

NORMAS CONTABLES APLICABLES EN LOS NEGOCIOS CONJUNTOS: UN ANÁLISIS A VEINTE AÑOS DE LA EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 14

1. Propósitos de este trabajo

La Resolución Técnica n° 14, titulada “Información contable de participaciones en negocios conjuntos” (en adelante la RT 14), fue emitida en el año 1997, antes de comenzar el proceso de articulación de las normas contables argentinas con las internacionales. De ahí que su contenido haya procurado armonizar con la normativa legal del país antes que con las normas existentes internacionalmente, es decir a la inversa de lo acontecido luego de iniciado ese proceso. El alcance del concepto de control en estos negocios, al que nos referiremos en el apartado 3 de este trabajo, constituye un claro ejemplo de la primacía que la RT 14 otorgó a los aspectos legales antes que a los vigentes en la normativa contable internacional.

El propósito de este trabajo es analizar algunas cuestiones controvertibles incluidas en ella que no han sido debidamente aclaradas a lo largo de las dos décadas transcurridas desde su emisión, aspirando tanto a brindar elementos útiles al importante universo de profesionales que deben emplearla como a llamar la atención de los organismos emisores de estas normas y de los responsables del control de su aplicación acerca de la necesidad de realizar las modificaciones que intentaremos demostrar resultan necesarias en esta ya antigua y poco analizada norma profesional.

2. El contexto legal

La figura de los contratos de colaboración empresaria apareció en la entonces ley de sociedades comerciales cuando se produjo su primera e importante reforma en el año 1982, diez años después de su versión original sancionada bajo el N° 19.550-.

Esa reforma, contenida en la ley 22.903, decidió cubrir un importante vacío normativo hasta entonces existente agregando al texto original de aquella ley un nuevo capítulo referido precisamente a los contratos referidos en el párrafo anterior.

Para cubrir ese vacío se originó sin embargo una flagrante contradicción. En efecto, el cuerpo de la ley de sociedades comerciales incluía ahora una figura no societaria dado que –tal como la misma norma incorporada lo definió en el primero de sus artículos- se trata de “un acuerdo contractual que no otorga personalidad jurídica, en virtud del cual dos o más partes desarrollan una actividad económica”.

La unificación de los códigos civil y comercial vigente a partir del 1° de agosto de 2015 terminó con esta contradicción, incluyendo dentro de su Título IV- Contratos en particular- a los ahora denominados “Contratos asociativos”, a los que destina el capítulo 16 del mencionado Título.

Junto con el estudio de algunos aspectos de la RT 14 que en nuestro criterio deberían ser objeto de un nuevo tratamiento, a lo largo de este trabajo nos referiremos también a las modificaciones en las normas legales que particular tienen trascendencia en relación a los aspectos contables.

3. El control en los negocios conjuntos

Las normas internacionales en la materia clasifican a los negocios conjuntos sobre la base de la naturaleza de los acuerdos alcanzados. Por el contrario la RT 14, siguiendo los lineamientos legales vigentes en nuestro país mientras regían las disposiciones que la ley 22.903 introdujo a la entonces ley de sociedades comerciales, efectuó una clasificación basada en el tipo de control que otorgan las participaciones en el negocio conjunto.

Sobre esta base, y más allá de los cambios al respecto en el marco legal a los que nos referiremos en el apartado 5.5 de este trabajo, la RT14 sigue reconociendo 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 que no otorgan ningún tipo de control.

Por otra parte la RT 14 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 no posee ningún tipo de control, es identificado como inversor pasivo.¹ Se trata de las categorías de partícipes existentes en el marco legal anterior.

4. Tipos de negocios conjuntos

Las normas legales antes de las modificaciones a las que se hiciera referencia en el apartado 2 de este trabajo, y consiguientemente también la RT 14, clasificaban a los negocios conjuntos en las siguientes categorías:

1. Los agrupaciones de colaboración empresarial, cuya 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.
2. Las uniones transitorias de empresas, cuyo fin es el desarrollo o ejecución de determinadas obras, servicios o suministros. Constituyen una coparticipación accidental o transitoria, donde los participantes persiguen la obtención de beneficios que individualmente no podrían alcanzar.

Es interesante destacar que para estos negocios conjuntos las nuevas normas legales han omitido el carácter de “empresarios” en sus respectivas denominaciones. Así ahora se los identifica sólo como “agrupaciones de colaboración” (en adelante AC) y “uniones transitorias” (en adelante UT) respectivamente, expresiones más acordes con la posibilidad de que en ellos participen no sólo empresas sino cualquier otro tipo de personas físicas y jurídicas. También, y seguramente por el mismo motivo, se ha reemplazado la identificación original de “contratos de colaboración empresarial” por la de “contratos asociativos”, título con el que se inicia ahora el ya aludido capítulo 16 del Título IV del nuevo Código.

¹ Las normas legales que estaban incluidas en la ley de sociedades comerciales antes de la vigencia del Código Civil y Comercial Unificado, denominaban a este integrante simplemente “inversor”.

La reubicación entre de estos contratos asociativos entre los tipificados en el Código Civil y Comercial Unificado incluyó además dos formas legales más respecto a las que se identificaron originalmente en la ley 22.903:

1. Los negocios en participación, destinados a desarrollar una o más operaciones determinadas mediante aportes comunes y a nombre personal de un gestor. Se legisla en la sección 2ª de este capítulo 16, en los artículos 1448 a 1452 del referido Código.
2. Los consorcios de cooperación, a través de los cuales las partes acuerdan establecer una organización común para facilitar, desarrollar. Incrementar o concretar operaciones relacionadas con la actividad económica de sus miembros a fin de mejorar o acrecentar sus resultados. Las disposiciones en este caso se encuentran contenidas en los artículos 1470 a 1478.

La RT 14 no ha sufrido modificaciones relacionadas con esto cambios, por lo que al final de este trabajo haremos referencia a las necesarias adecuaciones que debería tener.

Debe tenerse en cuenta antes de entrar en el análisis de esta norma contable, que ninguna de las figuras surgidas de estos contratos asociativos, antes constituye una sociedad ni son tampoco sujetos de derecho. 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, en nuestro criterio:

Contratos vigentes antes de los cambios	Objetivos
En el caso de las AC	La posibilidad de compartir determinados costos y gastos, aprovechando de ese modo la denominada “economía de escala”.
En el caso de las UT	La posibilidad de acceder a negocios que en forma individual no serían alcanzables.
En ambos casos	La búsqueda de sinergia derivada de la potenciación de operaciones, recursos o experiencias.

Ilustración N° 1

En relación a los dos nuevos contratos contemplados en el Código Civil y Comercial Unificado, interpretamos que los negocios en participación persiguen fines similares a las UT y los consorcios de colaboración asemejan sus objetivos a los perseguidos por las AC.

5. Normas de la RT 14 susceptibles de discusión

Conforme lo indicamos al comienzo de este trabajo, nos proponemos analizar algunas cuestiones no demasiado claras de esta RT, procurando en cada caso exponer una posible solución. Los temas que en nuestro criterio son pasibles de ser considerados a tal fin son los siguientes:

1. El beneficio que se procura obtener mediante la participación en cada uno de los negocios conjuntos identificados en el apartado anterior.

2. Los estados contables que requeridos al negocio conjunto con el fin de consolidarlos con los de cada uno de sus integrantes.
3. La fecha de cierre de ejercicio anual del negocio conjunto.
4. La existencia de aportes al negocio conjunto que para éste revisten el carácter de no contabilizables.
5. Los métodos previstos por la RT 14 y el nuevo contexto legal
6. El alcance del concepto “consolidación” al que refiere la RT 14.
7. El carácter de las cuentas de ajuste de las participaciones en el patrimonio y en el resultado de las UT cuando se emplea el método de consolidación total.
8. Las adecuaciones necesarias para asimilarlas a las nuevas disposiciones legales.

Desarrollaremos a continuación los aspectos acá enunciados, analizando en los ocho primeros puntos el contenido actual de la RT 14, y, como queda expresado, reservaremos el último punto para referirnos a los cambios que ahora a ella se le requieren.

5.1. El beneficio que se procura obtener mediante la participación en estos negocios

Las UT procuran beneficiar a sus integrantes a través de la operatoria que realizan por cuenta y orden de ellos, la que fundamentalmente se desarrolla sobre la base de la venta de bienes y servicios a terceros.

No resulta en cambio tan clara la situación que al respecto tienen las AC, especialmente a partir de algunas expresiones poco claras existentes tanto en la versión anterior como en la actual de las normas legales, en las que se consigna en su ausencia de finalidad lucrativa, aclarándose que la agrupación en cuanto a tal no puede perseguir fines de lucro, agregando que “las ventajas económicas que genere su actividad deben recaer directamente en el patrimonio de las partes agrupadas...”²

Resulta entonces incongruente que en el artículo 1.455, en el que se expone la forma y el contenido de su contrato constitutivo se incluya entre los requerimientos la inclusión de “la participación que cada contratante ha de tener en las actividades comunes y **sus resultados**”.³

Estos conceptos ya se encontraban insertos en las normas que originalmente se sancionaran a través de la ley 22.903, por lo que la RT 13 debió haber considerado algunas precisiones necesarias para la contabilización de las operaciones en estas agrupaciones:

1. Estas registraciones sólo utilizarán cuentas patrimoniales, dado que no existiendo en las AC propósito de lucro en su carácter de tales, no deben existir cuentas que midan la obtención de resultados.

² Código Civil y Comercial, el artículo 1454.

³ Ibídem, artículo 1455, inciso g.

2. El beneficio recaerá, tal como lo expresa el cuerpo legal, directamente en el patrimonio de las partes agrupadas, pero, debería aclararse, el mismo no será visible en sus estados contables sino que estará implícitamente incluido en el resultado que esos partícipes han obtenido en el ejercicio.

Este último aspecto deviene de la operatoria propia de las AC. En efecto, al no realizar ventas a terceros –aspecto que curiosamente no está señalado en el cuerpo legal vigente pero si lo estaba en la versión anterior- no pueden obtener ganancias en forma directa. Su objetivo es entonces generar ahorros para sus integrantes mediante el aprovechamiento de la economía de escala. Por lo tanto el beneficio para éstos no surge explícitamente en su estado 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 de la AC del que forma parte.

Otra cuestión a considerar es la referida al carácter de los aportes que los contratantes realizan a estas entidades. Ellos, de acuerdo a lo establecido legalmente, pasan a formar parte de un fondo común operativo, el que en el caso las AC es además indiviso, es decir deber permanecer en ellas hasta la finalización del contrato.⁴

Estas consideraciones en relación a las AC nos llevan a desarrollar una propuesta de contabilización a sus integrantes, consistente en practicar los siguientes asientos en sus registros contables al cerrar el ejercicio:

1. Cancelar los saldos recíprocos que mantiene con la AC
2. Incorporar la proporción que le corresponde en los activos y pasivos de la AC a la fecha a la que emite sus estados contables.
3. Cancelar la cuenta “Aportes a AC” en la que lleva durante el ejercicio su participación en ella dado que en los estados contables en su lugar incluirá la proporción que le corresponde en cada uno de los activos y pasivos del AC, conforme surge de la incorporación indicada en el inciso anterior.

Supóngase a tal fin el siguiente asiento (los importes provienen de una operatoria previa):

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> (Saldo en la AC x % de participación)	14.062,50	
<u>Honorarios a pagar en ACE</u> (Saldo en la AC x % de participación)		1.750,00
<u>Aportes a ACE</u>		50.000,00
Por los conceptos indicados precedentemente.		

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

Al mismo tiempo, “devolverá” a la administración de la AC los saldos contables de 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

⁴ Ibídem, artículo 1458.

de apertura de sus cuentas de activo, pasivo y patrimonio neto, el participante contabilizará:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Honorarios a pagar en AC</u>	1.750,00	
<u>Aportes a AC</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 AC</u>		14.062,50
Para restablecer los saldos del aporte al AC 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 la AC. Se trata del contra asiento del registrado a fecha de cierre anterior.		

5.2. Estados contables requeridos al negocio conjunto

Tanto para las AC como para las UT, el Código Civil y Comercial Unificado, tal como también lo hacía la ley 22.903, requiere a los administradores la presentación de los llamados “estados de situación”, denominación genérica y susceptible por lo tanto de interpretaciones acerca de su alcance.⁵

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.

La RT 14 por su parte ha aportado claridad en este aspecto, requiriendo la preparación de estados contables con un alcance y finalidad muy precisos. En efecto, identifica a estos estados de situación, a los que denomina estados contables, e indica que su preparación debe realizarse aún reconociendo que el negocio conjunto al no ser sujeto de derecho no puede adquirir bienes ni contraer obligaciones.⁶

Surge así que ellos tienen por finalidad la de informar a los integrantes del negocio los activos y pasivos (y, agregamos por nuestra parte, en el caso de las UT también los resultados) que tienen en él a fin que los consoliden con los reconocidos en sus propios estados contables. Se trata por lo tanto de agregar en la medida que a cada uno de ellos corresponda, esa porción de su patrimonio que tienen afectada a esa extensión o ampliación de sus actividades individuales.

En la sección siguiente la RT14 precisa cuales son los estados contables que el negocio debe preparar, sin distinguir entre los que corresponden a uno u otro tipo de negocio conjunto a los que dirige sus normas. Así, el requerimiento tanto AC como UT refiere a la presentación de los estados de situación patrimonial y de resultados.⁷

En nuestra opinión hay en este requerimiento sin distinguos entre tipos de entidad un exceso y una omisión. En efecto:

1. Es razonable que las UT, cuyo objetivo es obtener un beneficio económico directo para sus partícipes a través de su actividad, que junto con el estado de

⁵ *Ibidem*, artículos 1455, inciso I y 1463, inciso I, respectivamente.

⁶ RT 14, segunda parte, capítulo II, sección B, punto 2.

⁷ *Ibidem*, sección C, puntos 2 y 3 en relación a los estados de situación patrimonial y de resultados, respectivamente.

situación patrimonial se requiera también el resultados, pero este último no debería formar parte de las exigencias a las AC, dada la carencia de lucro directo de estas agrupaciones, tema al que nos referimos en el apartado anterior.

2. A ambos negocios conjuntos debería requerírseles la presentación del estado de flujo de efectivo, a fin de integrarlo con el que los partícipes preparan incluyendo los flujos generados y aplicados por sus operaciones individuales. Esta exigencia debería extenderse también al método empleado para su preparación, debiendo el negocio conjunto adaptarlo al utilizado por sus partícipes.

En resumen, las AC deberían presentar los estados de situación patrimonial y de flujo de efectivo y las UT agregarían a los dos mencionados el estado de resultados.

5.3. Fecha de cierre de ejercicio del negocio conjunto

Existe en la RT 14 una referencia en cierto modo indirecta a la fecha de cierre de ejercicio del negocio conjunto. En efecto, al referirse a los requisitos previos a la aplicación del método de consolidación proporcional, al que luego nos referiremos, dispone que en caso de no existir coincidencia entre la fecha de cierre de ejercicio del negocio conjunto y la del participante deberá procederse a preparar estados contables especiales del negocio a la fecha de cierre de ejercicio del participante, admitiéndose, bajo determinadas condiciones que ahí se explicitan, mantener una diferencia de tiempo entre ambas fecha de cierre de ejercicio de hasta tres meses. En este caso, interpretamos que el integrante podrá aceptar esos estados contables o bien requerir que se preparen otros a su fecha de cierre de ejercicio.

Dado el carácter de especiales que se asigna a los estados contables del negocio conjunto cuando no coinciden con la fecha de cierre y –agregamos por nuestra parte– con el período abarcado por los estados del partícipe, lo razonable sería establecer como norma que las fechas a las que el negocio debe preparar y presentar sus estados contables será coincidente con las de cierre de ejercicio de cada uno de sus integrantes y que el período abarcado en cada caso será el mismo por el que se extienden los estados de contables de éstos.

De este modo, los estados contables que prepare el negocio serán dirigidos específicamente al integrante que en cada ocasión sea el directamente interesado en ellos, obviándose también la permisibilidad del lapso de diferencia de tres meses que puede acarrear distorsiones importantes en la información que se reflejará en los estados contables que finalmente presentará el partícipe.

5.4. La existencia de aportes al negocio conjunto que para éste revisten el carácter de no contabilizables

La RT 14 dispone el negocio conjunto no podrá incluir en sus estados contables:

1. Bienes de propiedad de los integrantes del negocio, sobre los que se transfiere a éste solamente el derecho a su utilización.

2. 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.⁸

Estas disposiciones pueden resumirse para una mayor claridad en la siguiente Ilustración:

Aportes que pueden ser contabilizados por el negocio conjunto	1. Efectivo 2. Bienes de cambio 3. Otros activos, excepto los que se indican como no registrables.
Aportes que no pueden reconocerse contablemente en el negocio conjunto	1. Bienes cedidos en uso. 2. Activos intangibles no susceptibles de contabilización por el aportante.

Ilustración Nº 2

La prohibición de contabilizar aportes en intangibles que no tenían reconocimiento contable por parte del aportante es justificada en el capítulo I sobre la base de las dificultades de obtener una medición objetiva de ellos, que se fundamenta claramente considerando los ejemplos que se brindan para identificarlos.

No es en cambio tan clara la exclusión de la registración de los aportes en bienes cedidos en uso, manteniendo el partícipe su propiedad, dado que no siendo estas entidades sujetas de derecho y por lo tanto imposibilitadas de ser titulares de derechos sobre bienes y de asumir obligaciones, como se expresara anteriormente los estados contables incluyen activos y pasivos enteramente por cuenta y orden de sus integrantes y al solo efecto de facilitar las tareas de preparación de sus estados contables. En consecuencia, esos bienes tienen el mismo carácter que el resto de los que forman parte de los activos destinados a la entidad, es decir están afectados a la operatoria de ésta pero ninguno de ellos le pertenece en propiedad. No existe así motivo alguno para que su tratamiento contable sea distinto al de los restantes activos que le son aportados a ella.

En definitiva, consideramos que la imposibilidad de reconocimiento contable por parte del negocio conjunto de estos aportes se encuentra justificada en el caso de intangibles que de acuerdo a las normas contables vigentes el aportante tampoco ha podido reconocer, pero no lo está en cambio en relación a los bienes cedidos a su empleo en la operatoria del negocio conjunto.

Por otra parte, el último párrafo de la sección A del capítulo I, destaca la posible existencia de diferencias entre los porcentajes de participación en resultados y en el de los aportes, dado que el primero atiende a la totalidad de los aportes, es decir tanto los susceptibles de contabilización por parte del negocio conjunto como los que por las disposiciones que hemos comentado en este apartado no lo son, mientras que el segundo solamente considera los aportes reconocidos como tales en los estados contables de ese negocio.

El reconocimiento de estas diferencias, que para algunos integrantes representa una mayor participación en resultados que la que les correspondería de acuerdo a su participación en los aportes por ellos realizados que han podido ser contabilizados y para otros un detrimento simétrico, debe constar expresamente en el contrato constitutivo, tal como lo señalaba la versión de la ley 22.903 y lo sigue requiriendo el

⁸ Ibídem, segunda parte, capítulos I sección A y II, sección B, punto 2.

Código Civil y Comercial Unificado, tanto para las UT⁹ como para la AC, en este caso incurriendo en la incongruencia que hemos señalado en el segundo párrafo del apartado 5.1 de este trabajo.

En definitiva, establecido contractualmente el porcentaje de participación en el resultado específicamente de la UT, en cada fecha de presentación de estados contable queda pendiente de calcular el porcentaje de participación en los activos y pasivos de ella, dado que en definitiva éste es el porcentaje pendiente de conocer que surgirá de las diferentes participaciones a las que se refiere la RT 14 en el aludido último párrafo de la sección A del capítulo I.

La fórmula que determina el porcentaje de participación en los activos y pasivos de la UT que corresponde a cada uno de sus integrantes a la fecha de presentación de sus estados contables es la siguiente:

$$\frac{\text{Resultados acumulados en la UT x a} + \text{Aportes contabilizados por la UT x b}}{\text{Patrimonio neto total de la UT}}$$

Donde:

a = % de participación del integrante en resultados acumulados según contrato.

b = % de participación del integrante en los aportes contabilizados por la UT

5.5. Los métodos previstos por la RT 14 y el nuevo contexto legal

En línea con la versión original de las normas incorporadas a la ley de sociedades comerciales, la RT 14 reconoció tres alcances para las participaciones en negocios conjuntos, y para cada una de ellas previó distintos métodos de contabilización por parte de sus integrantes:

Alcances posibles; Participaciones que	Método aplicable conforme a la RT 14
Otorgan control conjunto	Consolidación proporcional
Otorgan control individual	Consolidación total
No otorgan control alguno	Valor patrimonial proporcional

Ilustración N° 3

En la normativa incorporada al Código no existen disposiciones tan claras y explícitas al respecto, interpretando por nuestra parte que la cuestión del control se encuentra implícitamente considerada para las AC entre los requerimientos consignados para su contrato constitutivo cuando se expresa que el mismo debe consignar “los medios, atribuciones y poderes que se establecen para dirigir la organización y actividad común, administrar el fondo operativo, representar individual y colectivamente a los participantes y **controlar** su actividad **al solo efecto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones asumidas**”¹⁰ (ambos destacados son nuestros). No existe en cambio referencia alguna en el contrato constitutivo de las UT.

En consecuencia interpretamos que en relación a esta últimas no existen ya requerimientos en materia control como elemento fundamental del contrato, mientras que en lo referente a las AC puede interpretarse que ese requerimiento subsiste y con la misma amplitud que en las normas legales que precedieron a las actuales, si bien no con la misma claridad que en éstas. En este sentido, deja cierto margen de duda la

⁹ Código Civil y Comercial Unificado, artículo 1464, inciso h).

¹⁰ Código Civil y Comercial, el artículo 1455, inciso h

limitación final “al solo efecto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones asumidas” que hemos destacado en la transcripción de este requerimiento.

La RT 14 mantiene aún los métodos de medición y exposición que previó sobre la base de las normas legales introducida por la ley 22.903.

Al respecto, 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 la ilustración N°3. En cambio, lo que varía sustancialmente es la exposición de información referida a esa participación y a su resultado.

Así, para el caso del estado de situación patrimonial del integrante resulta:

Método aplicado	Medición de la participación
Consolidación proporcional	$\% \text{ participación} \times \text{activos del negocio conjunto} - \% \text{ participación} \times \text{pasivos del negocio conjunto} = \text{Participación en el patrimonio neto del negocio conjunto}$
Consolidación total	$100\% \text{ activos del negocio conjunto} - 100\% \text{ pasivos del negocio conjunto} - \text{Participación de otros integrantes en el patrimonio del negocio conjunto} = \text{Participación en el patrimonio neto del negocio conjunto}$
VPP	$\text{Patrimonio neto del negocio conjunto} \times \% \text{ participación} = \text{Participación en el patrimonio neto del negocio conjunto}$

Ilustración N° 4

Por su parte, en el estado de resultados del integrante, limitándonos en este caso sólo a las UT, se determina:

Método aplicado	Medición del resultado
Consolidación proporcional	$\% \text{ participación} \times \text{cuentas de resultados positivo de la UT} - \% \text{ participación} \times \text{cuentas de resultados negativo de la UT} = \text{Participación en el resultado de la UT}$
Consolidación total	$100\% \text{ cuentas de resultados positivo de la UT} - 100\% \text{ cuentas de resultados negativo de la UT} - \text{Participación de otros integrantes en el resultado del negocio conjunto} = \text{Participación en el resultado de la UT}$
VPP	$\text{Resultado del negocio conjunto} \times \% \text{ participación} = \text{Participación en el resultado de la UT}$

Ilustración N° 5

5.6. El alcance del concepto “consolidación” al que refiere la RT 14

En relación a los procedimientos de consolidación requeridos por la RT 14 a los partícipes que poseen alguno de los dos tipos de control que contemplaba la ley 22.903, es necesario señalar que si bien los mismos se basan en los métodos previstos para consolidar los estados contables de sociedades en las que una de ellas ejerce control sobre otra u otras, existe una diferencia sustancial, específicamente en el caso de las UT que incorporan su resultado al obtenido individualmente por el respectivo integrante. En efecto:

1. Cuando se trata de consolidar estados contables de una sociedad controlante con los de su o sus controladas, el procedimiento en la normativa contable profesional argentina implica reemplazar en el estado de situación patrimonial consolidado la medición de la inversión de aquella en estas últimas basada en el método del valor patrimonial proporcional por el detalle de los activos y pasivos de la o las controladas que generaron esa medición expuesta en una

sola línea. Del mismo modo, en el estado de resultados consolidado se describen las cuentas de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas de la o las controladas en reemplazo de la participación en el resultado de ellas que la controlante exhibió en su estado de resultados individual.

2. Por el contrario, la consolidación, sea ella total o proporcional, que se prevé para el caso de las UT, no consiste en los meros reemplazos señalados en el párrafo anterior, sino que los estados contables de ésta además de reemplazar a las respectivas cuentas representativas de la participación en los activos y pasivos de este negocio y en sus resultados, incorpora estos últimos a los que individualmente ha obtenido el integrante, de modo tal que éste presentará sus estados contables agregando a estos resultados el que surja en el ejercicio de su participación en la UT.

En definitiva, la consolidación entre sociedades es una norma de exposición, dado que no cambia la medición originalmente incluida en los estados contables individuales del ente controlante. Por el contrario, la consolidación de estados contables de la UT con el integrante constituye una norma de medición, en tanto modifica el patrimonio y los resultados de éste respecto a los importes que ellos tenían antes de esa incorporación. Puede decirse que en realidad el integrante está practicando **“una consolidación consigo mismo”**, identificación que nos permitimos realizar y que nos incita a expresar que más que una consolidación, los métodos previstos por la RT 14 deberían ser identificados como un agregado de los estados contables del negocio a los que ya posee el integrante.

Finalmente, recordemos que en el caso de las AC al no surgir resultados directos a ser contabilizados, acá si el integrante está reemplazando su participación en la entidad contabilizada a través de una única cuenta durante todo el ejercicio, por el detalle de su participación en los activo y pasivos de la aludida AC.

5.7. El carácter de las cuentas representativas de las participaciones en el patrimonio y en el resultado de las UT cuando se emplea el método de consolidación total

Esta cuenta se presenta cuando debe utilizarse el método de consolidación total.

La RT 14 no ha explicitado su inclusión en esa consolidación, pero obviamente de ser ella aplicada es necesaria considerarla, debiendo además analizarse cuál es su ubicación en el estado de situación patrimonial del participante luego de que éste ha incorporado en sus registros contables los saldos en el negocio conjunto al 100 %, conforme corresponde al aludido método. 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. En tal sentido entendemos que debe considerarse que:

- a) 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.
- b) La inclusión en su pasivo es en cambio procedente si se considera que 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.

6. Conclusiones y propuesta de adecuación de la RT 14 al nuevo marco legal

A lo largo de este trabajo hemos señalado diversas aclaraciones que consideramos necesarias para una más certera aplicación de las disposiciones de la RT 14, las que bien podrían realizarse a través de una Interpretación de sus normas. A título de ejemplo, esa Interpretación podría aclarar que:

1. Por estados de situación se entiende a los estados de situación patrimonial y de flujo de efectivo en las AC y esos dos y el de resultados en las UT.
2. Que de aplicarse la consolidación total, la cuenta “Participación de otros integrantes en el patrimonio del negocio conjunto” constituye un pasivo

entre otras cuestiones que hemos evaluado a lo largo de este trabajo.

Finalmente consideraremos una adecuación que resulta también necesaria en el contexto del nuevo cuerpo legal. En este aspecto hemos enfatizado acerca de la ahora inexistente calificación del control como un elemento básico del contrato constitutivo de las UT y la muy imprecisa mención del mismo en el caso del contrato de las AC.

Dada esta nueva situación en el aspecto legal, consideramos que la RT 14 no debería mantener la vigencia los diversos métodos de medición y exposición que para cada situación del integrante frente al control de la entidad hemos detallado en la Ilustración Nº 3. En tal sentido evaluamos al método de consolidación proporcional como el que en todos esos casos refleja con mayor representatividad la realidad económica que surge de un contrato asociativo, es decir que cada partícipe posee el control de la participación porcentual que el corresponde en los activos, pasivos y resultados de la entidad, tanto cuando ese porcentaje de participación es el mismo como cuando la consolidación proporcional que proponemos deba emplear un porcentaje distinto en el estado de situación patrimonial respecto al aplicado en el estado de resultados.

6. Aplicación práctica - Remisión

Ante la imposibilidad de extender el contenido de este trabajo incluyendo la resolución práctica de los distintos aspectos desarrollados, nos remitimos a los libros en los que hemos desarrollado con anterioridad cuestiones afines a los negocios conjuntos.¹¹

¹¹ Véanse desarrollos prácticos del tema en los siguientes libros:

1. Torres, Carlos Federico: “Las combinaciones de negocios en las normas contables argentinas”, Editorial “La Ley S.A.”, Buenos Aires, abril de 2005.
2. Torres, Carlos Federico: “Agrupamientos empresarios – Aspectos contables” Editorial del Centro de Publicaciones de la Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe, mayo de 2010.
3. Torres, Carlos Federico: “Manual de Contabilidad Avanzada”, Ediciones de la Universidad Católica de Santa Fe, Santa Fe, marzo de 2014.

