

**Universidad Católica de Santa Fe – Facultad de
Ciencias Económicas**

Materia: Contabilidad Superior II – Unidad VII

Negocios conjuntos:

- 1. Uniones transitorias de empresas**
- 2. Agrupamientos de colaboración empresaria**

Material preparado por Carlos Federico Torres

Santa Fe, noviembre de 2015

Normas incluidas en la resolución técnica n° 14

1. Concepto de negocios conjuntos

La resolución técnica n° 14, titulada “Información contable de participaciones en negocios conjuntos”, define al negocio conjunto como un acuerdo contractual que no otorga personalidad jurídica, en virtud del cual dos o más partes desarrollan una actividad económica”

A diferencia de la NIC 31, se observa que el concepto de “control conjunto” no es contemplado como la única posibilidad en la definición de estos negocios, en lo que constituye una adaptación en este aspecto a las disposiciones de la LSC la que en su capítulo III, agregado por la ley 22.903 en el año 1983, incluyó los contratos de colaboración empresaria, cuya necesidad surgía de la prohibición a las sociedades por acciones de participar en sociedades accidentales o por participación existente en el artículo 31 de la LSC desde su origen en 1972. Estas disposiciones se encuentran ahora excluidas de la LSC habiendo sido trasladadas sin mayores cambios al capítulo de los contratos en particular del Código Civil y Comercial que rige desde el 1° de agosto pasado.

Estas normas legales tipifican a los ACE y las UTE como entes que no constituyen sociedades ni son sujetos de derecho, estableciendo para ellos mecanismos particulares en relación a la toma de decisiones. En esencia, constituyen extensiones o prolongaciones temporarias de las actividades de cada uno de sus integrantes en un determinado negocio o actividad

Las razones que llevan a desarrollar este tipo de acuerdos son, por ejemplo:

- a) La búsqueda de sinergia derivada de la potenciación de operaciones, recursos o experiencias.
- b) La posibilidad de acceder a negocios que en forma individual no serían alcanzables.
- c) La posibilidad de compartir determinados costos y / o gastos, aprovechando de ese modo la denominada “economía de escala”.

2. Alcance

Para identificar su alcance, la resolución técnica n° 14 desarrolla varios conceptos hasta desembocar en los negocios conjuntos que a los que en definitiva les caben sus normas sobre valuación y sobre exposición. En síntesis, dichos conceptos y el alcance son los que se indican a continuación:

Acuerdos contractuales destinados a la constitución de	Sociedades comerciales controladas en forma conjunta, las que no están alcanzadas por las normas de la resolución técnica n° 14.		
	Entidades no societarias surgidas de contratos de colaboración empresaria legislados en el capítulo III de la LSC, artículos 367 a 383).	Agrupamientos de colaboración empresaria (artículos 367 a 376)	Entidades a las que refieren las normas de valuación y exposición de la RT 14
		Uniones transitorias de empresas (artículos 377 a 383)	

Acuerdos contractuales alcanzados por las normas de la resolución técnica n° 14.

Como se observa, la resolución técnica 14 contempla dos tipos de negocios conjuntos, ambos originados en contratos nominados, pero con las sendas características propias:

Agrupaciones de colaboración empresarial: Su finalidad es la de establecer una organización común entre sus participantes, con el objeto de facilitar o desarrollar determinados aspectos de la actividad empresarial de su miembros o de optimizar el resultado de esas actividades.

Los aportes de los contratantes pasan a formar parte de un **fondo común indiviso** destinado a llevar adelante la operatoria en común.

Los aspectos vinculados con las actividades que se procura facilitar o desarrollar refieren al aprovechamiento de la economía de escala en cuanto a:

- a) Inversiones en bienes de uso.
- b) Compra y venta de bienes de cambio.
- c) Permitir compartir ciertos gastos, relacionados fundamentalmente con esas compras.
- d) Optimización en el empleo de las estructuras empresarias de cada partícipe.

Las características salientes de un acuerdo contractual constitutivo de agrupamientos de colaboración empresarial, son las que se enuncian seguidamente:

- a) No se genera sociedad ni sujeto de derecho alguno.
- b) Existe un tiempo limitado de duración: no más de diez años, si bien puede renovarse el plazo.
- c) No persiguen fin de lucro, característica que les impide prestar servicios a terceros (lo que no implica que no puedan operar con terceros, por cuenta y orden de sus integrantes a través de operaciones **de compra** de bienes y servicios) limitando esta prestación únicamente a los partícipes en el agrupamiento.

De todos modos, si bien al no realizar ventas a terceros no pueden obtener ganancias en forma directa, su objetivo es generar ahorros para sus integrantes, mediante el aprovechamiento de la economía de escala. Por lo tanto el beneficio para éstos no surge explícitamente en sus estados de resultados, pero el mismo está implícito en los menores costos que ha cargado en dicho estado en relación a los que hubiese soportado de no haber efectuado sus compras a través del ACE del que forma parte.

Uniones transitorias de empresas: El fin que persiguen estas uniones es el desarrollo o ejecución de determinadas obras o servicios. Constituyen una coparticipación accidental o transitoria, donde los participantes persiguen la obtención de beneficios que individualmente no podrían alcanzar.

Como ya se indicara anteriormente, al igual que los agrupamientos de colaboración empresarial, las uniones transitorias de empresas no constituyen sociedades ni sujetos de derecho, pero a diferencia de ellas, persiguen fines de lucro a través de la operatoria con terceros.

Su duración se extiende al plazo necesario para el cumplimiento de los objetivos con los que fue constituida, expirando entonces el acuerdo cuando se ha cumplido ese objetivo o se evidencia la imposibilidad de alcanzarlo. Por ejemplo, una UTE constituida para construir una obra (pública o privada) finaliza cuando ella está concluida.

3. Definiciones del control

La resolución técnica n° 14 establece el método de consolidación proporcional como criterio básico de medición y exposición de las participaciones en negocios conjuntos en los que sus partícipes ejercen control conjunto. Sin embargo, no especifica sobre que elemento se ejercerá ese control.

Se indica al respecto que el mismo puede ejercerse sobre:

- a) Operaciones, como en el caso de los ACE
- b) Activos o
- c) Entidades de estructura societaria, aún cuando legalmente no lo son, como es el caso de las UTE.

4. Tipos de control admitidos por la LSC y la resolución técnica n° 14

Hemos visto con anterioridad que la NIC 31 clasifica los negocios conjuntos sobre la base de la naturaleza de los acuerdos. La resolución técnica n° 14, en cambio, efectúa una clasificación basada en el tipo de control que otorgan las participaciones en el negocio conjunto.

Esta clasificación tiene cabida en nuestras normas contables profesionales porque el control conjunto no constituye un elemento indispensable de este tipo de negocios. En efecto, la LSC permite, **en tanto conste expresamente en el acuerdo contractual**, la existencia de control individual por parte de uno de los integrantes del negocio conjunto. En consecuencia, y estableciendo normas concordantes con las legales, la resolución técnica n° 14 admite la existencia de:

- a) Participaciones que otorguen el control conjunto.
- b) Participaciones que otorguen el control a un participante (control individual) y, consiguientemente
- c) Participaciones de inversores pasivos, que no poseen ningún tipo de control.

Por otra parte, en la misma RT 14 se identifica a los miembros del negocio conjunto que posean algún tipo de control, sea conjunto o individual, como **participante**, mientras que quien siendo miembro del mismo sin poseer ningún tipo de control, es identificado como **inversor pasivo**. Ambos, constituyen los **integrantes** del negocio.

5. Normas de la resolución técnica n° 14 en relación a la valuación y exposición de las participaciones en negocios conjuntos

a) Clasificación de estas normas

Las normas sobre la valuación y exposición de estas participaciones pueden ser clasificadas sobre la base del emisor de la respectiva información contable al que ellas se dirigen.

Así, existen normas referidas al tratamiento que los integrantes del negocio deben dar a la medición y exposición de su participación en éste y normas referidas a los estados contables del propio negocio conjunto, conforme se las identifica a continuación:

- i. Normas dirigidas a los integrantes del negocio conjunto,** las que se basan en el tipo de control, o la inexistencia del mismo, que los integrantes posean en el negocio conjunto.
- ii. Normas referidas a los estados contables a preparar por el negocio conjunto,** emitidos con la finalidad de que los integrantes del mismo puedan medir y exponer su participación en sus propios estados contables.

En la siguiente ilustración se detalla lo establecido para ambas categorías de normas.

Normas referidas a la valuación y exposición de las participaciones por parte de los integrantes del negocio conjunto, en nuestra opinión referidas específicamente al caso de uniones transitorias de empresas		Normas referidas a los estados contables a preparar por el negocio conjunto
Participaciones que	Métodos aplicables	El negocio conjunto no podrá incluir en sus estados contables: a) Bienes de uso de propiedad de los integrantes del negocio, sobre los que se transfiere a éste solamente el derecho a su utilización. b) Intangibles recibidos como aporte, que no se encuentren previamente registrados en la contabilidad del partícipe. En este caso, se ingresarán por el valor contabilizado por éste.
Otorgan control conjunto	Consolidación proporcional	
Otorgan control individual	Consolidación total	
No otorgan control alguno	Valor patrimonial proporcional	

Normas contables dirigidas a los integrantes del negocio conjunto y a este mismo, en relación a la medición y exposición en sus respectivos estados contables.

b) Incidencia de las normas de medición y exposición de las participaciones en negocios conjuntos

Es importante señalar que las mediciones de la participación en el negocio conjunto y la de sus resultados, no se alteran por el empleo de cualquiera de los tres métodos indicados en esta ilustración, es decir que del empleo a esos fines de consolidación proporcional, consolidación total o valor patrimonial proporcional resulta siempre la misma medición. En cambio, lo que varía sustancialmente es la exposición de información referida a esa participación y a su resultado.

Ilustramos lo expuesto a continuación para el caso del estado de situación patrimonial del integrante resulta:

Consolidación proporcional	$\% \text{ participación} \times \text{activos del negocio conjunto} - \% \text{ participación} \times \text{pasivos del negocio conjunto} = \text{Participación en FCI del negocio conjunto}$
Consolidación total	$100 \% \text{ activos del negocio conjunto} - 100 \% \text{ pasivos del negocio conjunto} - \text{POIFCIN} = \text{Participación en FCI del negocio conjunto}$
VPP	$\text{FCI del negocio conjunto} \times \% \text{ participación} = \text{Participación en FCI del negocio conjunto}$

En forma similar, en el estado de resultados del integrante es:

Consolidación proporcional	$\% \text{ participación} \times \text{cuentas de resultados positivo de la UTE} - \% \text{ participación} \times \text{cuentas de resultados negativo de la UTE} = \text{Participación en el resultado de la UTE}$
Consolidación total	$101 \% \text{ cuentas de resultados positivo de la UTE} - 100 \% \text{ cuentas de resultados negativo de la UTE} - \text{POIRUTE} = \text{Participación en el resultado de la UTE}$
VPP	$\text{Resultado del negocio conjunto} \times \% \text{ participación} = \text{Participación en el resultado de la UTE}$

c) Clasificación de los aportes

En relación a las normas referidas a los estados contables del negocio conjunto indicadas anteriormente en el apartado a), surge la siguiente clasificación:

Aportes registrables, es decir que pueden ser contabilizados por el negocio conjunto	Efectivo Bienes de cambio Otros activos, excepto los que se indican como no registrables.
Aportes no registrables, es decir que no pueden ser contabilizados por el negocio conjunto	Bienes de uso. Determinados activos intangibles

Respecto a estos últimos, cabe destacar que con las limitaciones existentes en la RT 17 para el reconocimiento de activos intangibles, que prácticamente se reduce a la contabilización de los costos de organización y los preoperativos, puede considerarse imposible que los activos intangibles que un integrante transfiera al negocio conjunto se encuentren contabilizados por el cedente. En efecto, la ejemplificación que al respecto realiza la Resolución Técnica N° 14 refiere a intangibles excluidos de una posible activación por parte de las nuevas normas contables profesionales, y no cabe pensar en términos razonables que la cesión consista en los costos de organización o preoperativos que se permiten activar.

De ahí que el tema se reduzca en la práctica sólo a los bienes de uso, a los que se impide registrar en los negocios conjuntos con el argumento que al no ser estas figuras un sujeto del derecho, no pueden ser titulares del dominio de este tipo de bienes. Sin embargo, cabe observar que:

- i. Los negocios conjuntos al no ser sujetos de derecho no pueden ser titulares de ningún activo ni pasivo.
- ii. Por ende, todos esos elementos se consideran en su contabilidad como “por cuenta y orden de sus integrantes”.
- iii. En consecuencia, los bienes de uso podrían también incluirse dentro de esa condición y formar parte de los registros contables de los negocios conjuntos.

Sin embargo, la RT 14 dispone que los bienes cedidos en uso a un negocio conjunto permanezcan en la contabilidad del integrante al que le pertenecen, en la que se registrará la depreciación de los mismos. De este modo, el mencionado integrante cargará:

- i. Con la totalidad de la depreciación y no con la parte de la misma que surgiría si se computará en el resultado de la UTE, si se tratara de este negocio conjunto.
- ii. A su vez en el caso de los ACE al no registrar éstos resultados, de todos modos la depreciación siempre correría a cargo del integrante.

d) Estados a presentar por parte del negocio conjunto

La resolución técnica n° 14 prevé la preparación de los estados contables del negocio conjunto en todos los casos, indicando que la presentación abarca a los estados de situación patrimonial y de resultados. Dilucida así esta cuestión no expuesta con claridad por parte de la ley de sociedades comerciales, en la que tan solo se hace referencia a un “estado de situación”, cuyo alcance y contenido no explicita.

Una interpretación restrictiva, otorgaría a esa expresión el carácter de una mera rendición de cuentas, propia de la obligación del mandatario –en este caso, el administrador del negocio conjunto- para con sus mandantes –los integrantes del mismo.

Las normas contables profesionales han aportado claridad en este aspecto, requiriendo estados contables, con el alcance y finalidad mencionados anteriormente. Sin embargo, **en nuestra opinión**, la presentación abarcará:

En las uniones transitorias de empresas	Persigue fines de lucro realizando ventas de bienes y servicios a terceros, por lo que es necesario su estado de resultados, además del estado de situación patrimonial.
En los agrupamientos de colaboración empresarial	En los agrupamientos de colaboración empresarial, dado que no persiguen fines de lucro a través de la operatoria de ventas a terceros sino mediante el abaratamiento de costos, la presentación debería limitarse al estado de situación patrimonial. En el punto 12 de este material, se analiza el tratamiento contable aplicable a estos agrupamientos.

Estos estados emitidos por el negocio conjunto, se consolidan con los de cada uno de sus integrantes con la finalidad de que éstos presenten en sus respectivos estados contables individuales los efectos de su operatoria en dicho negocio conjuntamente con la que han desarrollado en forma individual.

En cada una de las cuentas de activos y de pasivos como asimismo en las de resultados, en nota a los estados contables debe separarse del saldo total de la respectiva cuenta informado en el estado de situación patrimonial o en el de resultados, según corresponda, los importes generados por:

1. La operatoria individual de
2. La proveniente del negocio conjunto.

e) Caracterización de la cuenta “Participación de otros integrantes en el fondo común indiviso del negocio conjunto (UTE o ACE)”

Esta cuenta se presenta cuando debe utilizarse el método de consolidación total. Debe analizarse en este caso cual es su ubicación en el estado de situación patrimonial del participante luego de que éste ha incorporado en sus registros contables sus saldos en el negocio conjunto al 100 %, conforme corresponde al aludido método de consolidación total. A tal fin, debe considerarse que:

- 1) La consolidación con el negocio conjunto incide en los propios estados contables del participante y no en la información complementaria, como ocurre en el caso de consolidación entre sociedades (controlante y controlada) jurídicamente independientes entre sí.
- 2) En dichos estados principales no está prevista la intercalación de una tercera fuente de financiación entre el pasivo y el patrimonio neto. Debe entonces analizarse su inclusión en alguna de las dos fuentes de financiación que se prevén para los entes individuales.
- 3) La inclusión en el patrimonio neto del participante no resulta viable dado que esa porción del negocio conjunto es precisamente la que no le pertenece.
- 4) La inclusión en su pasivo es en cambio procedente si se considera que:
 - i. Mientras el negocio conjunto se encuentra vigente, la inversión neta en el mismo es un fondo común indiviso, cuya administración está a cargo del participante, quien en este caso ejerce control individual sobre dicho fondo, tanto en la parte que le pertenece como en la que no.
 - ii. Al disolverse el negocio conjunto se procede a la distribución del mismo entre el participante y los otros integrantes (en este caso inversores pasivos), por lo que puede considerarse que al realizarse esa distribución, el participante está devolviendo a los otros integrantes la porción del fondo que perteneciendo a éstos, hasta ese momento controlaba junto con la porción que le era propia.

f) El EFE en los negocios conjuntos

No existe ninguna referencia a este estado contable. Se trata de una omisión dado que existen flujos de efectivo en el negocio conjunto que indudablemente deben

incorporarse a los del respectivo integrante cuando éste consolida línea por línea, ya sea en forma total o proporcional.

Del mismo modo, pueden existir flujos recíprocos que correspondería eliminar.

g) Fecha a la que corresponde la presentación de los estados contables del negocio conjunto

El administrador del negocio conjunto debe presentar los estados contables de éste cuando le sea solicitado por sus integrantes. Al respecto interpretamos que si bien no surge explícitamente de la RT 14, esa solicitud se producirá en ocasión de producirse la fecha de cierre de ejercicio de cada uno de ellos. En consecuencia, en nuestra opinión:

- i. No existe una fecha de cierre de ejercicio en particular del negocio conjunto, sino que éste prepara estados contables en oportunidad de cada cierre de ejercicio de sus participantes.
- ii. La RT 14 contempla la alternativa que el integrante utilice estados contables suministrados por el negocio conjunto con una diferencia respecto a su propia fecha de cierre de hasta tres meses. En este caso, interpretamos nuevamente, el integrante podrá aceptar esos estados contables o bien requerir que se preparen otros a su fecha de cierre de ejercicio.

En el caso de las UTE, considerando que éstas también suministran a sus integrantes el estado de resultados, los períodos abarcados por los estados contables deben coincidir con el de los que presentará el respectivo integrante.

6. Modificación de la participación relativa en activos y pasivos del negocio conjunto respecto a la participación en los aportes

Como consecuencia de la prohibición impuesta al negocio conjunto para reconocer como activos a los bienes que recibió con derecho a uso pero no en propiedad y a los intangibles no incorporados previamente en las mediciones contables del aportante, pueden surgir diferencias entre las participaciones relativas de los distintos integrantes en los aportes al negocio y las que se les reconocen en los resultados de éste,

Esta posibilidad se verifica porque el acuerdo contractual, como consecuencia de existir aportes no susceptibles de ser contabilizados por el negocio conjunto, puede prever una participación en estos resultados distinta de la que surge de los aportes originales.

Esta situación dará lugar, a medida que se van generando dichos resultados, a que se modifique el porcentaje de participación de cada integrante en los activos y pasivos del negocio en relación al que les correspondería en función de los aportes.

En efecto: al practicarse la medición del patrimonio neto del negocio conjunto, el mismo estará conformado por los aportes de sus integrantes y los resultados no asignados a éstos al momento de dicha medición. Como es posible que el porcentaje de participación de cada integrante en estos resultados sea distinto del porcentaje que corresponde a su participación en el total de los aportes, la participación de ellos en ese

patrimonio estará conformado por dos porcentajes de participación sobre los dos elementos mencionados: los aportes y los resultados reconocidos por el negocio conjunto desde la última asignación de los mismos.

La resolución técnica 14 ha previsto que en estos casos, el porcentaje de participación en los activos y pasivos del negocio conjunto surge de la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Participación en aportes}}{\text{Total de los aportes}} + \frac{\text{Participación en resultados acumulados}}{\text{Total de resultados acumulados}}$$

Fórmula para determinar la participación relativa de cada partícipe en los activos y pasivos del negocio conjunto.

7. Aplicación en sucesivos ejercicios

a) Base conceptual

¿Qué representa el neto de activos y pasivos en los negocios conjunto?	Es un fondo común operativo indiviso , el que no puede retirarse hasta la disolución del negocio.
¿Cuál es la consecuencia?	a) En los ACE, dado que no hay resultados, el fondo está constituido sólo por los aportes. Por lo tanto, sólo si se modifican los aportes durante la vigencia del agrupamiento pueden cambiar también los porcentajes de participación de los integrantes..
	b) En las UTE, dado que se generan resultados a partir de la operatoria con terceros, al no ser susceptibles de retiros hasta su disolución, ellos se acumulan hasta que ésta se produzca, por lo que en el caso que la participación en resultados sea distinta a la que surge de los aportes conforme se analiza en el apartado anterior de esta cartilla, luego de cada medición se modifican los porcentajes de participación en activos y pasivos.

b) Aplicación en las UTE

Se forma una unión transitoria de empresas, a la que sus integrantes Sur S.A. y Oriente S.A. aportan en efectivo \$ 600.- y \$ 400.-, respectivamente. **(60% y 40%)**

La participación en resultados es del 50 % para cada uno de ellos, como consecuencia de haberse reconocido a esta última un mayor aporte de bienes de uso en usufructo.

Al cierre del primer ejercicio, la unión ha obtenido una ganancia de \$ 800.-, conforme surge de sus estados contables:

Estado de situación patrimonial

<u>Activo</u>	
Caja y bancos	500.-
Bienes de cambio	1.500.-
<u>Total del activo</u>	<u>2.000.-</u>
<u>Pasivo</u>	
Deudas comerciales	200.-
<u>Total del pasivo</u>	<u>200.-</u>
<u>Fondo común indiviso</u>	
Aportes Sur S.A.	600.-
Aportes Oriente S.A.	400.-
<u>Total aportes</u>	<u>1.000.-</u>
Ganancia Sur S.A.	400.-
Ganancia Oriente S.A.	400.-
<u>Total resultados acumulados</u>	<u>800.-</u>
<u>Total del patrimonio neto</u>	<u>1.800.-</u>

Estado de resultados

Ventas	2.500.-
Costo de ventas	1.700.-
<u>Ganancia final</u>	<u>800.-</u>

En sus registros contables, la unión cancela las cuentas de resultados que generaron la ganancia por \$ 800.- con crédito a las cuentas de `participación en los resultados de cada integrante (para el caso, \$ 400.- a cada uno de ellos), las que por lo tanto a partir de ese momento quedarán con ese saldo acumulado. A su vez, cada integrante incorporará a sus registros contables:

- a) La proporción de activos y pasivos que le corresponde, utilizando, en caso de poseer control conjunto el método de consolidación proporcional. Dichas proporciones son las siguientes:

$$\text{Sur S.A.} = \frac{600 + 400}{1.000 + 800} = 55,56 \% \quad \text{y} \quad \text{Oriente S.A.} = \frac{400 + 400}{1.000 + 800} = 44,44 \%$$

- b) Su participación en el resultado de la unión transitoria, sobre la base de las proporciones establecidas en el contrato constitutivo, en este caso, el 50 % para cada integrante.

El asiento que practicará **Sur S.A.**, a fin de incorporar los activos y pasivos y los resultados provenientes de la unión transitoria que se consolidan con los propios, será el siguiente:

Cuentas	Débitos	Créditos
<i>Caja y bancos en UTE (500 * 55.5555%)</i>	278,00	
<i>Bienes de cambio en UTE (1500*55.5555%)</i>	833.00	
<i>Costo de ventas en UTE (1700*50%)</i>	850,00	
<u>Participación en UTE</u>		<u>600,00</u>
<i><u>Deudas comerciales en UTE (200*55.5555%)</u></i>		<i><u>111,00</u></i>

<u>Ventas en UTE (2500*50%)</u>		1.250,00
---------------------------------	--	----------

Los activos y pasivos se incorporan por el 55,56 % del saldo del respectivo rubro en la unión transitoria y los resultados por el 50 %.

Como puede observarse, con motivo de la incorporación de los activos y pasivos y los resultados provenientes del negocio conjunto, el integrante cancela la cuenta “Participación en UTE”, la que incluía hasta el momento de su cancelación, el aporte originalmente efectuado al negocio conjunto.

En forma similar, Oriente S.A. contabilizará:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Caja y bancos en UTE</u>	222,00	
<u>Bienes de cambio en UTE</u>	667,00	
<u>Costo de ventas en UTE</u>	850,00	
<u>Participación en UTE</u>		400,00
<u>Deudas comerciales en UTE</u>		89,00
<u>Ventas en UTE</u>		1.250,00

En este caso, las incorporaciones son el 44,44 % de los activos y pasivos y el 50 % de los resultados.

Las cuentas de resultados provenientes de la unión transitoria de empresas que ambas sociedades han incorporado se consolidan con las cuentas similares de cada una de ellas y pasan a formar parte de las causas de sus respectivos resultados del ejercicio.

Los activos y pasivos, consolidados también línea por línea en cada una de esas empresas, al inicio del ejercicio siguiente se cancelan contra la reapertura de la cuenta “Participación en UTE”, la que había sido cancelada al cierre del ejercicio anterior con motivo de la aludida consolidación de los activos y pasivos provenientes de la unión. La reapertura de esta cuenta se efectúa agregando al saldo por el que había sido cancelado, la participación en el resultado de la unión que se adicionó a través del asiento en el que se practicara la aludida cancelación. De este modo, se otorga a dicha cuenta un tratamiento similar al otorgado a la representativa de las acciones valuadas a valor patrimonial proporcional. El asiento por su **reapertura** en Sur S.A. es el siguiente:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Participación en UTE (600 + 400)</u>	1.000,00	
<u>Deudas comerciales en UTE (200*55.5555%)</u>	111,00	
<u>Caja y bancos en UTE (500 * 55.5555%)</u>		278,00
<u>Bienes de cambio en UTE (1500*55.5555%)</u>		833,00

Mientras que en Oriente S.A., se contabilizará:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Participación en UTE (400 ´ 400)</u>	800,00	
<u>Deudas comerciales en UTE</u>	89,00	
<u>Caja y bancos en UTE</u>		222,00
<u>Bienes de cambio en UTE</u>		667,00

En el ejercicio siguiente, la unión obtiene una nueva utilidad, en este caso por \$ 980.-, conforme surge de los siguientes estados contables:

Estado de situación patrimonial

<u>Activo</u>	
Caja	780.-
Bienes de cambio	3.100.-
<u>Total del activo</u>	<u>3.880.-</u>
<u>Pasivo</u>	
Proveedores	1.100.-
<u>Total del pasivo</u>	<u>1.100.-</u>
<u>Fondo común indiviso</u>	
Aportes Sur S.A.	600.-
Aportes Oriente S.A.	400.-
<u>Total aportes</u>	<u>1.000.-</u>
Ganancia Sur S.A.	890.-
Ganancia Oriente S.A.	890.-
<u>Total resultados acumulados</u>	<u>1.780.-</u>
<u>Total del Patrimonio neto</u>	<u>2.780.-</u>

Los saldos de las cuentas que representan la ganancia de cada integrante ya acumulan en este estado de situación patrimonial el resultado de este ejercicio, es decir que cada uno de esos saldos responde al siguiente cálculo:

Ganancia primer ejercicio (50 % de \$ 800.-)	400.-
Ganancia segundo ejercicio (50 % de \$ 980.-)	490.-
Total acumulado al cierre del segundo ejercicio	890.-

Estado de resultados

Ventas	3.200.-
Costo de ventas	2.220.-
Ganancia final	980.-

Nuevamente, cada partícipe incorporará los activos y pasivos de la unión en forma proporcional, mientras que ésta cancelará las cuentas de resultados del segundo ejercicio con crédito a las cuentas Ganancia Sur S.A. y Ganancia Oriente S.A., en este caso por \$ 490.- a cada una de ellas. La proporción en activos y pasivos de cada integrante es la siguiente:

$$\text{Sur S.A.} = \frac{600 + 890}{1.000 + 1.780} = 53,60 \% \quad \text{y} \quad \text{Oriente S.A.} = \frac{400 + 890}{1.000 + 1.780} = 46,40 \%$$

En consecuencia, a fecha de cierre de este ejercicio, Sur S.A. registrará la incorporación de sus activos, pasivos y resultados en la unión y la correlativa cancelación del saldo de "Participación en UTE" que había contabilizado al inicio del mismo, a través del siguiente asiento:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Caja y bancos en UTE</u> (780*53.6%)	418,00	
<u>Bienes de cambio en UTE</u> (3100*53.6%)	1.662,00	
<u>Costo de ventas en UTE</u> (2220*50%)	1.110,00	
<u>Participación en UTE</u>		1.000,00
<u>Deudas comerciales en UTE</u> (1100*53.6%)		590,00
<u>Ventas en UTE</u> (3200*50%)		1.600,00

En este caso, los activos y pasivos de la unión han sido incorporados por el 53,60 % de sus mediciones en ésta y los resultados nuevamente por el 50 % de las mismas.

En el ejercicio siguiente, Sur S.A. procederá nuevamente a la reapertura de la cuenta “Participación en UTE”, agregando al importe por el que había sido cancelado, la participación en la ganancia de la unión que incorporó a la finalización del ejercicio anterior mediante el asiento indicado precedentemente:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Participación en UTE</u> (600 + 400 + 490)	1.490,00	
<u>Deudas comerciales en UTE</u>	590,00	
<u>Caja y bancos en UTE</u>		418,00
<u>Bienes de cambio en UTE</u>		1.662,00

En forma similar, Oriente S.A. contabilizará al cierre del ejercicio:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Caja y bancos en UTE</u>	362,00	
<u>Bienes de cambio en UTE</u>	1.438,00	
<u>Costo de ventas en UTE</u>	1.110,00	
<u>Participación en UTE</u>		800,00
<u>Deudas comerciales en UTE</u>		510,00
<u>Ventas en UTE</u>		1.600,00

Los activos y pasivos incorporados por este partícipe representan el 46,40 % de los saldos en la unión transitoria y los resultados el 50 % de los mismos.

En el ejercicio siguiente, la cuenta “Participación en UTE” será abierta nuevamente mediante el siguiente asiento:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Participación en UTE</u> (400 + 400 + 490)	1.290,00	
<u>Deudas comerciales en UTE</u>	510,00	
<u>Caja y bancos en UTE</u>		362,00
<u>Bienes de cambio en UTE</u>		1.438,00

8. Cambios introducidos por la Resolución Técnica 19 a la resolución técnica 14

La única modificación producida en la resolución técnica n° 14 con motivo de la reforma en las normas contables profesionales aprobada por la FACPCE, la constituye el agregado de una referencia a la necesidad de convertir previamente a moneda nacional los estados contables del negocio conjunto que originalmente hubiesen sido emitidos en una moneda distinta a la argentina. El hecho que ésta haya sido la única modificación se fundamenta en que la resolución técnica n° 14 data del 3 de octubre de 1997, fecha en la que ya había comenzado el proceso de armonización de las normas contables profesionales argentinas con las internacionales, por lo que sus disposiciones, en general, ya tienden a seguir los lineamientos de la NIC 31, referida a los negocios conjuntos en el ámbito transnacional.

9 Cambios introducidos por la Resolución Técnica 21 a la resolución técnica 14

En este caso, y por el mismo motivo que se indicara en el párrafo del apartado anterior, sólo se han modificado las referencias que en la Resolución Técnica n° 14 existían a las Resoluciones Técnicas 4 y 5, por las correspondientes remisiones a la respectiva sección de la Resolución Técnica n° 21. Así, las secciones de la Resolución Técnica n° 14 en las que son actualizadas esas referencias, son las siguientes: 1) II. B.1., inciso b), 2) II. B.1., inciso c), 3) II. D. y 4) II. E.

10. Contabilización del impuesto a las ganancias proveniente de negocios conjuntos

La resolución técnica n° 17, sección 5.19.6.3.2., se refiere al cómputo de diferencias temporarias relacionadas con activos y pasivos en sociedades controladas o vinculadas o **en negocios conjuntos**. En relación a estos últimos, debe tenerse en cuenta que ellos no son contribuyentes directos del impuesto a las ganancias, lo que implica que sus resultados impositivos son asignados a sus distintos integrantes, sobre la base de su participación porcentual en los resultados del negocio.

También debe considerarse que dentro de las categorías de negocios conjuntos, los agrupamientos de colaboración empresarial no pueden perseguir fines de lucro. En consecuencia, sus beneficios serán los producidos por los ahorros de costos generados por la economía de escala que es el objetivo de estos agrupamientos y formarán parte directamente de los resultados de los entes beneficiarios.

11. Resultados no trascendidos en las uniones transitorias de empresas

Teniendo en cuenta que el porcentaje de participación en los activos y pasivos de la UTE puede no ser igual al porcentaje de participación en los resultados, como consecuencia de aportes efectuados que la UTE no puede contabilizar, para la eliminación de los resultados no trascendidos, que la RT 14 establece debe eliminarse en forma proporcional, deberá contemplarse donde se encuentran incluidos esos resultados, dado que:

- a) Si el origen de los resultados no trascendidos se encuentra en una venta de la UTE al participante, ellos forman parte de los resultados de la UTE y se encuentran incluidos en el activo del participante.

- b) Por el contrario, si el origen de los resultados no trascendidos se encuentra en una venta del participante, ellos forman parte de los resultados del participante y se encuentran incluidos en el activo de la UTE.

En consecuencia, la eliminación se efectuará en los siguientes porcentajes:

Los resultados no trascendidos provienen de una venta de:	Dichos resultados se encuentran	La eliminación se efectúa en:
La UTE al integrante	En los resultados de la UTE y el activo del integrante	Proporción a la participación del integrante en los resultados de la UTE
Del integrante a la UTE	En resultados del integrante y en el activo de la UTE	Proporción a la participación del integrante en los activos y los pasivos de la UTE

Porcentajes a considerar para la eliminación de resultados no trascendidos en UTES.

Caso práctico

“El Camino S.A.” se constituye con un capital integrado en efectivo de \$ 500.000.- y bienes de cambio por \$ 300.000.- El efectivo de inmediato es aportado para la formación de una unión transitoria de empresas, a la que el otro integrante (“La Senda S.A.”) aporta también \$ 500.000- en efectivo pero la participación en resultados de este otro integrante es del 70 % como consecuencia de habersele reconocido un aporte de bienes de uso en usufructo. Ambos ejercen control conjunto sobre la UTE.

La única operación realizada por “El Camino” fuera de su participación en la UTE, es la venta a ésta del 50 % de los bienes de cambio recibidos como aporte inicial, en la suma de \$ 210.000.- al contado y en efectivo. La UTE conserva estos bienes en su activo al cierre del ejercicio, valuándolos a su costo de adquisición.

Al cierre del primer ejercicio de “El Camino S.A.”, la UTE ha obtenido una ganancia de \$ 1.100.000.-, conforme surge de sus estados contables:

Estado de situación patrimonial

<u>Activo</u>	
Caja y bancos	700.000.-
Bienes de cambio (incluye los adquiridos a “El Camino SA” por \$ 210.000.-)	<u>1.800.000.-</u>
<u>Total del activo</u>	<u>2.500.000.-</u>
<u>Pasivo</u>	
Deudas comerciales	<u>400.000.-</u>
<u>Total del pasivo</u>	<u>400.000.-</u>
<u>Fondo común indiviso</u>	
Aportes La Senda S.A.	500.000.-
Aportes El Camino S.A.	<u>500.000.-</u>
<u>Total aportes</u>	<u>1.000.000.-</u>
Ganancia La Senda S.A.	770.000.-
Ganancia El Camino S.A.	<u>330.000.-</u>
<u>Total resultados acumulados</u>	<u>1.100.000.-</u>
<u>Total fondo común indiviso</u>	<u>2.100.000.-</u>

Estado de resultados

Ventas	4.600.000.-
Costo de ventas (incluye gastos aplicados a los servicios que presta la UTE)	<u>3.500.000.-</u>
<u>Ganancia del ejercicio</u>	<u>1.100.000.-</u>

Se solicita:

1. Determinar el % de participación de ambos entes en los activos y pasivos de la UTE
2. Efectuar la consolidación de los estados de situación patrimonial y de resultados de “El Camino S.A.” con la UTE
3. Practicar los asientos en el mencionado participante correspondientes al efectuar el aporte a la UTE y a fecha de cierre del ejercicio al incorporar su participación en los activos, pasivos y resultados de dicha UTE y eliminar los resultados no trascendidos.

Solución

Participación de “El Camino S. A.” en los activos y pasivos de la UTE

$$\frac{500.000 + 330.000}{1000.000 + 1.100.000} = 39,5238 \%$$

Consolidación del estado de situación patrimonial del participante

Rubros	SalDOS propios	SalDOS en UTE y eliminación de resultados no trascendidos <u>en el participante</u>		SalDOS consolidados
		Débitos	Créditos	

<u>Activo</u>				
Caja y bancos	210.000.-	276.667.-		486.667.-
Bienes de cambio	150.000.-	711.428.-	23.714.-	<u>837.714.-</u>
Participación en UTE	<u>500.000.-</u>		<u>500.000.-</u>	
Total del activo	<u>860.000.-</u>	<u>988.095.-</u>	<u>523.714.-</u>	<u>1.324.381.-</u>
<u>Pasivo</u>				
Deudas comerciales			<u>158.095.-</u>	<u>158.095.-</u>
Total del pasivo			<u>158.095.-</u>	<u>158.095.-</u>
<u>Patrimonio neto</u>				
Capital suscrito	800.000.-			800.000.-
Resultados no asignados	<u>60.000.-</u>	<u>23.714.-</u>	<u>330.000.-</u>	<u>366.286.-</u>
Total fondo común indiviso	<u>860.000.-</u>	<u>23.714.-</u>	<u>330.000.-</u>	<u>1.166.286.-</u>
<u>Suma de ajustes</u>		<u>1.011.809.-</u>	<u>1.011.809.-</u>	

1. En los ajustes realizados en bienes de cambio debe tenerse en cuenta que:
 - a) Se debitan \$ 711.428.- en concepto de participación en los bienes de cambio en existencia en la UTE (= 1.800.000 x 0,395238).
 - b) Se acreditan \$ 23.714.- en concepto de resultados no trascendidos contenidos en esos bienes de cambio en existencia en la UTE (60.000 x 0,395238)
2. En los ajustes realizados a Resultados no asignados, debe tenerse en cuenta que:
 - a) Se acreditan \$ 330.000.- en concepto de participación en la ganancia de la UTE, a la que no deben deducirse resultados no trascendidos dado que no se encuentran incluidos en dicha ganancia.
 - b) Se debitan \$ 23.714.-, los que son eliminados de la ganancia propia del participante, dado que en ella es donde precisamente se encuentran esos resultados no trascendidos.

Consolidación del estado de resultados del participante

Rubros	Saldos propios	Saldos en UTE		Saldos consolidados
		Débitos	Créditos	
Ventas	210.000.-	83.000.-	1.380.000.-	1.507.000.-
Costo de ventas	<u>150.000.-</u>	<u>1.050.000.-</u>	<u>59.286.-</u>	<u>-1.140.714.-</u>
Ganancia del ejercicio	<u>60.000.-</u>	<u>1.133.000.-</u>	<u>1.439.286.-</u>	<u>366.286.-</u>

Asientos en El Camino S.A.

<u>Participación en UTE</u>	500.000.-	
<u>Caja</u>		500.000.-
Por el aporte para la constitución de la UTE		
<u>Caja</u>	276.667.-	
<u>Mercaderías</u>	711.428.-	
<u>Costo de ventas</u>	1.050.000.-	
<u>Proveedores</u>		158.095.-
<u>Ventas</u>		1.380.000.-
<u>Participación en UTE</u>		500.000.-
Por la incorporación de los saldos en la UTE a fecha de cierre del ejercicio.		
<u>Ventas</u> (210.000 x 0,395238)	83.000.-	
<u>Mercaderías</u> (60.000 x 0,395238)		23.714.-

Costo de ventas (150.000 x 0,395238)		59.286.-
Por la eliminación del resultado no trascendido a terceros		

12. Caso en el que no procede la eliminación de los resultados no trascendidos por haberse procedido a la revaluación a valor corriente de los bienes por parte de la compradora

Con los mismos fundamentos que se analizaran en el caso de consolidación de grupos societarios, también en el caso de negocios conjuntos no corresponde la eliminación de los resultados no trascendidos cuando la adquirente ha revaluado los bienes a valores corrientes.

Se ejemplifica seguidamente el caso planteado:

“El Huracán SA” se constituye con un capital suscrito de \$ 22.000.-, integrado de inmediato totalmente en efectivo. Durante su primer ejercicio realiza únicamente las siguientes operaciones:

1. Aporta \$ 9.000.- en efectivo para la constitución de una UTE, sobre la que ejercerá control individual. El otro participante, “El Tornado SA”, realiza un aporte de \$ 6.000.- Los resultados se asignarán en la misma proporción que los aportes.
2. “El Huracán” recibe además una factura de la UTE, por \$ 8.500.- la que paga en efectivo, por la construcción de una maquinaria por parte de la UTE para este integrante. El costo de esta construcción para la UTE fue de \$ 5.800.-

No realiza otras operaciones durante el ejercicio. Al cierre del mismo, no ha comenzado aún a amortizar la maquinaria aludida en el punto anterior. Los estados contables de la UTE al cierre del primer ejercicio de “El Huracán SA.” muestran los siguientes importes:

ACTIVO		PASIVO	
Caja y bancos	2.900.-	Proveedores	15.600.-
Créditos por ventas	17.250.-	Impuestos	3.600.-
Bienes de cambio	27.000.-	Sueldos y cargas sociales	5.200.-
Total del Activo	47.150.-	Total del Pasivo	24.400.-
		FONDO COMÚN INDIVISO	
		Aportes “El Huracán SA”	9.000.-
		Aportes “El Tornado SA”	6.000.-
		Ganancia “El Huracán SA”	4.650.-
		Ganancia “Tornado SA”	3.100.-
		Total Fondo común indiviso	22.750.-

A su vez, el estado de resultados de la UTE es el siguiente:

Ventas	71.450.-
Costos de ventas	-37.000.-
Ganancia bruta sobre ventas	34.450.-
Gastos de administración	-19.000.-
Gastos de comercialización	-7.700.-
Ganancia final	7.750.-

Las cuentas “Ventas” y “Costo de ventas” incluyen la operación detallada con el participante “El Huracán SA”.

Se solicita:

- a) Consolidar los estados contables de “El Huracán SA” con los de la UTE.

- b) Efectuar las registraciones contables que correspondan en dicha sociedad al realizar el aporte, al recibir la máquina y a fecha de cierre de su primer ejercicio.
- c) Realizar la contabilización en “El Tornado SA” a su fecha de cierre de ejercicio para incorporar su participación en la UTE, teniendo en cuenta que este integrante es un inversor pasivo.

Solución

Estado de situación patrimonial consolidado con la UTE

Rubros	Saldos propios de “El Huracán SA”	Ajustes y eliminaciones		Saldos consolidados
		Débitos	Créditos	
ACTIVO				
Caja y bancos	4.500.-	2.900.-		7.400.-
Créditos por ventas		17.250.-		17.250.-
Bienes de cambio		27.000.-		27.000.-
Aportes a UTE	9.000.-		9.000.-	-.-
Bienes de uso	8.500.-		2.700.-	5.800.-
Total del Activo	22.000.-	47.150.-	11.700.-	57.450.-
PASIVO				
Proveedores			15.600.-	15.600.-
Impuestos			3.600.-	3.600.-
Sueldos y cargas sociales			5.200.-	5.200.-
Total del Pasivo			24.400.-	24.400.-
Participación 3° en P. UTE			9.100.-	9.100.-
Patrimonio neto				
Capital suscrito	22.000.-			22.000.-
Resultados no asignados			1.950.-	1.950.-
Total del patrimonio neto	22.000.-		1.950.-	23.950.-
Suma de ajustes		47.150.-	47.150.-	

Estado de resultados consolidado con la UTE

Rubros	Saldos propios de “El Huracán SA”	Ajustes y eliminaciones por incorporación de saldos en la UTE		Saldos consolidados
		Débitos	Créditos	
Ventas		8.500.-	71.450.-	62.950.-
Costo de ventas		37.000.-	5.800.-	31.200.-
Ganancia bruta		45.500.-	77.250.-	31.750.-
Gastos de administración		19.000.-		-19.000.-
Gastos de comercialización		7.700.-		-7.700.-
Participación 3° en resultado UTE		3.100.-		-3.100.-
Ganancia del ejercicio		75.300.-	77.250.-	1.950.-

13. Caso práctico de aplicación integral en una unión transitoria de empresas

En el caso práctico que presentamos a continuación, se plantea el caso general contemplado por la resolución técnica n° 14 – control conjunto sobre la unión transitoria

de empresas- y dos situaciones también consideradas en esa resolución: existencia de resultados no trascendidos entre la UTE y uno de sus partícipes (alternativa A) y existencia de control individual por parte de uno de ellos (alternativa B), en forma similar al caso práctico planteado con anterioridad.

Los datos a contemplar son los siguientes:

31-03-x6 = Fecha de cierre de ejercicio anual de MAE S.A. y de XIMA S.A. Sus patrimonios netos, según sus respectivos estados contables, son los siguientes:

Mae S.A. = \$16.000.-

Xima S.A. = \$22.000.-

01-04-x6 = Las mencionadas sociedades deciden constituir una U.T.E., conforme a las siguientes cláusulas:

a) Aportes en efectivo al fondo comun:

Mae S.A. = \$7.000.-

Xima S.A. = \$3.000.-

Además, **Xima S.A.** aporta el uso gratuito de una máquina en cuyo Activo se encuentra valuada en \$19.000.- y que amortizará linealmente en los 10 ejercicios siguientes.

b) Asignación de resultados:

En el contrato constitutivo de la UTE se asigna el 60% a **Mae S.A.** y el 40% a **Xima S.A.**

c) Control: Conjunto de ambos participantes.

31-03-x7 = Fecha de cierre del ejercicio 96/97 de ambas sociedades y también de la U.T.E..

Los estados de situación patrimonial y de resultados de las sociedades participantes (**antes de consolidar con la U.T.E. e incorporar la participación en el resultado de ésta**) son los siguientes:

1. ESTADOS DE SITUACIÓN PATRIMONIAL AL 31-03-X7

<u>ACTIVO</u>	<u>MAE S.A.</u>	<u>XIMA S.A.</u>
Caja y bancos	4.000.-	8.300.-
Participación en U.T.E.	7.000.-	3.000.-
Bienes de cambio	8.000.-	7.000.-
Bienes de uso	5.000.-	18.000.-
<u>Total del Activo</u>	<u>24.000.-</u>	<u>36.300.-</u>
<u>PASIVO</u>	<u>MAE S.A.</u>	<u>XIMA S.A.</u>
Deudas comerciales	4.500.-	5.000.-
Otras deudas	1.500.-	4.300.-
<u>Total del Pasivo</u>	<u>6.000.-</u>	<u>9.300.-</u>
<u>PATRIMONIO NETO</u>	12.000.-	19.500.-
Capital suscrito		

Ganancias reservadas	4.000.-	2.500.-
Rdos. no asignados (Corresponde a la ganancia del ejercicio antes de incorporar el resultado en la UTE.)	<u>2.000.-</u>	<u>5.000.-</u>
<u>Total del Patrimonio Neto</u>	<u>18.000.-</u>	<u>27.000.-</u>
<u>Total (Pasivo y P. Neto)</u>	<u>24.000.-</u>	<u>36.300.-</u>

A) ESTADOS DE RESULTADOS (01-04-X6 A 31-03-X7)

	<u>MAE S.A.</u>	<u>XIMA S.A.</u>
Ventas	29.000.-	40.000.-
Costo de ventas	<u>(21.100.-)</u>	<u>(27.000.-)</u>
<u>Ganancia Bruta</u>	7.900.-	13.000.-
Gastos de administración y de comercialización	<u>(5.900.-)</u>	<u>(8.000.-) (1)</u>
<u>Ganancia Final (2)</u>	<u>2.000.-</u>	<u>5.000.-</u>

(1) En **XIMA S.A.**, los gastos incluyen la amortización de la máquina cuyo uso gratuito ha cedido al negocio conjunto.

(2) Antes de incorporar el resultado de la participación en la UTE:

Por su parte, la unión transitoria de empresas presenta los siguientes estados contables al 31-03-19x7:

1. ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL

<u>ACTIVO</u>		<u>PASIVO</u>	
Caja y bancos	4.400.-	Deudas comerciales	<u>7.000.-</u>
Créditos por ventas	7.600.-		
Bienes de cambio	<u>9.000.-</u>	<u>Total del Pasivo</u>	<u>7.000.-</u>
<u>Total del Activo</u>	<u>21.000.-</u>	<u>Patrimonio Neto</u>	
		<u>Aportes</u>	
		MAE S.A.	7.000.-
		XIMA S.A.	<u>3.000.-</u>
			<u>10.000.-</u>
		<u>Resultados</u>	
		MAE S.A.	2.400.-
		XIMA S.A.	<u>1.600.-</u>
			<u>4.000.-</u>
		<u>Total del P. Neto</u>	<u>14.000.-</u>
		<u>Total</u>	<u>21.000.-</u>

2. ESTADO DE RESULTADOS

Ventas	36.000.-
Costo de ventas	<u>(24.500.-)</u>

<u>Ganancia Bruta</u>	11.500.-
<u>Gastos</u>	<u>(7.500.-)</u>
<u>Ganancia Final</u>	<u>4.000.-</u>

Planteos alternativos

- A. Se supondrá que entre las ventas de la UTE incluidas en el estado de resultados anterior, se incluyen servicios prestados a **XIMA S.A.** por \$ 6.300.- con un costo para la UTE de \$ 4.290.- **XIMA S.A.** tiene activado el valor de esta compra en su existencia de bienes de cambio al 31-03-x7.
- B. Se supondrá que existe control individual por parte de **MAE S.A.**, siendo **XIMA S.A.** un inversor pasivo. Este caso se resolverá considerando el resultado no trascendido del planteo A.

Soluciones propuestas para los distintos planteos

i. Planteo original

Cálculo de la participación de las empresas integrantes de la U.T.E. en los activos y pasivos de ésta al 31-03-X7:

$$\begin{aligned} \text{MAE S.A.} &= \frac{7.000.-}{10.000.-} + \frac{2.400.-}{4.000.-} = 67,143 \% \\ \text{XIMA S.A.} &= \frac{3.000.-}{10.000.-} + \frac{1.600.-}{4.000.-} = 32,857 \% \\ &100,00 \% \end{aligned}$$

Este cálculo permite a cada integrante incorporar su aporte (en reemplazo de la cuenta "Participación en UTE") más su correspondiente participación en la ganancia, discriminados proporcionalmente en cada uno de sus rubros del Activo y del Pasivo:

$$\text{MAE S.A.} = 14.000 \times 67,143 \% = 9.400 = 7.000 + 2.400.-$$

$$\text{XIMA S.A.} = 14.000 \times 32,857 \% = 4.600 = 3.000 + 1.600.-$$

Donde \$14.000.- es el patrimonio neto de la UTE al 31-03-x7.

Estados contables de los participantes luego de incorporar los saldos en la U.T.E. mediante consolidación proporcional

B. 1.) MAE S.A.

Estado de situación patrimonial

CONCEPTOS	SALDOS PROPIOS	INCORPORACION SALDOS EN LA UTE		SALDOS FINALES al 31/3/x7
		Ajustes:		
		Deudores	Acreedores	
<u>ACTIVO</u>				
Caja y Bancos	4.000,00	2.954,28		6.954,28
Participación en UTE	7.000,00		7.000,00	.-

Créditos por ventas	-.-	5.102,86		5.102,86
Bienes de cambio	8.000,00	6.042,86		14.042,86
Bienes de uso	5.000,00			5.000,00
Total del Activo	24.000,00	14.100,00	7.000,00	31.100,00
Deudas comerciales	4.500,00		4.700,00	9.200,00
Otras deudas	1.500,00			1.500,00
Total del Pasivo	6.000,00		4.700,00	10.700,00
PATRIMONIO NETO				
Capital suscrito	12.000,00			12.000,00
Ganancias reservadas	4.000,00			4.000,00
Resultados no asignados	2.000,00		2.400,00	4.400,00
Total del Patrimonio Neto	18.000,00		2.400,00	20.400,00
Suma de Ajustes		14.100,00	14.100,00	

Estado de Resultados

CONCEPTOS	SALDOS PROPIOS	INCORPORACION SALDOS EN LA UTE		SALDOS FINALES al 31/3/x7
		Ajustes:		
		Deudores	Acreedores	
Ventas	29.000,00		21.600,00	50.600,00
Costo de ventas	-21.100,00	14.700,00		-35.800,00
<u>Ganancia bruta</u>	7.900,00	14.700,00	21.600,00	14.800,00
Gastos	-5.900,00	4.500,00		-10.400,00
<u>Ganancia final</u>	2.000,00	19.200,00	21.600,00	4.400,00

Asiento que efectúa MAE S.A. para incorporar los saldos en la UTE. que surgen de los estados emitidos por ésta:.

Rubros	Débitos	Créditos
<u>Caja y bancos en UTE</u>	2.954,28	
<u>Créditos por ventas en UTE</u>	5.102,86	
<u>Bienes de cambio en UTE</u>	6.042,86	
<u>Costo de ventas en UTE</u>	14.700,00	
<u>Gastos en UTE</u>	4.500,00	
<u>Participación en UTE</u>		7.000,00
<u>Deudas comerciales en UTE</u>		4.700,00
<u>Ventas en UTE</u>		21.600,00

B. 2.) XIMA S.A.**Estado de situación patrimonial (con resultados no trascendidos)**

CONCEPTOS	SALDOS PROPIOS	INCORPORACION SALDOS EN LA UTE		SALDOS FINALES al 31/3/x7
		Ajustes:		
		Deudores	Acreedores	
ACTIVO				

Caja y Bancos	8.300,00	1.445,72		9.745,72
Participación en UTE	3.000,00		3.000,00	-.-
Créditos por ventas	-.-	2.497,14		2.497,14
Bienes de cambio	7.000,00	2.957,14	804,00	9.153,14
Bienes de uso	18.000,00			18.000,00
Total del Activo	36.300,00	6.900,00	3.000,00	39.396,00
PASIVO				
Deudas comerciales	5.000,00		2.300,00	7.300,00
Otras deudas	4.300,00			4.300,00
Total del Pasivo	9.300,00		2.300,00	11.600,00
PATRIMONIO NETO				
Capital suscrito	19.500,00			19.500,00
Ganancias reservadas	2.500,00			2.500,00
Resultados no asignados	5.000,00	804,00	1.600,00	5.796,00
Total del Patrimonio Neto	27.000,00	804,00	1.600,00	27.796,00
Suma de Ajustes		7.704,00	7.704,00	

Estado de Resultados

CONCEPTOS	SALDOS PROPIOS	INCORPORACIÓN SALDOS EN LA UTE.		SALDOS FINALES al 31/3/x7
		Ajustes:		
		Deudores	Acreedores	
Ventas	40.000,00	2.520,00	14.400,00	51.880,00
Costo de ventas	-27.000,00	9.800,00	1.716,00	-35.084,00
<u>Ganancia bruta</u>	13.000,00	12.320,00	16.116,00	16.796,00
Gastos	-8.000,00	3.000,00		-11.000,00
<u>Ganancia final</u>	5.000,00	15.320,00	16.116,00	5.796,00

Los asientos que efectúa Xima S.A. son los siguientes:

Rubros	Débitos	Créditos
<u>Caja y bancos en UTE</u>	1.445,72	
<u>Créditos por ventas en UTE</u>	2.497,14	
<u>Bienes de cambio en UTE</u>	2.957,14	
<u>Costo de ventas en UTE</u>	9.800,00	
<u>Gastos en UTE</u>	3.000,00	
<u>Participación en UTE</u>		3.000,00
<u>Deudas comerciales en UTE</u>		2.300,00
<u>Ventas en UTE</u>		14.400,00
Para incorporar los saldos que le corresponden por su participación en la unión transitoria de empresas.		
<u>Ventas en UTE</u>	2.520.-	
<u>Bienes de cambio (propios)</u>		1.716.-
<u>Costo de ventas en UTE</u>		804.-
Para eliminar resultados no trascendidos.		

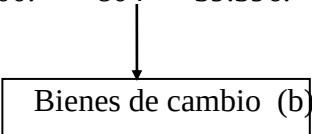
ii. Planteo alternativo A

1) Los estados contables de MAE S.A. no se ven afectados.

- 2) La ganancia de la unión transitoria de empresas incluye desde el punto de vista de XIMA S.A. un resultado no trascendido a terceros, la que forma parte del valor de los bienes de cambio de esta sociedad al 31-03-x7.
Por lo tanto, calculada esa ganancia no trascendida, la misma debe ser eliminada por XIMA S.A.:

- a) De su participación en la ganancia de la unión transitoria de empresas y
b) Del valor de sus bienes de cambio a fecha de cierre.

Sintéticamente, su estado de situación patrimonial sufrirá las siguientes modificaciones:

ACTIVO	PASIVO	P. NETO
40.200.- - 804 = 39.396.-	- 11.600.-	= 27.796.- (a)
		

- (a) Dentro del patrimonio neto, los resultados no asignados quedan con un saldo final de \$5.796.-, correspondiente al resultado del ejercicio, según el siguiente estado de resultados:

Ventas = 40.000 + (36.000 – 6.300) x 0,40	51.880.-
Costo de ventas = 27.000 + (24.500 – 4.290) x 0,40	- 35.084.-
<u>Ganancia bruta</u>	16.796.-
Gastos	- 11.000.-
<u>Ganancia final</u>	<u>5.796.-</u>

- (a) La ganancia no trascendida para XIMA S.A. es de \$ 804.-, de acuerdo al siguiente cálculo:

6.300 – 4.290	2.010.-
2.010 x 0,40	<u>804.-</u>

Obsérvese que en el planteo original la ganancia final de XIMA S.A. era de \$ 6.600.-. Ahora, agregando el supuesto de esta ganancia no trascendida, la misma se reduce a \$ 5.796.- (= 6.600 – 804).

iii. Planteo alternativo B

- 1) Al ejercer el control individual, MAE S.A. debe consolidar siguiendo los lineamientos de la consolidación total. De todos modos, tal como podrá observarse a continuación, para el caso que nos ocupa la aplicación de dicho método tiene particularidades que lo diferencian del que se aplica en consolidación de sociedades.

Estado de situación patrimonial

RUBROS	SALDOS MAE S.A.	AJUSTES DE CONSOLIDACION		SALDOS FINALES
		Deudores	Acreedores	

ACTIVO				
Caja y Bancos	4.000,00	4.400,00		8.400,00
Participación en UTE	7.000,0	-.-	7.000,00	-.-
Créditos por ventas	-.-	7.600,00		7.600,00
Bienes de cambio	8.000,00	9.000,00		17.000,00
Bienes de uso	5.000,00	-.-		5.000,00
Total del Activo	24.000,00	21.000,00	7.000,00	38-.000,00
PASIVO				
Deudas comerciales	4.500,00		7.000,00	11.500,00
Otras deudas	1.500,00			1.500,00
Total del Pasivo	6.000,00		7.000,00	13.000,00
Participación de 3° en el patrimonio de UTE	-.-		4.600,00	4.600,00
PATRIMONIO NETO				
Capital suscrito	12.000,00			12.000,00
Ganancias reservadas	4.000,00			4.000,00
esultados no asignados	2.000,00		2.400,00	4.400,00
Total Patrimonio Neto	18.000,00			20.400,00
Suma de ajustes		21.000,00	21.000,00	

b) Estado de Resultados

RUBROS	SALDOS MAE SA	AJUSTES DE CONSOLIDACION		SALDOS FINALES
		Deudores	Acreedores	
Ventas	29.000,00		36.000,00	65.000,00
Costo de ventas	-21.100,00	24.500,00		-45.600,00
<u>Ganancia Bruta</u>	<u>7.900,00</u>			<u>19.400,00</u>
Gastos	-5.900,00	7.500,00		-13.400,00
Participación de 3° en el resultado de UTE	-.-	1.600,00		-1.600,00
<u>Ganancia final</u>	<u>2.000,00</u>	<u>33.600,00</u>	<u>36.000,00</u>	<u>4.400.-</u>

2) Al no ejercer ningún control, XIMA S.A. es un inversor pasivo, valuando y exponiendo su participación en la UTE de acuerdo al método del VPP:

a) Estado de situación patrimonial de XIMA S.A. al 31-03-x7:

ACTIVO		PASIVO	
Caja y bancos	8.300.-	Deudas comerciales	5.000.-
Bienes de cambio	7.000.-	Otras deudas	4.300.-
Bienes de uso	18.000.-	<u>Total del Pasivo</u>	<u>9.300.-</u>
Participación en UTE. (1)	3.796.-		
<u>Total del Activo</u>	<u>37.096.-</u>	PATRIMONIO NETO	
		Capital suscrito	19.500.-
		Ganancias reservadas	2.500.-
		Resultados no asignados (ganancia del ejercicio)	5.796.-
		<u>Total del Patrimonio Neto</u>	<u>27.796.-</u>
		<u>Total</u>	<u>37.096.-</u>

(1) El valor de esta participación surge del siguiente cálculo:

14.000 x 0,32857 – 804 = 3.796 (Aporte + Ganancia), cálculo que necesariamente ya debe estar expresado en porcentajes, dado que éstos son distintos entre sí.

b) Estado de Resultados de XIMA S.A.

Ventas	40.000.-
Costo de ventas	(27.000.-)
<u>Ganancia Bruta</u>	13.000.-
Gastos de administración y comercialización	(8.000.-)
Participación en ganancia en UTE (2)	796.-
<u>Ganancia Final</u>	<u>5.796.-</u>

(2) La ganancia por participación en la UTE surge del siguiente cálculo:

Valor actual de la participación (asimilable a VPP) – Aporte original (asimilable a VPP original): $3.796 - 3.000 = 796$ o bien $(4.000 - 2.010) \times 0,40$

XIMA S.A. efectuará el siguiente asiento, a fin de actualizar el valor de su participación en la UTE:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Participación en UTE</u>	796.-	
<u>Ganancia por participación en UTE</u>		796.-

12. Agrupamientos de colaboración empresarial

En los ACE, si bien no surge explícitamente de las normas de la RT 14, dado que ésta no separa normas dirigidas a las UTE de las dirigidas a los ACE, es menester que el administrador prepare un estado de situación patrimonial pero no uno de resultados, por las razones que se enuncian a continuación:

a) En el estado de situación patrimonial del ACE se presentarán:

- ✓ Saldos recíprocos entre el ACE y el respectivo participante que éste procederá a eliminar para preparar sus estados contables.
- ✓ Saldos de activos y pasivos que el participante incluirá en su estado de situación patrimonial en el porcentaje de participación que le corresponde en esos activos y pasivos. Se incluyen fundamentalmente rubros tales como participación en el efectivo y en deudas, éstas últimas contraídas a través de la operatoria del ACE por cuenta y orden de sus integrantes. Difícilmente existan créditos con terceros, dado que el ACE no puede efectuar ventas de bienes o servicios a los mismos.

b) El estado de resultados carece de contenido alguno, dado que los gastos que genera la operatoria del ACE se efectúan por cuenta y orden de sus integrantes y por lo tanto, se contabilizan en éste en cuentas patrimoniales que reflejan saldos recíprocos con los éstos.

Son en definitiva los propios integrantes del ACE quienes reflejan en sus resultados la participación que les corresponde en esos gastos generados por la operatoria encarada a través del ACE. Lo ex puesto se ejemplifica con el siguiente caso práctico:

“Madrugada SRL.” y “Medianoche SRL.”, empresas dedicadas a la actividad comercial, deciden formar un ACE con el fin de reducir los costos de adquisición de mercaderías mediante compras efectuadas en conjunto.

Para constituir este agrupamiento, el 1º de septiembre de x3, “Madrugada SRL” aporta en efectivo la suma de \$ 7.200.- y “Medianoche SRL” la suma de \$ 4.800.-

Todas las compras y los gastos que realice el agrupamiento se efectuarán por cuenta de los integrantes en forma proporcional a lo aportado por cada uno de ellos. En su primer mes de actividad, el agrupamiento efectuó las siguientes operaciones:

Fecha	Operaciones	Importes
10-09-x3	Compra de mercaderías \$ 14.000.- más IVA 21 %. La compra es financiada a 30 días con el 4 % de interés: Precio de compra al contado: Intereses: IVA: Total facturado:	14.000,00 560,00 3.057,60 17.617,60
20-09-x3	Las mercaderías adquiridas por cuenta y orden de los integrantes del agrupamiento son remitidas a éstos.	
30-09-x3	Pago en efectivo de gastos del mes: ✓ Alquiler oficina y depósito: ✓ Honorarios administrador: ✓ Total:	550,00 1.000,00 1.550,00

Se practicarán los asientos generados por estas operaciones en el agrupamiento y en el integrante “Madrugada SRL.”, quien solicitó una rendición de cuentas al 30-09-x3

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Caja</u>	12.000,00	
<u>Madrugada S.R.L., cuenta aporte fondo común indiviso</u>		7.200,00
<u>Medianoche S.R.L., cuenta aporte fondo común indiviso</u>		4.800,00
1º-09-x3: Constitución del agrupamiento.		
<u>Mercaderías por cuenta y orden de Madrugada S.R.L.</u>	8.400,00	
<u>Madrugada, S.R.L., cuenta gastos</u>	336,00	
<u>Madrugada S.R.L., cuenta IVA sobre compras</u>	1.764,00	
<u>Madrugada S.R.L., cuenta IVA sobre gastos</u>	70,56	
<u>Mercaderías por cuenta y orden de Medianoche S.R.L.</u>	5.600,00	
<u>Medianoche S.R.L., cuenta gastos</u>	224,00	
<u>Medianoche S.R.L., cuenta IVA sobre compras</u>	1.176,00	
<u>Medianoche S.R.L., cuenta IVA sobre gastos</u>	47,04	
<u>Proveedores</u>		17.617,60
10-09-x3: Compra de mercaderías por cuenta y orden de los integrantes del agrupamiento.		

<u>Madrugada S.R.L., cuenta compras</u>	10.164,00	
<u>Medianoche S.R.L., cuenta compras</u>	6.776,00	
<u>Madrugada S.R.L., cuenta gastos</u>	406,56	
<u>Medianoche S.R.L., cuenta gastos</u>	271,04	
<u>Mercaderías por cuenta y orden de Madrugada S.R.L. Madrugada, S.R.L., cuenta gastos</u>		8.400,00
<u>Madrugada S.R.L., cuenta IVA sobre compras</u>		336,00
<u>Madrugada S.R.L., cuenta IVA sobre gastos</u>		1.764,00
<u>Mercaderías por cuenta y orden de Medianoche S.R.L.</u>		70,56
<u>Medianoche S.R.L., cuenta gastos</u>		5.600,00
<u>Medianoche S.R.L., cuenta IVA sobre compras</u>		224,00
<u>Medianoche S.R.L., cuenta IVA sobre gastos</u>		1.176,00
20-09-x3: Envío de las mercaderías a los integrantes del ACE		47,04
<u>Madrugada S.R.L., cuenta gastos</u>	930,00	
<u>Medianoche S.R.L., cuenta gastos</u>	620,00	
<u>Caja</u>		1.550,00
30-09-x3: Pago de gastos del mes.		

A partir de estos asientos, el ACE elabora el siguiente estado de situación patrimonial:

<u>Activo</u>		<u>Pasivo</u>	
Caja y bancos	10.450,00	Proveedores	17.617,60
Créditos (1)	19.167,60	Total del pasivo	17.617,60
Total del activo	29.617,60	Fondo común indiviso	
		Madrugada SRL, cta. aporte	7.200,00
		Medianoche SRL, cta. aporte	4.800,00
		Total Fondo común indiviso	12.000,00
		Total	29.617,60
(1) Composición del rubro Créditos:			
✓ Madrugada SRL. cuenta compras			10.164,00
✓ Medianoche SRL cuenta compras			6.776,00
✓ Madrugada SRL, cuenta gastos			1.336,56
✓ Medianoche SRL cuenta gastos			891,04
<u>Total</u>			19.167,60
Este rubro en el ACE corresponde a créditos contra sus propios integrantes, que éstos los eliminarán como saldos recíprocos en sus estados contables			

Asientos en Madrugada SRL relacionados a su operatoria con el ACE

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Aportes a ACE</u>	7.200,00	
<u>Caja</u>		7.200,00
1°-09-x3: Aporte para la constitución del agrupamiento.		
<u>Mercaderías</u>	8.400,00	
<u>IVA – Créditos fiscal sobre compras</u>	1.764,00	
<u>Intereses a devengar</u>	336,00	
<u>IVA – Crédito fiscal sobre gastos</u>	70,56	
<u>ACE – Cuenta compras</u>		10.164,00
<u>ACE – Cuenta gastos</u>		406,56
20-09-x3: Por la recepción de las mercaderías adquiridas a través del agrupamiento.		
<u>Intereses perdidos</u>	224,00	
<u>Alquileres</u>	330,00	
<u>Honorarios</u>	600,00	
<u>ACE – Cuenta gastos</u>		930,00
<u>Intereses a devengar</u>		224,00
30-09-x3: Participación en los gastos del mes pagados por el ACE		

Finalmente, este integrante realiza un asiento mediante el cual:

- Cancela los saldos recíprocos que mantiene con el ACE.
- Incorpora la proporción que le corresponde en los activos y pasivos del ACE a la fecha a la que emite sus estados contables.
- Cancela la cuenta “Aportes a ACE”, dado que en los estados contables en su lugar incluirá la proporción que le corresponde en cada uno de los activos y pasivos del ACE, conforme surge de la incorporación indicada en el inciso anterior.

Ese asiento es el siguiente:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>ACE – Cuenta compras</u>	10.164,00	
<u>ACE – Cuenta gastos</u>	1.336,56	
<u>Caja y bancos en ACE</u> (10.450 x 0,60)	6.270,00	
<u>Proveedores en ACE</u> (17.617,50 x 0,60)		10.570,56
<u>Aportes a ACE</u> (Cancelación según inciso c)		7.200,00
30-09-x3: Por los conceptos indicados precedentemente.		

Por lo tanto la medición de su participación en el ACE es la siguiente:

Caja y bancos	6.270,00
Deudas con proveedores	-10.576,56
Participación actual (negativa)	-4.300,56
Participación anterior (aporte inicial)	+7.200,00
Disminución neta	-11.500,56
Esta disminución neta se origina en los siguientes conceptos::	
Mercaderías	8.400,00
IVA – Crédito fiscal (1.764 + 70,56)	1.834,56
Gastos devengados (224 + 330 + 600)	1.154,00
Intereses a devengar (336 – 224)	112,00
Total	11.500,56

En el ejercicio siguiente, el participante debe reabrir las cuentas representativas de sus saldos recíprocos con el ACE, dado que en ellas incidirán los débitos que éste le practique como consecuencia de compras y gastos y los créditos que también le efectúe a causa de los pagos que efectúe al mismo.

Al mismo tiempo, devolverá a la administración del ACE los activos y pasivos que posee a través del mismo, cancelando el saldo de las respectivas cuentas que contabilizó al cierre del ejercicio.

Para ello, luego del asiento de apertura de sus cuentas de activo, pasivo y patrimonio neto, el participante Medianoche SRL contabilizará lo que en definitiva es el contra asiento del registrado a fecha de cierre anterior:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Proveedores en ACE</u>	10.570,56	
<u>Aportes a ACE</u>	7.200,00	
<u>ACE – Cuenta compras</u>		10.164,00
<u>ACE – Cuenta gastos</u>		1.336,56

<u>Caja y bancos en ACE</u> 1°-10-x3: Para restablecer los saldos del aporte al ACE y los de las cuentas representativas de sus compras y gastos en éste, cancelando al mismo tiempo los activos y pasivos que mantiene a través de dicho agrupamiento.		6.270,00
--	--	----------

Se solicita realizar este mismo procedimiento en los registros contables del otro integrante del ACE.

2° caso referido a agrupamientos de colaboración empresarial

“Alaska SRL.” y “Brasilia SRL.”, empresas dedicadas a la actividad farmacéutica deciden formar un agrupamiento de colaboración empresarial con el fin de reducir los costos de adquisición de medicamentos mediante compras efectuadas en conjunto. La actividad se encuentra exenta de IVA.

Para constituir este agrupamiento, el 1° de diciembre de 2011, “Alaska SRL” aporta en efectivo la suma de \$ 50.000.- y “Brasilia SRL” la suma de \$ 30.000.-

Todas las compras y los gastos que realice el agrupamiento se efectuarán por cuenta de los integrantes en forma proporcional a lo aportado por cada uno de ellos.

En su primer mes de actividad, el agrupamiento efectuó las siguientes operaciones:

Fecha	Operaciones
10-12-11	Compra de medicamentos por \$ 53.000.- al contado
20-12-11	Las mercaderías adquiridas por cuenta y orden de los integrantes del ACE son remitidas a éstos.
30-12-11	El ACE efectúa a esta fecha las siguientes operaciones: 1. Pago en efectivo de alquiler de oficina y depósito por \$ 4.500.- 2. Se devengan de honorarios a favor del administrador del ACE por \$ 2.800.-, con vencimiento a pagar el día 10 del mes siguiente. En esta fecha se produce cierre del ejercicio anual del integrante “Alaska SRL”.

Se solicita:

- Practicar los asientos generados por estas operaciones en el agrupamiento y en el integrante “Alaska SRL.”
- Elaborar el estado contable que el ACE debe presentar a sus integrantes.
- Ya en la contabilidad de Alaska SRL”, registrar consolidación de sus saldos con los provenientes del ACE, debiendo por lo tanto practicar la cancelación de los saldos recíprocos que mantiene con el ACE y la incorporación de la proporción que le corresponde en los activos y pasivos del ACE a la fecha a la que emite sus estados contables.

Solución

Asientos en el ACE

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Caja</u>	80.000,00	
<u>Alaska SRL, cuenta aporte fondo común indiviso</u>		50.000,00
<u>Brasilia SRL., cuenta aporte fondo común indiviso</u>		30.000,00
Constitución del agrupamiento.		
<u>Mercaderías por cuenta y orden de Alaska SRL.</u>	33.125,00	
<u>Mercaderías por cuenta y orden de Brasilia SRL</u>	19.875,00	
<u>Caja</u>		53.000,00
Compra de mercaderías por cuenta y orden de los integrantes del ACE		
<u>Alaska SRL, cuenta compras</u>	33.125,00	
<u>Brasilia SRL., cuenta compras</u>	19.875,00	
<u>Mercaderías por cuenta y orden de Alaska SRL.</u>		33.125,00
<u>Mercaderías por cuenta y orden de Brasilia SRL</u>		19.875,00
Envío de las mercaderías a los integrantes del agrupamiento.		
<u>AA cuenta gastos</u>	4.562,50	
<u>BB cuenta gastos</u>	2.737,50	
<u>Caja</u>		4.500,00
<u>Honorarios a pagar</u>		2.800,00
Gastos del mes.		

A partir de estos asientos, el ACE elabora el siguiente estado de situación patrimonial al 31 de diciembre de 2011:

<u>Activo</u>		<u>Pasivo</u>	
Caja y bancos	22.500,00	Honorarios a pagar	
Créditos (1)	60.300,00	<u>Total del pasivo</u>	<u>2.800,00</u>
<u>Total del activo</u>	<u>82.800,00</u>		<u>2.800,00</u>
		<u>Fondo común indiviso</u>	
		Alaska SRL, cta. aporte	50.000,00
		Brasilia SRL, cta. aporte	30.000,00
		<u>Total Fondo común indiviso</u>	<u>80.000,00</u>
		<u>Total</u>	<u>82.800,00</u>

(1) Composición Créditos:

Participantes	Cuenta compras	Cuenta gastos	Total
Alaska SRL	33.125,00	4.562,50	37.687,50
Brasilia SRL	19.875,00	2.737,50	22.612,50
<u>Totales</u>	<u>53.000,00</u>	<u>7.300,00</u>	<u>60.300,00</u>

Asientos en Alaska SRL relacionados a su operatoria con el ACE

Cuentas	Débitos	Créditos
---------	---------	----------

<u>Aportes a ACE</u> Caja Aporte para la constitución del agrupamiento.	50.000,00	50.000,00
<u>Mercaderías</u> ACE – Cuenta compras Por la recepción de las mercaderías adquiridas a través del agrupamiento.	33.125,00	33.125,00
<u>Alquileres</u> <u>Honorarios</u> ACE – Cuenta gastos Participación en los gastos del mes pagados por el agrupamiento.	2.812,50 1.750,00	4.562,50

Finalmente, este integrante realiza un asiento mediante el cual:

- Cancela los saldos recíprocos que mantiene con el ACE
- Incorpora la proporción que le corresponde en los activos y pasivos del ACE a la fecha a la que emite sus estados contables.
- Cancela la cuenta “Aportes a ACE”, dado que en los estados contables en su lugar incluirá la proporción que le corresponde en cada uno de los activos y pasivos del ACE, conforme surge de la incorporación indicada en el inciso anterior. El aludido asiento es el siguiente:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>ACE – Cuenta compras</u>	33.125,00	
<u>ACE – Cuenta gastos</u>	4.562,50	
<u>Caja y bancos en ACE</u> (22.500 x 0,6250)	14.062,50	
<u>Honorarios a pagar en ACE</u> (2.800 x 0,6250)		1.750,00
<u>Aportes a ACE</u>		50.000,00
Por los conceptos indicados precedentemente.		

Por lo tanto la medición de su participación en el ACE es la siguiente:

Caja y bancos	14.062,50
Deudas con proveedores	-1.750,00
Participación actual	12.312,50
Participación anterior (aporte inicial)	50.000,00
<u>Disminución neta</u>	<u>-37.687,50</u>
Esta disminución neta se origina en los siguientes conceptos:	
Retiro de mercaderías adquiridas por su cuenta y orden	33.125,00
Participación en gastos en ACE	4.562,50
<u>Total</u>	<u>37.687,50</u>

En el ejercicio siguiente, el participante debe reabrir las cuentas representativas de sus saldos recíprocos con el ACE, dado que en ellas incidirán los débitos que éste le practique como consecuencia de compras y gastos y los créditos que también le efectúe a causa de los pagos que efectúe al mismo.

Al mismo tiempo, devolverá a la administración del ACE los activos y pasivos que posee a través del mismo, cancelando el saldo de las respectivas cuentas que contabilizó al cierre del ejercicio. Para ello, luego del asiento de apertura de sus cuentas de activo, pasivo y patrimonio neto, el participante AA SRL contabilizará:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Honorarios a pagar en ACE</u>	1.750,00	
<u>Aportes a ACE</u>	50.000,00	
<u>ACE – Cuenta compras</u>		33.125,00
<u>ACE – Cuenta gastos</u>		4.562,50
<u>Caja y bancos en ACE</u>		14.062,50
Para restablecer los saldos del aporte al ACE y los de las cuentas representativas de sus compras y gastos en éste, cancelando al mismo tiempo los activos y pasivos que mantiene a través de dicho ACE. Se trata del contra asiento del registrado a fecha de cierre anterior.		

Cuestionario de repaso

1. ¿Qué objetivos persiguen los contratos de colaboración empresaria?
2. ¿Cuál es la diferencia básica existente entre el concepto de negocios conjunto propuesto por la RT 14 en relación al que surge de la NIFF 31?
3. ¿Cuál es la causa de esa diferencia?
4. ¿Cuál es el alcance de la RT 14?
5. ¿Cuál ha sido la causa de la incorporación de los contratos de colaboración empresaria a la LSC luego de las modificaciones introducidas a ésta por la ley 22.903, hoy trasladadas al nuevo Código Civil y Comercial Unificado?
6. ¿Cuáles son las características más importantes de los ACE y de las UTE?
7. ¿Qué alcance o significado debe darse a las siguientes expresiones referidas a las ACE
 - a) “Los ACE no operan con terceros”
 - b) “Los ACE no persiguen fines de lucro”
8. ¿Cómo puede medirse el beneficio obtenido por los integrantes de un ACE, teniendo en cuenta que éste no puede efectuar ventas de bienes ni prestar servicios a terceros?
9. ¿Sobre que elementos de los negocios conjuntos puede ejercerse control?
10. ¿Sobre que elemento se ejerce control en el caso de los ACE?
11. ¿Y en el de las UTE?
12. ¿Qué tipos de control reconoce la RT 14?
13. ¿Cómo deben formalizarse los mismos de acuerdo a las disposiciones de la LSC?
14. ¿Cómo pueden clasificarse las normas de la RT 14?
15. ¿Las normas dirigidas a los ACE pueden considerarse de idéntico alcance en relación a las dirigidas a las UTE?
16. ¿Cuándo debe presentar estados contables el negocio conjunto?
17. ¿Por qué se dice que no posee fecha de cierre de ejercicio propia?
18. ¿En qué situación se admite que no presente estados contables a fecha de cierre de uno de sus integrantes?
19. ¿De qué depende que se concrete la posibilidad indicada en la pregunta anterior?

20. ¿Qué efectos producen esas normas en el integrante del negocio según él ejerza control conjunto, control individual o sea un inversor pasivo?
21. ¿Qué limitaciones existen en cuanto a la incorporación de determinados activos del negocio conjunto?
22. Por lo tanto: ¿cómo pueden clasificarse los aportes a los negocios conjuntos?
23. ¿Cuál es la justificación por la que no pueden registrarse bienes de uso en el activo de los negocios conjuntos?
24. ¿Es razonable esa justificación?
25. ¿Quién debe contabilizar las depreciaciones de los bienes cedidos en uso a los negocios conjuntos y qué efectos produce esta disposición de la RT 14?
26. ¿El capítulo III de la LSC prevé la posibilidad de que el % de participación en resultados sea distinto al de participación en los aportes?
27. Como consecuencia del interrogante anterior: ¿Por qué puede modificarse la participación relativa de un integrante en los activos y pasivos del negocio en relación a su participación en los aportes?
28. ¿Dicha modificación puede producirse tanto en las UTE como en los ACE?
29. ¿Cuándo se emplean y que función cumplen las cuentas “Participación de otros integrantes en el patrimonio de UTE (o de ACE)” y “Participación de otros integrantes en el resultado de UTE”? (esta última sólo en el caso de las UTE)
30. ¿En qué medida deben eliminarse los resultados no trascendidos a terceros en los negocios conjuntos? ¿La medida de la eliminación es la misma cualquiera sea el origen de esos resultados no trascendidos?
31. ¿Qué tratamiento corresponde otorgar a la asignación de los resultados por cada uno de los integrantes de una UTE teniendo en cuenta que los mismos no pueden retirarse hasta la disolución de éste?
32. ¿Qué tratamiento contable corresponde realizar por parte de los integrantes de un negocio conjunto a fecha de cierre de su ejercicio y de inmediato al inicio del siguiente?
33. Al procederse a la reapertura de cuentas: ¿La participación en la UTE se modifica respecto a la existente a la fecha de cierre anterior?
34. ¿Y en el caso de los aportes a ACE, al reabrirse el saldo de esta cuenta el mismo es distinto al cancelado a fecha de cierre anterior?