

Consortios de empresas

¿Una nueva herramienta para PyMes?

• BEATRIZ FRANCHINI, MARTA TRAMALLINO DE GUINEA, ROSA T. CRUZ DE INNOCENTE, MARGARITA CARBAJAL, IDALIA G. DE CASTRO*

RESUMEN

La sociedad actual, globalizada y dinámica, demanda a las empresas una constante reformulación de estrategias para satisfacer las necesidades de un mercado exigente. La práctica empresarial comenzó a registrar conductas de menor aislamiento y mayor integración, fenómeno que se ha tratado interdisciplinariamente en busca de puntos convergentes que aporten mayor claridad y consistencia. Son objetivos de este artículo de investigación analizar brevemente el marco jurídico de los cuatro miembros fundadores del Mercosur y el marco normativo contable en Uruguay y Argentina.

Para generar conocimiento, se adoptó como metodología un enfoque multimodal, cuantitativo y cualitativo, con predominio del cualitativo.

Se concluye que las organizaciones modernas no han desplazado a las clásicas y conviven junto a ellas, dando lugar a una amplia gama de variantes. La legislación vigente en el Mercosur da cuenta de su diversificación advirtiendo la importancia de armonizarla. En materia contable se observa gran similitud entre Argentina y Uruguay, proponiendo alternativas de medición y exposición de la información contable, válidas para ambos países.

Palabras clave: Negocios conjuntos, consorcios, consolidación proporcional, normas contables argentinas y uruguayas.

ABSTRACT

Today's globalized and dynamic society, requires companies a constant reformulation of their strategies to satisfy the needs of a demanding market. Enterprise practice started to record a less isolation and greater integration behaviour, a phenomenon that has been treated in an interdisciplinary way in search of convergent points of view to provide greater clarity and consistency. The objectives of this research paper are to briefly discuss the four founding members of MERCOSUR legal framework and to analyze the accounting framework in Uruguay and Argentina.

In order to generate knowledge, an approach of multimodal methodology was adopted, quantitative and qualitative, with predominance of the qualitative one.

We conclude that modern organizations have not displaced traditional ones, and coexist with them leading to a wide range of variants. Effective legislation in the Mercosur gives to account of its diversification warning about the importance of harmonizing.

Accounting shows great similarity between Argentina and Uruguay, proposing alternatives to measure and display countable information, valid for both countries.

Keywords: Joint ventures. Consortia. Proportional consolidation. Argentine and Uruguayan countable norms.

* Directora: Cra. Beatriz M. de Franchini - Docente titular de las cátedras Estados Contables – Auditoría.

Docentes Investigadores: Dra. Marta S. Tramallino de Guinea - Docente titular de la cátedra Instituciones del Derecho Privado II.

Cra. Rosa T. Cruz de Innocente - Docente adjunto de las cátedras Estados Contables y Contabilidad Básica.

Cra. Margarita C. Carbajal - Docente adjunto a cargo de la cátedra Régimen Tributario.

Cra. Idalia G. de Castro - Docente adjunto de la cátedra Contabilidad Básica.

Universidad Nacional del Nordeste, Facultad de Ciencias Económicas. v. Las Heras 727

Resistencia - Provincia del Chaco - República Argentina.



1. INTRODUCCIÓN

Son objetivos de este artículo de investigación, describir brevemente el marco jurídico de los cuatro países miembros fundadores del Mercosur y analizar la normativa contable en Uruguay y Argentina.

El presente trabajo, es el fruto de una investigación interdisciplinaria sobre “Combinaciones de negocios” iniciada en el año 2005 en el marco de un proyecto acreditado por la Secretaría General de Ciencia y Técnica de la Universidad Nacional del Nordeste, República Argentina.

Los resultados de la misma se han plasmado en diversos artículos publicados, a publicarse o presentados en jornadas científicas tales como: “Los consorcios de cooperación. Enfoque jurídico e impositivo” presentado a la Revista de Doctrina, Jurisprudencia y Legislación-Impuestos. Editorial La Ley. Agosto 2008; “Consorcios de cooperación” presentado a la Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Mar del Plata. Julio 2008; “El universo de las combinaciones de negocios” presentado en el II Congreso Regional del NOA en ciencias económicas y sociales. Noviembre 2007; y “Combinaciones de Negocios. Adquisiciones y unificación de intereses” presentado a la Revista de la

Facultad de Ciencias Económicas de la UNNE. Diciembre 2007.

Todos ellos enriquecieron el que hoy se emite, basado en antecedentes bibliográficos, normas legales y contables, datos e información analizada, que determinaron el estado actual del tema en estudio. Entendemos haber integrado adecuadamente conceptos de las disciplinas “Contabilidad y Derecho”.

2. ENFOQUE JURÍDICO

La sociedad actual, globalizada y dinámica, demanda a las empresas una constante reformulación de estrategias para satisfacer las necesidades de un mercado exigente.

A medida que la competencia y el riesgo son más sutiles, la práctica empresaria ha visto la conveniencia de modificar sus hábitos y en las últimas décadas comenzó a registrar conductas de menor aislamiento y mayor integración, advirtiendo que la unión de esfuerzos a lo largo de toda la cadena de valor optimiza resultados, permite acceder a mercados más amplios y logra una mejor distribución y prestación tanto de productos como de bienes y servicios.

Esas vinculaciones entre empresas que conducen al agrupamiento de las mismas con fines operativos, y que

en muchos casos originan las llamadas “Combinaciones de Negocios” reguladas contablemente por las normas emitidas en cada país, como en el caso de Argentina, o bien por normas internacionales adoptadas internamente, como en el caso de Uruguay, tienen un denominador común: el mayor y mejor aprovechamiento de los recursos y demás elementos integrativos propios de cada una de las empresas agrupadas para enfrentar los desafíos planteados por el nuevo contexto mundial, persiguiendo generalmente economías de escala, y/o sinergias empresariales.

En el primero de los casos el objetivo está centrado en el crecimiento de la capacidad instalada de una empresa, permitiendo de este modo la disminución de sus costos marginales de producción, volviéndose de esta forma la empresa combinada más rentable.

En el segundo caso se busca eliminar la ineficiencia, de modo que al unirse dos o más empresas se genera una mayor producción, resultando ésta más provechosa que si se considera individualmente el rendimiento de las empresas combinadas.

El fenómeno del agrupamiento empresario no es nuevo: fue ya conocido por los comerciantes asirios, babilonios, fenicios y egipcios, se desarrolló con los grandes emprendimientos comerciales marítimos de la edad media, en especial durante el Siglo XIII en las ciudades italianas de Génova y Venecia, y adquirió un auge inusitado en el siglo pasado, divulgándose la expresión de alianzas estratégicas en un mundo en que el presente se aleja del pasado y de las organizaciones clásicas para transformarse rápidamente en futuro, lo que demanda una mayor capacidad de adaptación e innovación.

Las *organizaciones clásicas* están generalmente contempladas en las legislaciones societarias de los cuatro países que integran el Mercosur, y consisten en vincular diferentes sociedades a través de figuras como la fusión y la escisión, o de situaciones objetivas como las de sociedades controladas y sociedades vinculadas, criterios que conllevan una cierta idea de subordinación.

Las *organizaciones del presente* parten de una idea distinta, que implica el agrupamiento de sociedades y empresarios, con una finalidad cooperativa o mutualista, y se traduce en la implementación (Messineo, 1979: 25) “de una *estructura complementaria* destinada a auxiliar las economías de las empresas coligadas, sin que éstas pierdan su individualidad económica y jurídica”.

Estas organizaciones modernas no han desplazado

a las clásicas, conviven junto a ellas y dan lugar a una amplia gama de variantes, que en algunos casos revisten formas societarias y en otros, en su gran mayoría, adoptan formas suprasocietarias constituyendo un nuevo “ente económico” sin llegar a constituir un nuevo sujeto de derecho, manteniéndose en el ámbito contractual.

La doctrina atribuye a estas nuevas organizaciones las más variadas denominaciones, no siempre precisas ni unívocas, tales como contratos asociativos, de colaboración, de coordinación, consorcios, empresas coligadas, sociedades accidentales, etc.

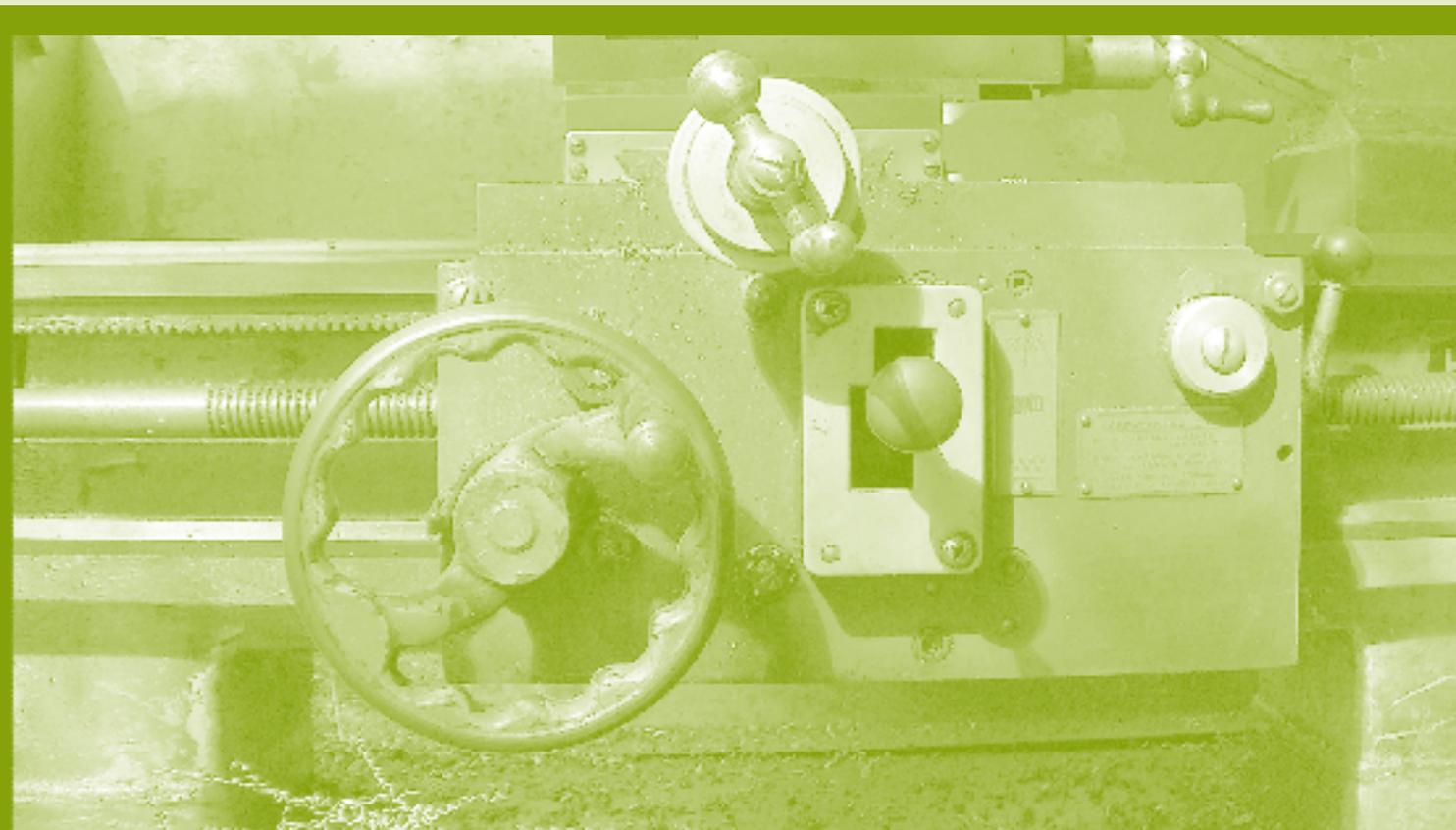
La falta de uniformidad, tanto en la conceptualización como en la regulación legal, se advierte nítidamente en las legislaciones de los países que conforman el Mercosur, marcando asimetrías que desalientan a los inversionistas y diferentes agentes económicos del mercado, alejándolos de la posibilidad de realizar negocios en un marco de celeridad, certeza y seguridad jurídica.

El economista argentino Aldo Ferrer, tanto en sus comentarios periodísticos y televisivos como en sus numerosas obras sobre el tema, ha mencionado los “cuatro pecados originales” con los que nació el Mercosur, destacando que sus miembros sufren una grave dependencia y vulnerabilidad externa, registran pobreza y exclusión social, revelan asimetrías en las estrategias nacionales y divergencias en la inserción internacional.

El proceso de integración, a casi cincuenta años, mantiene hoy casi las mismas falencias, como lo demuestran los titulares de los principales diarios del 27 de octubre de 2008, con motivo de la cumbre celebrada en Brasilia frente a la crisis financiera internacional, en los que se anuncia que no habrá una posición conjunta, ya que las realidades económicas de cada miembro son distintas.

Teniendo presente esas falencias, Ferrer ha propuesto cuestiones prioritarias para un replanteo exitoso, que debería pasar por el reconocimiento y la comprensión de los problemas propios de cada país y la solución de las diversas crisis ideológicas, el énfasis en la construcción de acuerdos sectoriales y políticas comunitarias en áreas estratégicas, y el avance en la armonización del marco regulatorio.

Particularmente importante es esta última propuesta en el tema bajo análisis, ya que no hay unidad legal en los países del Mercosur respecto de los contratos asociativos. Cada país ha generado sus propias figuras, que además de guardar poca similitud, no al-



canzan a conformar un sistema estructurado ni a configurar una teoría general de los contratos asociativos, como sucede con los contratos de cambio.

En el derecho interno de los países que integran el Mercosur se advierte una situación que arroja marcas diferentes.

En la *República Argentina* la formalización de negocios conjuntos a través de figuras contractuales carece de una regulación precisa y ordenada.

La misma se fue dando en forma aluvional, fragmentaria, asistémica y en diferentes épocas, como respuesta a las necesidades de los propios agentes económicos, y al no existir una teoría general de los contratos asociativos, sus posibles variantes han quedado libradas al principio de la “autonomía de la voluntad” de las partes, expresamente consagrado en el Código Civil.

Las formas contractuales de colaboración empresarial nacieron al margen de la originaria Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550 de 1972, que adoptó un sistema de tipos societarios cerrados, único medio posible dentro de la misma para estructurar relaciones de cooperación empresarial. En la época de la codificación la forma asociativa era sinónimo de sociedad, única herramienta idónea para estructurar las relaciones de organización empresarial.

Los contratos de colaboración como tipos no socie-

tarios, fueron incorporados a la misma en 1983, cuando la Ley N° 22.903 abordó su reforma, permitiéndose que dos o más sociedades, y aun personas físicas individuales se organizaran con finalidades comunes, sin constituir una nueva sociedad, evitando -según exposición de motivos, Ley N° 22.903, Capítulo III- “un dispendio de los medios y estructuras respecto del propósito buscado, generando además una indeseable proliferación de sociedades tras la consecución de resultados que no le son inherentes”.

No obstante la apertura, sólo se regularon dos figuras contractuales: las Agrupaciones de Colaboración Empresarial (ACE) y las Uniones Transitorias de Empresas (UTE). A estas dos alternativas se agregó por Ley N° 26.005 del año 2005 una tercera: el Consorcio de Cooperación (CC). Ninguna de las tres opciones contractuales legisladas en Argentina tiene personalidad jurídica ni constituye un nuevo sujeto de derecho. Ninguna de ellas persigue fines de lucro por sí misma y las ventajas económicas que genere la actividad común recaen directamente en el patrimonio de las empresas agrupadas o consorciadas. Difieren en el tema de la responsabilidad de sus miembros, que es solidaria e ilimitada para las ACE, y limitada a la proporción que fije el contrato en el caso de la UTE y los CC.

La República Federativa de Brasil, mediante Ley

Nº 6.404 de 1976, reglamentó las Sociedades por Acciones.

Con posterioridad, la Ley Nº 10.406 que entró en vigencia en enero de 2003, sancionó el nuevo Código Civil que regula la constitución, funcionamiento y disolución de las sociedades o compañías, términos sinónimos para dicho país, y distingue con precisión las civiles de las comerciales, como así también las simples de las limitadas en las que las responsabilidades de los socios se constriñen al valor de sus cuotas. No obstante esta nueva regulación societaria, a estas últimas subsidiariamente se les aplica las disposiciones de la Ley de Sociedades por Acciones, la Nº 6.404 de 1976, por lo que sus disposiciones permanecen vigentes.

Precisamente el artículo 278 de esta última ley consagra la figura del consorcio, considerándolo un contrato celebrado entre compañías o sociedades para determinados emprendimientos, careciendo de personalidad jurídica. Los consorcistas solamente se obligan en las condiciones previstas por el respectivo contrato, que deberá estar inscripto en el Registro de Comercio del lugar de su constitución, sin presunción de solidaridad.

La *República del Paraguay*, en los albores de su emancipación, adoptó como legislación interna los Códigos Civil y de Comercio argentinos.

Desde comienzos del siglo pasado, y sobre la base del anteproyecto del distinguido jurista paraguayo Luis de Gásperi, abordó la elaboración de su propia legislación unificada, sancionándose el Código Civil en 1985 por Ley Nº 1183, que entró en vigencia en enero de 1987.

En el mismo se regula detalladamente la cuestión societaria, se incluyen normas de constitución, funcionamiento, disolución y liquidación de las sociedades, diferenciándose las simples, no dedicadas a actividad comercial, de las comerciales, estableciéndose además los tipos de estas últimas.

No obstante, no contienen disposiciones específicas sobre contratos de colaboración empresaria, sin que ello impida que puedan ser formalizados, ya que al iniciarse el título referido a los contratos en general, el Código establece que: “Los interesados pueden reglar libremente sus derechos mediante contratos observando las normas imperativas de la ley, y en particular, las contenidas en este título y en lo relativo a los actos jurídicos”, aplicándoseles las reglas relativas a los contratos. Si fuesen innominados “se regirán por las disposiciones relativas a los nominados con los que tuvieren más analogía” -artículos 669 y 670 del Código Civil-

Esta aparente ventaja que otorga el principio de la autonomía de la voluntad, también vigente en Argentina, puede resultar perjudicial, ya que es previsible que la jurisprudencia aplique a los negocios participativos o de colaboración atípicos, la normativa societaria específica por “analogía”, al margen de la voluntad de los participantes. Esta extensión errónea acarrea el riesgo de ser considerada sociedad de hecho o irregular, con las consecuencias de responsabilidad solidaria de todos los partícipes, inoponibilidad de las cláusulas contractuales frente a terceros y aun entre los socios, liquidación intempestiva, intervención judicial, etc.

La *República Oriental del Uruguay* posee legislación societaria comercial específica, sancionada con posterioridad al Código de Comercio. Es la Ley Nº 16.060 del año 1998.

La misma regula exhaustivamente en el Capítulo Primero la sociedad comercial en general, su constitución, régimen de nulidades, funcionamiento, transformación, disolución y liquidación; incluye normas sobre contabilidad y documentación y contempla las sociedades de hecho y las irregulares, estableciendo un régimen muy semejante al argentino en este aspecto. Legisla en el Capítulo Segundo sobre las sociedades en particular, abordando los distintos tipos societarios. El Capítulo Tercero contiene regulación expresa sobre los Grupos de Interés Económico y los Consorcios.

El primero, con personalidad jurídica, tiene como fin el de facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros o mejorar o acrecer los resultados de esa actividad, y el segundo, sin personalidad jurídica, se constituye mediante contrato entre dos o más personas, físicas o jurídicas, por el cual se vincularán temporariamente para la realización de una obra, la prestación de determinados servicios o el suministro de ciertos bienes -artículos 489 y 501 respectivamente-

Recientemente la Ley Nº 18.323 de julio de 2008 creó la figura del Consorcio de Exportación, como canal apto para posibilitar que las pequeñas y medianas empresas puedan sumarse al esfuerzo dinamizador de las exportaciones. El mismo se constituirá mediante contrato entre dos o más personas, físicas o jurídicas, que se vincularán por el tiempo contractual para la realización de actividades de comercialización de bienes o servicios al exterior. En el proyecto original de la ley sólo se tomó en cuenta como forma organizativa del Consorcio de Exportación la de Grupo de Interés Económico (GIE). La ley definitivamente aprobada permitió también la posibilidad de constituirse como consorcios, ambas figuras ya previstas en la ley societaria uruguaya.



Esta breve referencia a las legislaciones vigentes en el Mercosur da cuenta de su diversificación. Si se tiene presente que la conformación de un espacio integrado, trasciende lo puramente económico, se advertirá la urgencia de armonizar la normativa para intentar dotar al bloque de un orden jurídico que discipline y regule los comportamientos de los operadores de los negocios internacionales.

Centrándonos en las legislaciones de Uruguay y Argentina, entendemos que en materia contable, y en lo atinente a las Normas Contables Profesionales, existe bastante similitud entre las aplicables en ambos países y ello es así porque en Argentina se aplican resoluciones técnicas emanadas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas -Facpce-, entre las que resultan pertinentes las siguientes:

1) Resolución Técnica N° 21: “Valor patrimonial proporcional. Consolidación de Estados Contables. Información a exponer sobre partes relacionadas”, como regulación general.

2) Resolución Técnica N° 14: “Información contable de participaciones en negocios conjuntos” como regulación particular.

En Uruguay la NIC 31 “*Información financiera de los intereses en negocios conjuntos*” conforme lo establece el art. 2° del Decreto N° 162/004 que textualmente dice: “*Apruébase como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Consejo de Nor-*

mas Internacionales de Contabilidad -International Accounting Standards Board- vigentes a la fecha de publicación del presente Decreto”.

La NIC 31 fue aprobada en 1990 bajo la denominación de “*Información financiera relativa a la participación en negocios conjuntos*”. La misma fue reordenada sin cambios sustanciales en 1994. Siendo ésta, antecedente de la resolución técnica N° 14 emitida el 05-10-1997.

La misma NIC sufrió nuevas modificaciones en los años 1998, 1999 y 2000, en todos los casos para lograr coherencia con párrafos similares en otras NICs. Esta versión de la NIC 31 -revisada en 2000- es la que se incorpora como de aplicación obligatoria, a través del Decreto N° 162/004.

Es importante aclarar que la actual NIC 31 “*Participaciones en negocios conjuntos*” -revisada en 2003- derogó la NIC 31 -revisada en 2000-.

Por todo lo expuesto se considera que las alternativas propuestas en materia de Medición y Exposición de la Información Contable son válidas en ambas jurisdicciones.

3. ENFOQUE CONTABLE

De la lectura de dicha normativa se advierte que, tanto la Resolución Técnica 21 como la 14, definen distintos tipos de “vinculación económica”, entendida ésta como la forma en que se toman decisiones referidas a políticas operativas y financieras del ente económico resultante.

Si bien en los consorcios, considerados “negocios conjuntos”, la complementación entre sus integrantes puede tomar diversas formas tales como: colaboración en el proceso productivo, suma de diversos productos para alcanzar volumen, colaboración de empresas con distintos mercados que buscan compartir los costos, etc., sin embargo, a los efectos contables interesa fundamentalmente el tipo de vinculación económica, la que depende de las participaciones acordadas que tengan sus integrantes, al tomar las decisiones.

Esta vinculación económica puede ser de control o de influencia.

Vinculación económica de control, los integrantes que poseen este tipo de vinculación se denominan participantes y puede presentarse bajo la forma de:

- Control individual: “Es el ejercido unilateralmente por uno de los integrantes del negocio conjunto” -Facpce. Resolución Técnica N° 14 II A 4-.
- Control conjunto: “...un integrante de un negocio conjunto tiene control conjunto, con otros u otros, cuando las decisiones relativas a las políticas financieras y operativas de la entidad requieran su acuerdo o, al menos, no existiendo control por parte de un participante, su participación pueda servir para formar la mayoría” -Facpce. Resolución Técnica N° 14 II A 3-.

Vinculación económica de influencia: los integrantes que poseen este tipo de vinculación económica se denominan inversores pasivos.

- “Inversor pasivo es un integrante de un negocio conjunto que no tiene ni el control individual ni el control conjunto” -Facpce. Resolución Técnica N° 14 II A 5-.

La situación del inversor pasivo se presenta cuando:

- Existe un participante que ejerce el control unilateral, lo que debe estar expresamente establecido en el instrumento constitutivo.
- Existen algunos participantes que ejercen el control conjunto, por expresa delegación de los restantes en el instrumento constitutivo.

La práctica habitual indica que en los negocios conjuntos, el control conjunto es la situación frecuentemente buscada, como lo sustenta la Resolución Técnica 14 en su apartado II A 3 y la Ley N° 26.005 en su artículo 7° inciso 10 al presumir que en los consorcios de cooperación las decisiones se toman por mayoría absoluta, salvo pacto en contrario.

3.1 Sujetos contables

Los sujetos contables que se identifican en este tipo

de negocios conjuntos son el consorcio y sus integrantes.

El reflejo contable de la operatoria de estos sujetos se desarrolla en los puntos siguientes y se sintetiza en el Cuadro 1.

3.1.1 El consorcio de cooperación

Los consorcios de cooperación son considerados sujetos contables y como tales deben emitir *Estados Contables* destinados a los integrantes del negocio conjunto, usuarios de la información contable, que incluirán los estados básicos y la información complementaria correspondiente.

Concretamente la Resolución Técnica 14 II B 2 establece:

“En todos los casos deberán prepararse Estados Contables del negocio conjunto, ... que muestren el patrimonio en condominio de los participantes y los resultados del negocio común, de modo que cada uno de los participantes pueda utilizarlo como base para reflejar en sus propios Estados Contables su participación en ellos”.

Para elaborar esos Estados Contables y a efectos de facilitar a cada integrante el proceso de apropiación según su participación en el patrimonio y en los resultados del consorcio se deben observar una serie de requisitos previstos por la normativa vigente -RT 21.2.5.5 y RT 14 II C-:

- Que los mismos “estén preparados o se ajusten especialmente a similares normas contables a las utilizadas por el/los participante/s”.

Si los participantes adoptan criterios de medición diferentes de los utilizados por el negocio conjunto, éste deberá realizar ajustes especiales al momento de la medición. Del mismo modo, y si bien los Estados Contables del negocio conjunto están destinados a sus integrantes, las normas de exposición que deberán observar son aquéllas aplicables a los Estados Contables destinados a terceros -RT N° 6, 16, 21, 22, 8 y 9 o Resolución Técnica N° 11 según el caso-. Por su parte la Ley N° 26.005, artículo 7°, inciso 1, establece que: el contrato debe contener las formas de confección y aprobación de los estados de situación patrimonial, atribución de resultados y rendición de cuentas

- Que el ejercicio económico tenga la misma fecha de cierre y si no fuera así, debe el negocio conjunto preparar Estados Contables especiales a la fecha de cierre de los participantes. Excepcionalmente podrá mantenerse la diferencia de tiempo entre

CUADRO 1

Operatoria del consorcio con terceros	Operatoria del consorcio con los integrantes	Vinculación económica de los integrantes
I - El consorcio actúa por cuenta y orden de los consorcistas:		Inversor pasivo Control conjunto Control unilateral
II - El consorcio actúa en nombre propio:	a) El consorcio recibe bienes de cambio y/o servicios de sus integrantes a precio de costo y los comercializa luego a precios de venta.	Inversor pasivo Control conjunto Control unilateral
	b) El consorcio recibe bienes de cambio y/o servicios a precio de venta de sus integrantes y los comercializa luego fijando sus precios.	Inversor pasivo Control conjunto Control unilateral

ambos cierres siempre y cuando no supere los tres meses y durante ese lapso no se hayan producido hechos conocidos que modifiquen sustancialmente la situación patrimonial financiera y los resultados de la entidad.

Si la fecha de cierre de cada uno de los participantes coincide con la del negocio conjunto, éste emitirá Estados Contables en esa oportunidad, en tanto que si difiere, emitirá Estados Contables especiales a la fecha de cierre de cada participante. Dicho Estado Contable tendrá repercusiones sobre tareas contables y tributarias relacionadas con la consolidación proporcional y determinación de la base imponible del Impuesto a las Ganancias del integrante.

- Que estén presentados en moneda homogénea, es decir en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponde el informe y si hubieren sido emitidos en alguna moneda extranjera, deben convertirse previamente a moneda argentina.

3.1.2 Los integrantes de un consorcio de cooperación-consorcistas

Los consorcistas al cierre deberán *emitir Estados Contables* destinados a terceros, que incluirán los estados básicos y la información complementaria correspondiente -Código de Comercio, artículos 49 a 52. LSC, artículos 62 al 65-.

Medición y exposición de la información contable al cierre del ejercicio económico de ambos sujetos contables.

Se identifican al menos dos formas de *operatoria de estos consorcios*, con terceros.

I. EL CONSORCIO ACTÚE POR CUENTA Y ORDEN DE LOS CONSORCISTAS

En esta operatoria las principales actividades que puede desarrollar el consorcio, son (Scévola, 2007: 4). *Estudio del potencial de mercados; organización de acciones promocionales y prestación de servicios de apoyo o base tales como: comercialización y optimización de la logística internacional.*

En cuanto a los consorcistas, los ingresos de actividades económicas derivadas de operaciones con terceros, pueden provenir de gestiones del consorcio o del integrante. Ambas se perfeccionan en la persona de sus integrantes, quienes emiten la documentación correspondiente y registran las transacciones. El vínculo comercial se establece directamente entre el integrante y el tercero.

El funcionamiento del consorcio, hará incurrir a sus integrantes en costos por las expensas devengadas, que se registrarán como gastos operativos.

La medición y exposición al cierre del ejercicio económico dependerán de la vinculación económica entre sus integrantes.

II. EL CONSORCIO ACTÚE EN NOMBRE PROPIO

En este caso respecto del consorcio se amplía lo mencionado en la alternativa I y los servicios de base prestados por el consorcio podrían extenderse a (Scévola, 2007: 4): *creación de una marca comercial común; armonización de precios; control de calidad de los*

productos, facturación de las operaciones y su registro; obtención de financiamiento y avales; definición y programación de la producción; como también la planificación y desarrollo de nuevos productos.

Respecto de los integrantes los ingresos de actividades económicas derivadas de operaciones con terceros, tienen el mismo origen que en la alternativa anterior pero las gestionadas por el consorcio tienen un diferente tratamiento contable. Éstas se perfeccionan en el sujeto contable “consorcio de cooperación” quien emite la documentación correspondiente y registra las transacciones. En estas circunstancias el vínculo comercial se establece entre el consorcio y el tercero.

Durante el funcionamiento del consorcio, entre éste y sus integrantes se realizan transferencias de bienes y/o servicios que se registran como “ventas”.

Dentro de esta alternativa II existen a su vez múltiples formas para reflejar la *operatoria del consorcio con sus integrantes*, enfocando en este trabajo dos modalidades extremas:

a) El consorcio actúa en nombre propio, recibe bienes de cambio y/o servicios de sus integrantes a precio de costo y los comercializa luego a precios de venta.

En esta modalidad, entre los integrantes y el consorcio, se registran ventas sin utilidad, por lo tanto los saldos finales de activos del negocio conjunto no contienen resultados no trascendidos a terceros; como consecuencia de ello, los integrantes no deberán realizar eliminación alguna por este concepto durante el proceso de consolidación.

Podría discutirse si estas transferencias de bienes y/o servicios se consideran o no “ventas”, pero, a los efectos tributarios y comerciales se instrumentan y tienen los efectos de una “venta”, por lo tanto serán consideradas como tales.

El negocio conjunto en oportunidad de emitir sus Estados Contables, podrá adicionar información que facilite la aplicación de métodos de consolidación a cada uno de los integrantes del negocio conjunto.

La medición y exposición de la inversión por parte del integrante al cierre del ejercicio económico dependerá de la vinculación económica entre ellos.

b) El consorcio actúa en nombre propio, recibe bienes de cambio y/o servicios a precio de venta de sus integrantes y los comercializa luego fijando sus propios precios.

En esta modalidad, entre los integrantes y el consorcio, se registran ventas con utilidad, por lo tanto, hasta que no se produzca una operación

con terceros ajenos al consorcio, existen resultados no trascendidos contenidos en saldos finales de activos del negocio conjunto. Como consecuencia de ello, los integrantes deberán realizar eliminaciones en concepto de resultados no trascendidos, durante el proceso de consolidación.

El negocio conjunto en oportunidad de emitir sus Estados Contables, podrá adicionar, al igual que en la alternativa II. a), información que facilite la aplicación de métodos de consolidación a cada uno de los integrantes del negocio conjunto. Pero además, y con el objetivo de que los integrantes en sus Estados Contables individuales valúen y expongan correctamente el patrimonio, se deberá incluir un cuadro anexo con la siguiente información:

- Operaciones realizadas con cada uno de los integrantes.
- Resultado bruto provocado por operaciones entre ellos y el negocio conjunto.
- Proporción y/o importe de resultados trascendidos y no trascendidos a terceros, este dato es de vital importancia y solo puede ser proporcionado por el negocio conjunto.
- Resultado neto del negocio conjunto, depurado de resultados no trascendidos a terceros, contenidos en saldos finales de activos del negocio conjunto.
- Atribución de resultados a los integrantes del negocio conjunto.

La información complementaria sugerida se analiza en el siguiente ejemplo:

El Consorcio de Cooperación está conformado por tres integrantes que ejercen control conjunto, cuyos porcentajes de apropiación de resultados coinciden con su participación en el fondo común operativo en las siguientes proporciones:

- Integrante “A” 25%
- Integrante “B” 35%
- Integrante “C” 40%

Durante el ejercicio económico se han realizado operaciones entre el consorcio y sus integrantes. El resultado final del consorcio es de \$ 1.100.

- Operaciones realizadas con cada uno de los integrantes.

	Imp. Totales	Int. “A”	Int. “B”	Int. “C”
Ventas	390.000	97.500	136.500	156.000
Costo de ventas	-300.000	-75.000	-105.000	-120.000

- Resultado bruto provocado por operaciones entre ellos y el negocio conjunto.

	Imp. Totales	Int. "A"	Int. "B"	Int. "C"
Utilidad bruta	90.000	22.500	31.500	36.000

- Proporción y/o importe de resultados trascendidos y no trascendidos a terceros, este dato es de vital importancia y solo puede ser proporcionado por el negocio conjunto.

Resultados inter-empresas		Imp. Totales	Int. "A"	Int. "B"	Int. "C"
Trascendió a terceros	30%	27.000	6.750	9.450	10.800
No trascendió, quedó contenido en saldos finales de activos	70%	63.000	15.750	22.050	25.200

- Resultado neto del negocio conjunto, depurado de resultados no trascendidos a terceros, contenidos en saldos finales de activos del negocio conjunto.

Resultado contable del consorcio (S/EE.CC)	1.100
Resultados no trascendidos	-63.000
Resultado contable del consorcio -depurado- (S/EE.CC)	-61.900

- Atribución de resultados a los integrantes del negocio conjunto

	Imp. Totales	Int. "A"	Int. "B"	Int. "C"
Resultado contable del consorcio -depurado- (S/EE.CC)	-61.900	-15.475	-21.665	-24.760

En esta modalidad, como entre los integrantes y el consorcio, se registran ventas con utilidad, y hasta que no se produzca un operación con terceros ajenos al consorcio, es decir en tanto existan resultados no trascendidos contenidos en saldos finales de activos del negocio conjunto, los consorcistas deberán realizar eliminaciones en concepto de resultados no trascendidos a terceros, durante el proceso de consolidación.

La medición y exposición al cierre del ejercicio económico de la inversión en un consorcio de coopera-

ción se realiza teniendo en cuenta la participación en la fijación de políticas operativas y financieras -vinculación económica-, con independencia de si éste actúa por cuenta y orden de los consorcistas o en nombre propio. Sus integrantes deberán proceder de la siguiente manera:

- Si el consorcista tiene la calidad de inversor pasivo medirá su inversión utilizando el método del valor patrimonial proporcional y expondrá su participación consolidándola en una sola línea.

- Si por acuerdos contractuales, que dan nacimiento al C de C u otros, el participante -con otro u otros- revisten la calidad de co-controlantes, valorarán y expondrán su inversión utilizando el método de la consolidación proporcional.

- Si tiene el poder de definir y dirigir las políticas operativas y financieras del consorcio en forma unilateral, cuantificará su inversión utilizando el método del valor patrimonial proporcional y la expondrá conforme al método de la consolidación total.

4. PROCEDIMIENTO DE CONSOLIDACIÓN

La preparación de la información contable de los integrantes de un negocio conjunto sintetiza una doble problemática referida a: a) valuación o medición de la participación en el acuerdo contractual, y b) exposición de la información contable de sus "integrantes". Existe diversidad en los criterios, procedimientos de valuación y métodos de exposición de la información contable para los integrantes de negocios conjuntos, su elección dependerá de las previsiones normativas que se establecen para los distintos grados de vinculación económica entre ellos.

La problemática de la valuación de la inversión realizada en los estados individuales de las empresas que integran el acuerdo contractual, radica en la adecuada eliminación de los resultados no trascendidos a terceros provenientes de operaciones entre los integrantes y el consorcio, contenidos en saldos finales de activos y la determinación del importe final por el cual se presentarán las partidas.

Se han reconocido pasos prácticos que facilitan la determinación de los importes que corresponden a la medición de la inversión:

- Identificar el tipo de vinculación económica: inversor pasivo, control conjunto, control unilateral.



b) Lograr la uniformidad de los criterios adoptados por el negocio conjunto y sus integrantes en relación al uso de distintas normas contables. Sería conveniente que los participantes de la cooperación acuerden los criterios de medición y agrupamiento más importantes a ser aplicados por ellos y por el negocio conjunto, para facilitar la tarea contable y mejorar la comparabilidad entre los miembros.

c) Conciliar y ajustar todos los saldos que mantengan los integrantes con el consorcio y contabilizar los asientos que sean necesarios para lograr que los mismos, tengan idénticos importes pero signos opuestos, con el objetivo de facilitar durante el proceso de consolidación, la eliminación de créditos y deudas.

d) Controlar el patrimonio en condominio a efectos de realizar la corrección de errores u omisiones significativas en los Estados Contables a consolidar, para evitar su traslado a los Estados Contables individuales y consolidados.

e) Depurar adecuadamente los resultados no trascendidos. Esto es necesario en la medida que

las empresas utilicen como criterio de medición de partidas el "Costo". La eliminación de los resultados no trascendidos a terceros será siempre total en relación a los contenidos en los saldos finales de activos, aun cuando en relación a su cálculo sea proporcional.

f) Siguiendo con el ejemplo planteado en páginas anteriores se requiere:

- Determinar el resultado provocado por operaciones entre las empresas y el consorcio:

	Imp. Totales	Int. "A"	Int. "B"	Int. "C"
Ventas	390.000	97.500	136.500	156.000
Costo de ventas	-300.000	75.000	105.000	120.000
Utilidad bruta	90.000	22.500	31.500	36.000

- Calcular la eliminación de resultados no trascendidos a terceros:

Resultados inter-empresas		Importes	Int. "A"	Int. "B"	Int. "C"
No trascendió, quedó contenido en saldos finales de activos	70%	63.000	15.750	22.050	25.200

- Depurar el resultado del negocio conjunto:

	Importes	Int. "A"	Int. "B"	Int. "C"
Propuesta del PI 75/04	<i>Eliminaciones totales</i>			
Resultado contable del consorcio -S/ EE.CC-	1.100	275	385	440
Resultados no trascendidos	-63.000	-15.750	-22.050	-25.200
Resultado contable del consorcio depurado -S/ EE.CC-	-61.900	-15.475	-21.665	-24.760

	Importes	Int. "A"	Int. "B"	Int. "C"
Propuesta de la RT 14	<i>Eliminaciones proporcionales</i>			
Resultado contable del consorcio -S/ EE.CC-		275	385	440
Resultados no trascendidos		-15.750	-22.050	-25.200
Resultado contable del consorcio depurado -S/ EE.CC-		-15.475	-21.665	-24.760

- Calcular la atribución de resultados de cada participante:

	Importes	Int. "A"	Int. "B"	Int. "C"
Resultados inter-empresas				
Resultado contable del consorcio depurado -S/ EE.CC-	-61.900	-15.475	-21.665	-24.760

- g)** Medir la inversión en el negocio conjunto aplicando el método del Valor Patrimonial Proporcional.

	Imp. Total	Int. "A"	Int. "B"	Int. "C"
Valor de la inversión	138.100	34.525	48.335	55.240

La problemática de la exposición de la información contable de sus "integrantes" radica en la adopción de un método de consolidación que permita incorporar al patrimonio del integrante la proporción que le corresponde en el patrimonio en condominio indiviso del negocio conjunto.

Para la aplicación de métodos de consolidación las normas mantienen una serie de requisitos referidos a

la uniformidad en la aplicación de normas contables, la fecha de emisión de los informes contables y la homogeneidad de la unidad de medida en la que se encuentran expresados los informes.

Método de la consolidación en una sola línea. Consiste en exponer en el Estado de Situación Patrimonial del integrante, el importe total de la proporción que le corresponda en el negocio conjunto, en una única línea, representado en el agrupamiento "otras inversiones" que se clasificarán como corrientes o no corrientes según el plazo de duración del consorcio y la intención del consorcista de mantenerse en él.

Método de la consolidación proporcional. Se entiende por Consolidación Proporcional al método de valuación y exposición de la información contable relativa al negocio conjunto, en virtud del cual el participante reemplaza los importes de la inversión, la participación en sus resultados y sus flujos de efectivo en el negocio conjunto, por la proporción que le co-

rresponde en los activos, pasivos, resultados y flujos de efectivo del mismo.

La Resolución Técnica N° 14 asigna a este procedimiento el doble carácter de método de valuación y exposición, por lo tanto:

- Como criterio de medición de las partidas: la aplicación del método definirá el importe final de los distintos agrupamientos que integran los Estados Contables del participante de un negocio conjunto.
- Como forma de presentación de la información contable, la "consolidación de Estados Contables es un proceso que permite presentar de un modo diferente la misma magnitud del patrimonio neto y resultados..." -Facpce. Resolución Técnica N° 21. 2.5.4.-.



Para la suma línea por línea de las partidas en los Estados Contables del integrante que tiene control conjunto, se reemplaza la inversión en el fondo común operativo y los resultados por la proporción de activos, pasivos, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas obtenido conforme el siguiente procedimiento:

- Si el porcentaje para la atribución de resultados, -que atiende a la totalidad de los aportes, sean éstos en efectivo, bienes tangibles o intangibles- coincide con el porcentaje de participación en los aportes -definido como la participación del integrante en los aportes reconocidos como tales en los Estados Contables del negocio conjunto- se aplicará idéntica proporción para la atribución de: activos, pasivos, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas.
- Si el porcentaje para la atribución de resultados difiere del porcentaje de participación en los aportes, se aplicará el primer indicador para la atribución de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas, en tanto que para determinar la porción que le corresponde en cada uno de los activos y pasivos del negocio conjunto, se considerará el que resulte del cociente entre:

- a) la sumatoria del importe de la participación en los aportes que hubiesen tenido reconocimiento contable más el importe de la participación en los resultados acumulados; y
- b) el patrimonio neto del negocio conjunto.

Los valores que se utilizan en la obtención de este cociente, surgen de los Estados Contables del negocio conjunto sin considerar resultados no trascendidos a terceros, por lo tanto el importe de la participación en los resultados acumulados que se adicionan y el patrimonio que se utiliza como denominador no están depurados.

Para finalizar el procedimiento de consolidación deberán realizarse las siguientes eliminaciones:

Saldos recíprocos simétricos: se eliminarán en la proporción del participante, manteniendo el carácter de activo o pasivo el saldo con los demás integrantes del negocio conjunto. Estas eliminaciones no incluyen la compensación de los créditos provenientes de la creación del fondo común operativo.

Operaciones entre los integrantes y el consorcio: Se eliminan totalmente.

Ventas	97.500	136.500	156.000
--------	--------	---------	---------

Resultados no trascendido a terceros: Será necesario eliminar también de los resultados del integrante, aquéllos provenientes de operaciones con el negocio conjunto que no hubiere trascendido a terceros. Estas últimas deberán hacerse en la proporción correspondiente a su participación.

		Int. "A"	Int. "B"	Int. "C"
No trascendió, quedó contenido en saldos finales de activos	70%	15.750	22.050	25.200

Cuando el consorcio actúa por cuenta y orden de los consorcistas el procedimiento de consolidación se reduce al reemplazo de cuentas de resultado, que consiste en dar de baja los gastos registrados por las expensas de funcionamiento del consorcio, con contrapartida en los conceptos de esos gastos tales como honorarios, servicios, etc.

Método de la consolidación total. Es aquél que reemplaza los importes de la inversión en el fondo común operativo, la participación en sus resultados y flujos de efectivo, expuestos en los Estados Contables individuales de la controlante, por la totalidad de los activos, pasivos, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas y flujos de efectivo del negocio conjunto, y refleja separadamente la participación de los inversores pasivos en el patrimonio y resultados del consorcio de cooperación.

Cuando existe control unilateral se deberá aplicar el método de la consolidación total.

Una vez realizado el reemplazo pertinente de la inversión en el fondo común operativo la participación en sus resultados y flujos de efectivo, para finalizar el procedimiento de consolidación se deberán realizar las siguientes

eliminaciones totales:

- *Saldos recíprocos simétricos.*
- *Operaciones entre los integrantes y el consorcio por \$ 390.000.*
- *Resultados no trascendido a terceros por \$ 63.000.*

5. CONCLUSIONES FUNDAMENTALES

El enfoque multimodal adoptado, con prevalencia del cualitativo, potenció el conocimiento, permitiendo ratificar gran variedad de figuras con diferente alcance disciplinar y determinar los principales obstáculos para la sistematización del tema, principalmente las variadas denominaciones de las figuras asociativas tanto en el ámbito jurídico como en el contable.

Esta diversidad que se advierte nítidamente en las legislaciones de los países que conforman el Mercosur, marcando asimetrías, puede significar un desaliento para los inversionistas y diferentes agentes económicos del mercado, alejándolos de la posibilidad de realizar negocios en un marco de celeridad, certeza y seguridad jurídica.

Sin embargo, el resultado no es tan preocupante en materia contable, ya que en lo atinente a las normas contables profesionales empleadas en Uruguay y Argentina se observó una significativa similitud.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Messineo, F.**, (1979): *Manual de derecho civil y comercial*, Bs. As., Ejea. Tomo VI, p. 25.
- Ferrer, A.**, *Hechos y ficciones de la globalización*. Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires, 1997; *Argentina y Brasil: ajuste, crecimiento e integración, Comercio Exterior*. México D.F, febrero de 1991; *El capitalismo argentino*. Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires, 1998.
- Scévola, M. G.; Hollidge, J. A.**, (2007): Resúmen Tesis: *Los consorcios de exportación como alternativa estratégica de internacionalización para las PyMEs argentinas*. Pág. 4. <http://www.fce.unl.edu.ar/mae/newsletter>
- Los párrafos extractados corresponden a un trabajo de Romero Ullman, 1989, del cual no se tienen mayores datos.

