ninguna posición respecto al tratamiento contable en los estados contables individuales de los integrantes de un negocio conjunto.

5.2.2. Participaciones que otorgan el control individual

Si el participante mantiene el control individual de las decisiones del ente no societario, podríamos pensar, al menos, en las siguientes alternativas:

1. consolidar totalmente los estados contables del ente no societario directamente en los estados contables individuales del participante, como lo propone la RT 14; o
2. exponer la participación en los estados contables individuales del participante bajo el método del valor patrimonial proporcional y presentar, en la información complementaria, estados contables consolidados, en los cuales los estados contables del ente no societario se hayan consolidado totalmente, como se propone en nuestras normas para las inversiones en sociedades sujetas a control.

Teniendo en cuenta que consideramos que estamos, desde el punto de vista de la realidad económica, frente a un ente distinto de sus participantes, pese a que el mismo no posee personalidad jurídica, entendemos que la presentación de estados contables consolidados no elimina la necesidad de presentar los estados contables individuales del participante, considerando las necesidades de los usuarios de los estados contables. Un proveedor, por ejemplo, si bien le interesara conocer la situación consolidada, también estará interesado en conocer la situación individual del ente que deberá cancelar su deuda.

Consolidar totalmente los estados contables del ente no societario implica considerar al participante y al ente no societario como si fueran un único ente, aplicando el siguiente procedimiento:

- En el estado de situación patrimonial: los activos y pasivos del ente no societario se sumarán a los propios, exponiendo por separado, en una línea, la participación correspondiente al resto de los inversores; y
- En el estado de resultados: los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas del ente no societario se sumarán a los propios del participante, presentado por separado la porción que le corresponde al resto de los participantes en los resultados del ente no societario, segregando la porción ordinaria de la extraordinaria.

En el estado de situación patrimonial la participación del resto de los inversores consideramos que debe ser expuesta entre el pasivo y el patrimonio neto, como otra fuente de financiación del activo, excepto que existan evidencias que permitan concluir que estamos frente a un pasivo, como lo serían, por ejemplo, que se haya aprobado la distribución de utilidades o exista una obligación originada por la finalización del contrato. Descartamos la posibilidad de incluirla en el patrimonio neto, ya que no representa derechos de los propietarios del participante que ejerce el control del ente no societario.

5.2.3. Participaciones que no otorgan control

En los casos en que el participante no posea control individual ni conjunto en el ente no societario, la mayoría de la doctrina considera que el participante debería reconocer su participación por el método del valor patrimonial proporcional, ya explicado en puntos anteriores.

Otra alternativa sería aplicar el método del costo. Bajo este método, la participación se expondría en el estado de situación patrimonial en una línea, valuada a su costo y en el estado de resultados se reconocerían resultados positivos originados por la inversión en una línea, en el ejercicio en que se aprueben distribuciones de utilidades. La crítica que recibe este método es que la participación en los resultados del ente no societario no es reconocida por sus miembros en los ejercicios en los cuales estos se generan. Por otra parte, al reconocer como resultados a las utilidades distribuidas y en el ejercicio en que se resuelve su distribución, se estaría utilizando un criterio que se acerca más a lo percibido que a lo devengado. No obstante, ya hemos visto que las normas internacionales contemplan su utilización en algunos casos.

6. RESUMEN Y CONCLUSIONES

En la actualidad las empresas recurren en forma creciente, a los efectos del desarrollo de un negocio determinado, a conformar agrupaciones contractuales, de las cuales surgen entes que no poseen personalidad jurídica. Nuestra legislación reglamenta el funcionamiento de agrupaciones contractuales en el Capítulo III de la ley 19550 de sociedades comerciales, denominado de los contratos de colaboración empresaria, contemplando dos clases de contratos: las agrupaciones de colaboración y las uniones transitorias de empresas.

Según hemos analizado, los entes surgidos de la agrupación contractual poseen nombre, domicilio, patrimonio afectado al logro de sus fines y representante, realizan operaciones con terceros y generan su propio flujo de fondos. Estas características permiten, en nuestra opinión, que contablemente sean tratados como entes, aunque carezcan de personalidad jurídica.

Los entes no societarios deberán suministrar información contable a sus integrantes, a los efectos de que éstos puedan reconocer en sus estados contables la participación que les corresponde y evaluar el desarrollo de la actividad de dichos entes. En este aspecto hemos concluido que se deben presentar estados contables del ente no societario, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Deben incluir el patrimonio neto afectado al ente que pertenece en condominio a sus participantes.
- De existir aportes de derechos de uso de bienes que se mantienen bajo la titularidad del aportante, consideramos que, en la mayoría de los casos, debería valuarse dicho derecho y reconocerse en los estados contables del ente no societario, lo que permitiría que se establezca una participación en el patrimonio neto y resultados del mismo, proporcional a los aportes realizados.
- Si se trata de aportes de activos intangibles para los cuales las partes convienen un valor, que permitiría establecer como contraprestación para el aportante una participación en el patrimonio neto y resultados del ente no societario, en proporción a dicho valor, concluimos que debería profundizarse el análisis a los efectos de considerar si deberían ser reconocidos estos aportes en los estados contables del ente no societario por el valor convenido por las partes, que podría ser considerado como un valor corriente de los activos intangibles en cuestión.
- Deben confeccionarse utilizando normas contables similares a las empleadas por los participantes.
- De no coincidir la fecha de cierre del participante con la de la entidad no societaria, deberían confeccionarse estados contables especiales a la fecha de cierre del participante, lo que podría obviarse si se emitieran informes mensuales que

suministren la información necesaria para que el participante pueda valorar y exponer su participación.

En la medición y exposición de las participaciones en entes sin personalidad jurídica en los estados contables de sus integrantes, no vemos motivo para apartarnos de las soluciones que se proponen para las participaciones en entes con personalidad jurídica, atento a que, como ya hemos señalado, desde la realidad económica consideramos que contablemente deben tratarse como entes distintos de sus integrantes. Por lo tanto, entendemos que estas participaciones deben medirse y exponerse en los estados contables individuales de sus integrantes por el método del valor patrimonial proporcional.

Si el participante mantuviera el control conjunto de las decisiones del ente no societario, el caso más habitual, consideramos que se debería exponer, en la información complementaria, en una nota o anexo específico, la porción que le corresponde sobre cada uno de los activos, pasivos, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas de los entes no societarios en los que participa o, como una alternativa que permitiría acercar las distintas posiciones doctrinarias, estados contables consolidados utilizando el método de consolidación proporcional, detallando la porción incluida en cada uno de los rubros de los estados consolidados que corresponde a participaciones en entes no societarios. No estamos de acuerdo con utilizar el método de consolidación proporcional directamente en los estados contables individuales de los participantes, por las siguientes razones:

- Las agrupaciones contractuales que estamos considerando reúnen características que permiten concluir que contablemente sean tratadas como entes no obstante carecer de personalidad jurídica, por lo tanto las participaciones en las mismas deben tratarse contablemente como se tratan las participaciones en entes con personalidad jurídica, dando preeminencia a la realidad económica sobre la forma jurídica;
- Coincidimos con quienes entienden que, en los hechos, mantener control conjunto es poseer influencia significativa más que control;
- Que exista control conjunto del contrato no implica que el participante pueda retirar del ente no societario una parte proporcional a su aporte ni que pueda utilizar o dirigir su parte proporcional de los activos afectados al ente no societario para sus propios fines, por lo que no tiene sentido que los expongan sumando a los propios;
- y
- Si la actividad a desarrollar por el ente no societario no se corresponde con las principales del participante, no sería adecuado agrupar en los estados contables individuales del participante su participación en cada uno de los activos, pasivos, ingresos y gastos del ente no societario con sus partidas o rubros propios.

Si el participante mantuviera el control individual de las decisiones del ente no societario, en nuestra opinión debería presentar, como información complementaria, estados contables consolidados, en los cuales los estados contables del ente no societario se hayan consolidado totalmente. Consideramos que la presentación de estados contables consolidados no reemplaza la necesidad de presentar los estados contables individuales del participante, teniendo en cuenta las necesidades de los usuarios de los estados contables.

BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES DE INFORMACION

Associates and Joint Ventures, Financial Reporting Standard N°9, del Accounting Standard Board (Gran Bretaña).

BORDATO, GRACIELA E. y RONDI, GUSTAVO R.; *Aspectos contables de los entes sin personalidad jurídica según la R.T. 14*, Revista Quipu, Publicación Institucional del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, Delegación Gral. Pueyrredón, Mayo de 2001.

CHYRIKINS, HECTOR; FERNANDEZ, OSCAR; MONTANINI, GUSTAVO AMADEO, *Uniones transitorias de empresas. Registración, exposición contable y auditoría*, XI Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas; 23, 24, 25 y 26 de octubre de 1996; San Miguel de Tucumán, Tucumán, Argentina.

FOWLER NEWTON, ENRIQUE; *Contabilidad Superior*; Ediciones Macchi, Buenos Aires, marzo de 1993.

FOWLER NEWTON, ENRIQUE, *Alternativas admitidas por las normas internacionales de contabilidad*, Revista Enfoques Contabilidad y Administración, La Ley, mayo de 2001.

IASC (*International Accounting Standards Committee*). Dirección en la web: [Http://www.iasc.org.uk](http://www.iasc.org.uk) .

Normas Internacionales de Contabilidad 1999 del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, Edición del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, febrero de 2000.

Resoluciones Técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Reporting Interests in Joint Ventures and Similar Arrangements, Special Report, G4+1, septiembre de 1999.

SANTESTEBAN HUNTER, JORGE H. y VENTURA, FABIANA; *"Negocios conjuntos en el Cono Sur. Hacia una información contable homogénea"*; XVIII Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur, Mar del Plata, Noviembre de 1996.

VERON, ALBERTO VICTOR, *Los Balances. Tratado sobre los Estados Contables*, Errepar, Buenos Aires, 1997.