

Cooperativas: res. técnica 51 FACPCE. Nuevo texto de la res. técnica 24 FACPCE

Piacquadio, Cecilia

Abstract: En el artículo se analiza la nueva res. técnica 51 emitida por la FACPCE a fines del año 2020 vinculada a las entidades cooperativas.

I. Introducción

La res. técnica N° 51 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas aprobada el 17 de diciembre de 2020 en la Reunión Virtual de la Junta de Gobierno de FACPCE constituye el nuevo texto de la resolución Técnica N° 24 de FACPCE y, en este sentido, aborda aspectos contables particulares de exposición y cuestiones especiales de Auditoría que deben ser considerados en entes cooperativos, excepto cooperativas financieras —bancos y cajas de crédito— y de seguros. En los acápites siguientes mencionamos las notas salientes de la referida Norma Contable Profesional.

II. Res. técnica N° 51 FACPCE: el nuevo texto de la res. técnica N° 24 FACPCE

La res. técnica N° 51 FACPCE [en adelante, RT 51 FACPCE], aprobada en la reunión virtual de la Junta de Gobierno [de FACPCE] el 17/12/2020, modifica el texto de la resolución Técnica N° 24 FACPCE [en adelante, RT 24 FACPCE] que aborda aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos excepto entes financieros —bancos y cajas de crédito— y de seguros (1). La referida norma [RT 51 FACPCE] resulta vigente para ejercicios [económicos anuales y, en tanto resulte aplicable, de períodos intermedios] iniciados a partir del 1° de enero de 2022 permitiéndose su aplicación anticipada (2).

El Anexo I de la referida Norma desarrolla una Guía de Aplicación de las Normas Contables generales aplicables de dicha RT N° 51 FACPCE, en tanto que el Anexo II [de RT N° 51 FACPCE] aborda dispensas para entes cooperativos susceptibles de calificar como Entes Pequeños según los parámetros cualitativos y cuantitativos plasmados en la res. técnica N° 41 (3) de FACPCE [en adelante, RT N° 41 FACPCE] (4). Los referidos Anexos forman parte de la RT N° 51 FACPCE y son de aplicación obligatoria (5).

A efectos de la presentación de Estados Contables los entes cooperativos deben complementar los lineamientos emanados de RT 51 N° FACPCE con las partes pertinentes de la res. técnica N° 8 de FACPCE "Normas Generales de Exposición Contable" [en adelante, RT N° 8 FACPCE] y de la resolución Técnica N° 9 de FACPCE "Normas Particulares de Exposición Contable para Entes Comerciales, Industriales y de Servicios" [en adelante, RT N° 9 FACPCE].

II.1. Particularidad de los entes cooperativos. Carácter provisorio del importe percibido por las operaciones con asociados. Fundamento de los excedentes distribuibles

Subraya RT N° 51 FACPCE la particularidad de los entes cooperativos los cuales, en virtud de la capacidad de transformación de las condiciones económicas y sociales de sus asociados (6), se caracterizan por el carácter provisorio del importe que perciben por las operaciones efectuadas con los mismos, resultando, en consecuencia, dicho importe susceptible de ajuste al cierre del ejercicio [a efectos de obtener el costo definitivo del servicio u operación efectuada por la cooperativa con sus asociados]. Tal es el fundamento que subyace a la distribución de excedentes originados en operaciones devengadas por el ente cooperativo con asociados (7).

En relación con el destino de los excedentes repartibles hace alusión a los extremos previstos por el art. 42 de la ley 20.337, es decir, destinar un 5% a la Reserva Legal, un 5% al Fondo de Acción Asistencial y Laboral o para Estímulo del Personal, un 5% al Fondo de Educación y Capacitación Cooperativas, una suma indeterminada a efectos de retribuir el capital ordinario en caso de que así estuviere previsto según estatuto y el resto con destino a los asociados en concepto de "retorno", concepto que la misma norma contable que se analiza define en los siguientes términos:

"... Retorno: calculado el excedente repartible y constituidos la reserva legal, los fondos y pagado el interés al capital —si correspondiera— queda un remanente (el retorno) que debe devolverse a los asociados en proporción al uso de los servicios sociales u otra base que establezcan las normas legales..." (RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 3).

II.2. Resultados por operaciones con no asociados y resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa: excedentes no distribuibles

Los excedentes provenientes de operaciones efectuadas con no asociados (8) y, asimismo, [los excedentes] originados en operaciones ajenas a la gestión cooperativa son irrepartibles [es decir, no retornan a los asociados, sino que permanecen en el ente] y se destinan a una Reserva Especial (9).

III. Estados contables e información complementaria. Exposición de la información

Los entes cooperativos deben cumplimentar las disposiciones de las Resoluciones Técnicas e Interpretaciones emanadas de FACPCE distintas a RT N° 26 vigentes a fecha de los Estados Contables en tanto las mismas no se opongan a lo decretado por la norma que se analiza (10) [es decir, en tanto las Normas FACPCE distintas a RT N° 26 FACPCE no se opongan a la RT N° 51 FACPCE].

III.1. Estado de situación patrimonial

Se exterioriza según las Normas Contables Profesionales vigentes, es decir, partes pertinentes de las RT N° 8 y N° 9 FACPCE.

Se observa de manera taxativa que los Fondos previstos en el art. 42 de la ley 20.337 [es decir, los Fondos de Acción Asistencial o Laboral o para Estímulo del Personal y de Educación y Capacitación cooperativas] constituyen un Pasivo desde su constitución (11).

III.2. Estado de resultados

El Estado de Resultados debe presentarse según las partes pertinentes de las RT N° 8 y N° 9 FACPCE. Del Resultado devengado en el ejercicio debe revelarse la cuantía que se origine en "Resultados por la gestión cooperativa (12) con asociados", "Resultados por la gestión cooperativa con no asociados" y "Resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa". Esta exteriorización se efectúa al pie del Estado [de Resultados] (13).

En las cooperativas de trabajo las cuantías devengadas por los servicios prestados por los asociados deben desagregarse del costo del servicio a efectos de su individualización y presentación por separado de los restantes costos vinculados (14).

En relación con la clasificación del Resultado del ejercicio según se origine en la gestión cooperativa con asociados, [en la gestión cooperativa con] no asociados o bien en cuestiones ajenas a la gestión cooperativa RT N° 51 FACPCE detalla a modo enunciativo posibles Resultados que pueden encontrarse subsumidos en cada clasificación.

En este sentido, observa que los Resultados por la gestión cooperativa con asociados incluyen los resultados devengados por prestaciones efectuadas a los miembros del ente [es decir, sus asociados] en el marco del desarrollo de la actividad ordinaria del mismo e ingresos

obtenidos con relación a bienes afectados a la actividad ordinaria que sean cuantificables en forma razonable y resulten susceptibles de asignar en forma directa a los asociados en la proporción que el gasto relacionado anterior hubiera sido atribuido a los mismos, a modo de ejemplo menciona, entre otros, un recupero de siniestro. Asimismo, en las cooperativas de trabajo el excedente originado en la prestación de servicios de los asociados se atribuye a esta categoría (15).

Dentro de los Resultados por la gestión cooperativa con no asociados se incluyen los resultados devengados por el ente en el marco de prestaciones de servicios u operaciones devengadas con terceros no asociados en el desarrollo de su actividad ordinaria. Asimismo, quedan subsumidos dentro de esta categoría los ingresos obtenidos con relación a bienes afectados a la actividad ordinaria que sean cuantificables en forma razonable y resulten susceptibles de asignar en forma directa a terceros no asociados en la proporción que el gasto relacionado anterior hubiera sido atribuido a los mismos. También en este caso menciona, a modo de ejemplo, entre otros, un recupero de siniestro. En las cooperativas de trabajo en caso de que, en el marco de la excepción al principio de la mutualidad rigurosa previsto por la autoridad de aplicación (16), el ente hubiera recurrido a la utilización del trabajo de terceros no asociados [que se encuentren en relación de dependencia del ente cooperativo], el excedente generado en tal concepto se exterioriza también en esta categoría (17).

Los resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa son definidos por exclusión (18) e incluyen, entre otros, los ingresos por inversiones transitorias, observándose, sin embargo, que, en tanto dichas inversiones puedan vincularse directamente con asociados o no asociados, se exteriorizarán dentro de los Resultados por la gestión cooperativa con asociados o Resultados por la gestión cooperativa con no asociados, según corresponda. Asimismo, se incluyen los resultados devengados por inversiones permanentes, advirtiéndose sin embargo que, en tanto las mismas se hubieran efectuado en el marco de procesos de integración vertical se atribuirán a Resultados por la gestión cooperativa con asociados o no asociados según el porcentaje de operaciones realizadas con los mismos. También se incluyen en esa categoría los resultados devengados por ventas de bienes de uso, derechos de ingreso, donaciones y subsidios, ingresos relacionados con bienes afectados a la actividad ordinaria del ente [es decir, ingresos devengados por bienes afectados a la gestión cooperativa] en tanto el gasto vinculado no sea susceptible de asignarse en forma directa a las operaciones con asociados o no asociados y demás ingresos y egresos originados en actividades distintas de la actividad ordinaria del ente (19).

III.3. Estado de evolución del patrimonio neto

El Patrimonio Neto debe exteriorizarse desagregado según su origen en Aportes de los Asociados y Resultados Acumulados.

En relación con los Aportes de los Asociados deben revelarse en el cuerpo de este Estado la evolución de los siguientes rubros:

Capital cooperativo suscrito: Se exterioriza el valor nominal y, por separado, se revela el ajuste por cambios en el poder adquisitivo de la moneda [Ajuste de capital], el cual es susceptible de capitalización por decisión del órgano de gobierno [Asamblea de asociados]. Relativo a la corrección monetaria del capital, debe exteriorizarse por separado el importe que la Asamblea hubiera decidido no capitalizar [Ajuste de capital no capitalizado] de la cuantía [de Ajuste de Capital] cuya capitalización se encuentra pendiente de resolución por parte de dicho órgano de gobierno [Ajuste de capital] (20).

Valores a capitalizar: Exterioriza el saldo del retorno, intereses y excedentes capitalizables que, habiendo sido dispuesta su capitalización por decisión de la Asamblea respectiva, no han

sido susceptibles de capitalización en virtud de no alcanzar el [importe del] valor nominal de una cuota social individual [de capital ordinario] (21).

Otros aportes de los asociados: Se exteriorizan en este rubro los Aportes complementarios al capital ordinario [TI.CO.CA] en tanto las condiciones de emisión de tales títulos [cooperativos de capitalización] prevean que su rescate operará contra la emisión de nuevos títulos cooperativos de capitalización (22). En caso de que las condiciones de emisión de dichos títulos no prevean dicha forma de rescate, constituirán un Pasivo (23). Es decir, constituyen una partida de Patrimonio Neto en tanto su reembolso se efectúe mediante la emisión de nuevos títulos cooperativos de capitalización de modo que el referido rescate no implique para el ente una aplicación de fondos.

Otros Ajustes al Patrimonio Neto no capitalizables: Se exteriorizan eventualmente cuantías originadas en la reexpresión inicial del patrimonio neto que, en virtud de disposiciones emanadas de la autoridad de aplicación, no resulten susceptibles de capitalización y, asimismo, los saldos de actualizaciones legales (24).

Relativo a los Resultados Acumulados debe exteriorizarse en este Estado la evolución de los siguientes rubros:

Reservas: Se trata de excedentes retenidos en el ente los cuales no son susceptibles de distribución entre los asociados.

La Reserva Legal se origina en, e incrementa por, la aplicación del porcentaje de ley (25) sobre los excedentes distribuibles, es decir, sobre los excedentes originados por las operaciones que hacen a la actividad ordinaria del ente cooperativo perfeccionadas con sus asociados [es decir, excedentes por la gestión cooperativa con asociados].

La Reserva Especial se origina principalmente en excedentes atribuibles a operaciones vinculadas con la actividad ordinaria del ente, pero efectuadas con no asociados [es decir, excedentes por la gestión cooperativa con no asociados] y, asimismo, excedentes originados en operaciones ajenas a la gestión cooperativa del ente, es decir, operaciones no atribuibles a la actividad ordinaria de la cooperativa. Al respecto, observamos que la autoridad de aplicación prevé taxativamente la asignación de ciertas partidas a la Reserva Especial al reglamentar algunas situaciones particulares. A modo de ejemplo, en caso de que los asociados en mora por aportes pendientes de integración, una vez intimados [a integrar los saldos pendientes] no hubieran cumplimentado el pago de las cuantías dinerarias respectivas [pendientes de integración], las sumas oportunamente abonadas [es decir, las cuantías previamente integradas por tales asociados] se destinan a esta cuenta de Reserva Especial (26). Tal es, asimismo, el criterio abordado por RT N° 51 FACPCE (27) el cual establece que los Pasivos prescriptos originados en reintegro de capital aportado en caso de retiro o baja de asociados —y, según corresponda, por intereses sobre el capital— deben destinarse a la Reserva Especial [del art. 42 de la ley 20.337]. Asimismo, se asigna a la Reserva Especial la corrección monetaria del capital [es decir, Ajuste del capital] devengado por los aportes de los asociados que se retiraron antes de la fecha de cierre de ejercicio (28).

Por normas de la autoridad de aplicación no es admisible para los entes cooperativos la constitución de Reservas Facultativas. En este sentido la autoridad de aplicación dispone:

"... [N]o es admisible la constitución de reservas facultativas, por cuanto su formación involucra una reducción del excedente y, por ende, una disminución del retorno, desvirtuando con ello uno de los preceptos básicos del sistema cooperativo" [res. INAC N° 519/1974 (29), Anexo XXV].

Resultados no asignados: Exterioriza excedentes pendientes de tratamiento por la Asamblea de Asociados y pérdidas acumuladas pendientes de absorción. Relativo al orden de

absorción de pérdidas, RT N° 51 FACPCE observa que deberán consumirse las partidas en el siguiente orden salvo disposiciones legales (30) en contrario: en primer lugar, la Reserva Especial, seguidamente la Reserva Legal, luego la Reserva por Revaluación de Activos, seguidamente Otros Ajustes al Patrimonio Neto no capitalizables, posteriormente el Ajuste del Capital Cooperativo no capitalizado y, seguidamente, Ajuste del capital cooperativo [es decir, Ajuste de capital], advirtiéndose que el capital cooperativo no debe ser utilizado a efectos de compensar quebrantos excepto la expresa decisión prevista por la Asamblea de Asociados en este sentido. La recomposición de las partidas de Patrimonio Neto consumidas debe ser efectuada en el orden inverso (31).

Resultados diferidos: Se exteriorizan en este rubro partidas que deben imputarse al mismo por aplicación de ciertas Normas Contables Profesionales específicas y, asimismo, se desafectan de este rubro por aplicación de las referidas Normas Contables Profesionales. A modo de ejemplo, si el ente aplica Modelo de Revaluación a efectos de medir periódicamente sus Bienes de Uso y contabiliza, en este marco, un Saldo por Revaluación, dicho Saldo por Revaluación constituirá un Resultado Diferido y se exteriorizará en este rubro por aplicación de la resolución Técnica N° 17 de FACPCE [en adelante, RT N° 17 FACPCE], acáp. 5.11.1.1.2.6 y se desafectará [el referido Saldo por Revaluación] en virtud de lo normado en el acáp. 5.11.1.1.2.7 de la referida RT N° 17 FACPCE.

III.4. Estado de flujo de efectivo

Se exterioriza según RT N° 8 FACPCE y la Interpretación 2 de FACPCE.

III.5. Información complementaria

La información complementaria se exterioriza a través del encabezamiento, Cuadros Anexos y Notas y se prepara según las partes pertinentes de RT N° 8 y N° 9 FACPCE y, asimismo, según las cuestiones particulares contempladas para los entes cooperativos [excepto cooperativas financieras y de seguros] por RT N° 24 FACPCE.

En este sentido, RT N° 24 FACPCE dispone, entre otros, la revelación de la información siguiente:

Cuadro Anexo de Créditos: Clasificados según se originen en la "gestión cooperativa con asociados" o bien no tengan ese origen ["Otros créditos"], los cuales se clasificarán en corrientes o no corrientes según corresponda y dentro de cada categoría se expondrán las partidas según su naturaleza. El Cuadro 1 propuesto por el Informe N° 31 del Área de Contabilidad del CECYT de FACPCE [en adelante, el Informe N° 31 del CECYT] exterioriza un modelo de revelación (32).

Cuadro Anexo de Deudas: De forma similar a lo mencionado supra, se clasifican según se originen en operaciones con asociados o bien no tengan ese origen, se exterioriza la parte corriente y no corriente y, dentro de cada categoría, se revela la naturaleza de tales pasivos. El Cuadro 2 propuesto por el Informe N° 31 del CECYT exterioriza un modelo de revelación en este sentido (33).

Cuadro Anexo de Intereses Acumulativos impagos: Los pasivos por intereses acumulativos impagos devengados por títulos cooperativos de capitalización —TI.CO.CA.— y obligaciones negociables que la cooperativa hubiera eventualmente emitido como así también los intereses devengados por el capital ordinario y no abonados a fecha de los Estados Contables, deben revelarse en información complementaria a través de un Cuadro Anexo. El Cuadro 3 propuesto por el Informe N° 31 del CECYT exterioriza un Modelo de revelación de Información sobre intereses impagos devengados por el capital complementario [TI.CO.CA.] (34).

Cuadro Anexo exteriorizando Restricciones a la distribución de excedentes: Cuando se hubieran consumido Reservas en la absorción de Resultados negativos, por disposición de la autoridad de aplicación (35) las mismas deben ser reconstituidas a sus valores anteriores reexpresados a fecha de los Estados Contables en la que se verifique el devengamiento de excedentes que viabilice la recomposición de las referida partidas consumidas y, asimismo, debe revelarse a través de una Nota la correspondiente Restricción a la distribución de excedentes. El Cuadro 4 propuesto por el Informe N° 31 del CECYT exterioriza un Modelo de revelación de Restricciones a la distribución de excedentes (36).

Cuadros Anexos de los Fondos de Acción Asistencial y Laboral o para estímulo del Personal y Educación y Capacitación Cooperativas: Debe exteriorizarse la evolución de dichos Fondos, el importe constituido en el ejercicio con destino a los mismos y el detalle de las aplicaciones efectuadas en tales conceptos (37). Los Cuadros [Anexos] 5 y 6 del Informe N° 31 del CECYT exteriorizan Modelos de revelación de dicha información (38). Asimismo, a través de una Nota [a los Estados Contables] debe revelarse el total de gastos que hubieran impactado en el Estado de Resultados por aplicaciones efectuadas en tales conceptos (39).

Cuadro Anexo exteriorizando la Evolución del Capital cooperativo pendiente de reintegro: Relativo a las cuotas sociales pendientes de reembolso se debe exteriorizar su saldo inicial, incrementos del Pasivo por solicitudes de reembolso efectuadas (40), reintegros efectuados y saldos pendientes de reintegro al cierre. La referida información debe cubrir los últimos 5 años (41). El Cuadro 7 del Informe N° 31 del CECYT exterioriza un modelo [de Cuadro Anexo] sobre este tema (42). A través de una Nota se deben relevar las disposiciones legales y estatutarias que reglamentan esta materia.

Cuadros Anexos exteriorizando la clasificación del Resultado del ejercicio: Deben asignarse los rubros del Estado de Resultados según se hubieran originado en la gestión cooperativa con asociados, con no asociados y por operaciones ajenas a la gestión cooperativa. El Cuadro 8 Versión Amplia del Informe N° 31 del CECYT propone un Cuadro de Clasificación del Resultado del ejercicio (43).

Asimismo, si el ente desarrolla más de una actividad, deberá desagregar los rubros del Estado de Resultados según se hubieran originado en resultados por la gestión cooperativa con asociados y no asociados respecto de cada sección con la que opera. Los resultados devengados por operaciones distintas de la actividad ordinaria [es decir, los resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa] se exteriorizan por su total, es decir, sin asignarse a ninguna sección. El Cuadro 8 Versión simplificada, los Cuadros 9 Versiones Amplia y Simplificada y el Cuadro 13 del Informe N° 31 del CECYT proponen modelos de exteriorización en este sentido (44).

En caso de existir transacciones entre secciones deben exteriorizarse por Notas las bases utilizadas para fijar los precios internos y los cambios acaecidos en dichas bases respecto al ejercicio precedente (45). El Cuadro 14 del Informe N° 31 del CECYT exterioriza un Modelo al respecto (46).

Cuadro de Gastos: Los gastos atribuibles a la actividad ordinaria del ente [es decir, gastos por la gestión cooperativa] deben asignarse según su naturaleza a las distintas secciones y exteriorizarse por separado según se trate de gastos directos o indirectos. Los gastos por actividades distintas de la actividad ordinaria [es decir, gastos por actividades ajenas a la gestión cooperativa] se exteriorizan por su total, es decir, sin asignarse a ninguna sección. Los Cuadros 10 y 11 del Informe N° 31 del CECYT exteriorizan modelos de Cuadros Anexos de Gastos (47).

Cuadro de Activos y Pasivos por Sección: Los rubros de Activos y Pasivos atribuibles a la

actividad ordinaria —es decir, Activos y Pasivos por la gestión cooperativa— deben asignarse a las distintas secciones. El Cuadro 12 del Informe N° 31 del CECYT exterioriza un Modelo de Asignación de Activos y Pasivos por secciones [\(48\)](#).

Cuadro de Bases de Prorrato: Los Activos y Pasivos se asignan a secciones en tanto sean susceptibles de asignación directa a las mismas o bien en tanto sean susceptibles de asignarse según bases razonables de prorrato las cuales deben ser de fácil comprensión y representativas de la partida susceptible de asignación. Se observa que, si un ingreso o gasto se asigna a una determinada sección, el Activo o Pasivo relacionado debe atribuirse a dicha sección [\(49\)](#). Las referidas bases de prorrato deben ser reveladas a través de información complementaria [\(50\)](#). El Cuadro 15 del Informe N° 31 del CECYT exterioriza un Modelo al respecto [\(51\)](#).

IV. Aspectos especiales de auditoría

Los entes cooperativos deben contar con un servicio de auditoría desde su constitución hasta la fecha de finalización de su liquidación. A efectos del desarrollo del encargo, el profesional Contador Público matriculado e independiente [del ente cooperativo emisor] deberá considerar las Normas Contables Profesionales vigentes, entendiendo por dichas Normas a aquellas Resoluciones Técnicas e Interpretaciones emitidas por FACPCE y vigentes a la fecha a la que se refiere el respectivo Informe y que sean distintas de la RT 24 FACPCE y que no se opongan a las disposiciones emanadas de la misma [es decir, no se opongan a las disposiciones de RT N° 24 FACPCE] [\(52\)](#). Asimismo, deben considerarse las disposiciones taxativamente abordadas en RT N° 24 FACPCE [\(53\)](#).

Informe anual: En relación con el Informe anual, se establece la aplicación de la resolución de la Junta de Gobierno de FACPCE 420/2011 [\(54\)](#).

Informe sobre períodos intermedios: Se establece la elaboración de por lo menos cuatro informes trimestrales que se deben registrar en el Libro Informes de Auditoría del art. 38 de la ley 20.337. Los referidos Informes de Revisión correspondientes a periodos intermedios pueden elaborarse sobre la base de Estados Contables correspondientes a periodos intermedios, o bien, sobre la información que surja del Balance de Sumas y Saldos, debiendo el Contador Público desarrollar su tarea sobre información transcrita en los Libros contables [\(55\)](#). Si la cooperativa no presentara Estados Contables de periodos intermedios y, en consecuencia, el Contador debiera emitir su informe sobre la base del Balance de Sumas y Saldos el mismo podrá emitir —según el requerimiento del comitente— un informe de revisión, una certificación o bien un informe especial, en tanto se trate de un ente que, en virtud de sus ingresos, califique como ente pequeño [\(56\)](#). Caso contrario [es decir, en tanto deba elaborar su informe sobre la base del Balance de Sumas y Saldos y el ente cooperativo no sea susceptible de calificar como un ente pequeño en virtud de sus ingresos] podrá emitir un informe de revisión o un informe especial.

El Contador debe informar si a la fecha a la que se refiere la información los Libros y Registros contables se encuentran preparados según Normas Contables Legales aplicables [\(57\)](#).

Con independencia del tipo de encargo en cuestión, el Contador Público debe exteriorizar las incorrecciones significativas que afecten los Estados Contables [\(58\)](#).

V. Anexos a la RT N° 51 FACPCE: guía de aplicación y dispensas para entes cooperativos pequeños

Anexo I: El Anexo I a la RT N° 51 FACPCE aborda una Guía de Aplicación relativa a la exteriorización que deben evidenciar los Resultados devengados por el ente cooperativo según lo mencionado en acápite precedentes, es decir, clasificación del Resultado según se

origine en la gestión cooperativa con asociados, no asociados y por operaciones ajenas a la gestión cooperativa, asignación de los Resultados por la gestión cooperativa a las distintas secciones, exteriorización de cuadros de gastos directos e indirectos, entre otros (59).

Anexo II: El Anexo II a la RT N° 51 FACPCE aborda Dispensas para Entes Cooperativos pequeños, es decir, entes susceptibles de ser categorizados como Entes Pequeños según los parámetros de las Normas Contables Profesionales que mencionáramos en el acápite 2 de este trabajo. En este sentido, los entes pequeños pueden optar por no exteriorizar la información complementaria sobre el Capital cooperativo pendiente de reintegro previsto en RT N° 51 FACPCE acáp. 4.6.5. Asimismo, los entes pequeños pueden optar por no exteriorizar detalladamente los resultados por la gestión cooperativa con asociados y no asociados atribuibles a las distintas secciones, excepto que ello sea requerido por disposiciones emanadas del ente de contralor (60).

VI. Bibliografía consultada

ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL (ACI) (2019) "Reglamento", archivo pdf disponible en <https://www.ica.coop/sites/default/files/publication-files/belgium-ica-aibsl-bylaws20130411modificado1710>

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (1984), "Resolución Técnica N° 6. Estados Contables en Moneda Homogénea", modificada por RT N° 19 - RT N° 27 - RT N° 39 - Resoluciones JG 249/2002, 312/2005 y 539/2018, archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=4.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (1987 a), "Resolución Técnica N° 8. Normas Generales de Exposición Contable", modificada por RT N° 19 - RT N° 21 - RT N° 27 - RT N° 28 Resolución de JG 249/2002 - Resolución de JG 312/2005, archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=4

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (1987 b): "Resolución Técnica N° 9. Normas Particulares de Exposición Contable para Entes Comerciales, Industriales y de Servicios", modificada por RT N° 19 - RT N° 20 - RT N° 27 - RT N° 31 - RT N° 40 - RT N° 46 - Resolución de JG 249/2002 - Resolución de JG 312/2005, archivo pdf disponible en https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=4

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2000), "Resolución Técnica N° 17. Normas Contables Profesionales: Desarrollo de Cuestiones de Aplicación General", modificada por RT N° 20 - RT N° 21 - RT N° 22 - RT N° 27 - RT N° 30 - RT N° 31 - RT N° 39 - RT N° 42 - RT N° 46 - Resoluciones JG 439/2012, 249/2002, 282/2003, 312/2005 y 395/2010, archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=3.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2011 a), "Informe N° 31 Área Contabilidad. Modelos de Estados Contables e Información Complementaria para entes cooperativos", archivo pdf disponible en http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=2&sc=15

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2011 b), "Resolución de la Junta de Gobierno N° 420/11" modificada por la resolución de Junta de Gobierno 436/2012, archivo pdf disponible en:

https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=64.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2015), "Resolución Técnica N° 41. Normas Contables Profesionales. Desarrollo de Cuestiones de Aplicación General: Aspectos de Reconocimiento y Medición para Entes Pequeños y Entes Medianos", modificada por RT N° 42 y por la resolución JG 539/2018, archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2020), "Resolución Técnica N° 51. Nuevo Texto de la resolución Técnica N° 24 "Normas Profesionales: Aspectos particulares de Exposición Contable y Procedimientos de Auditoría para Entes Cooperativos", archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1

INSTITUTO NACIONAL DE ACCIÓN COOPERATIVA (INAC) (1974), "Resolución 519/1974", archivo pdf disponible en: https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/inac.Rinac519_74.pdf

INSTITUTO NACIONAL DE ACCIÓN COOPERATIVA (INAC) (1975), "Resolución 360/1975", archivo pdf disponible en: https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/inac.rinac360_75.pdf

INSTITUTO NACIONAL DE ACCIÓN COOPERATIVA (INAC) (1983 a), "Resolución 173/1983", archivo pdf disponible en: https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/inac.rinac173_83.pdf

INSTITUTO NACIONAL DE ACCIÓN COOPERATIVA (INAC) (1983 b), "Resolución 174/1983", archivo pdf disponible en: https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/inac.rinac174_83.pdf

INSTITUTO NACIONAL DE ACCIÓN COOPERATIVA (INAC) (1983 c), "Resolución 176/1983", archivo pdf disponible en: https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/inac.rinac176_83.pdf

INSTITUTO NACIONAL DE ACCIÓN COOPERATIVA (INAC) (1994), "Resolución 750/1994", archivo pdf disponible en: https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/inac.00750_94.pdf.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2006), "Resolución 3026/2006", archivo pdf disponible en: https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/03026_06.pdf.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2007): "Resolución 1810/2007", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/resol.1810.2007.pdf>

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2010), "Resolución 1465/2010", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/Res-1465-10.pdf>

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2018), "Resolución 2004/2018", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RS-2018-31598184-APN-DI-INAES.pdf>.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2019), "Resolución 419/2019", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2019/RS-2019-18417477-APN-DI-INAES.pdf>.

SECRETARÍA DE ACCIÓN COOPERATIVA (SAC) (1987), "Resolución 56/1987", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gov.ar/normativas/resoluciones>

SECRETARÍA DE ACCIÓN COOPERATIVA (SAC) (1988), "Resolución 255/1988", archivo disponible en línea en: http://www1.inaes.gov.ar/es/Normativas/resoluciones/SAC/00255_88.htm

(1) RT N° 51 FACPCE, Primera Parte, art. 1° y Segunda Parte, acáp. 1, primer párrafo.

(2) RT N° 51 FACPCE, Primera Parte, art. 2°, inc. b).

(3) Según RT N° 41 FACPCE son Entes Pequeños (EP) aquellos que cumplimenten las siguientes condiciones: "... "a) no estén alcanzados por la Ley de Entidades Financieras o realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros; "b) no sean entes aseguradores bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación; "c) no superen el monto de ingresos en el ejercicio anual anterior de quince millones de pesos (\$15.000.000). Este importe será reexpresado tomando como base diciembre de 2014; "d) no sean sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía mixta; y "e) no se trate de una sociedad controlante de, o controlada por, otra sociedad excluida por los incisos anteriores..." (RT N° 41, Segunda Parte, acáp. 1). A efectos de reexpresar la cuantía representativa del tope de ingresos anuales, en el período precedente se utiliza el índice establecido por la RT N° 6 FACPCE (RT N° 41 FACPCE, Anexo I, definición del concepto "reexpresado"). Es decir, a efectos de reexpresar por variaciones en el nivel general de precios el referido importe se utiliza la serie [de índices] que FACPCE elabora y publica mensualmente y que es la resultante de combinar el Índice de Precios al Consumidor Nacional (IPC) publicado por INDeC —mes base: diciembre 2016— con el IPIM publicado por FACPCE (RT N° 6, Segunda Parte, acáp. IV.B.5).

(4) RT N° 51 FACPCE, Primera Parte, art. 1° y Segunda Parte, acáp. 1, segundo párrafo.

(5) RT N° 51 FACPCE, Primera Parte, art. 1°.

(6) Por definición emanada del Reglamento de la Alianza Cooperativa Internacional (ACI) las cooperativas tienen por objetivo satisfacer las necesidades de naturaleza económica, social y cultural de sus miembros (ACI, 2019: 2).

(7) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 2, primer párrafo.

(8) Los mismos deben ser autorizados por la autoridad de aplicación de manera taxativa para cada tipo cooperativo en particular. Así, la resolución INAC 173/1983 —vigente según Resolución INAES 1810/2007 y modificatorias— y modificatoria [la resolución INAC 173/1983] de las Resoluciones INAC INAC 470/1979 y 91/1973 reglamenta la prestación de servicios a no asociados en las cooperativas de transformación de productos o en aquellos entes cooperativos que cuenten con una sección destinada a dicha actividad. Asimismo, la resolución INAC 176/1983 —vigente según Resolución INAES 1810/2007 y modificatoria— y modificatoria [la resolución INAC 176/1983] de las Resoluciones INAC 8/1979 y 639/1974 aborda las excepciones al principio de mutualidad rigurosa en las cooperativas de consumo o en aquellas cooperativas que cuenten con una sección destinada a esa actividad. La autoridad de aplicación a través de la resolución [INAC] 174/1983 —vigente según Resolución INAES 1810/2007 y modificatorias— y modificatoria [la resolución INAC 174/1983] de la resolución INAC 502/1974 establece las normas que deben cumplimentar las cooperativas de provisión —o aquellos entes que cuenten con una sección destinada a dicha actividad— en la prestación de servicios a no asociados. Además, la resolución INAC 360/1975 —vigente según Resolución INAES 1810/2007 y modificatorias— aborda las excepciones al principio

de la mutualidad rigurosa en las cooperativas de producción o trabajo, en tanto que la resolución SAC 56/1987 —vigente según Resolución INAES 1810/2007 y modificatorias— establece las condiciones a cumplimentar en la prestación de servicios a no asociados en las cooperativas de vivienda y aquellos entes cooperativos que cuenten con una sección destinada a dicha actividad.

(9) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 2, segundo párrafo y acáp. 3. Al nivel de las Normas Contables Legales tal es el temperamento adoptado por la ley 20.337, la cual dispone que solamente son susceptibles de distribución aquellos [excedentes] que provengan "de la diferencia entre el costo y el precio del servicio prestado a los asociados" (Ley 20.337, art. 42). Asimismo, la autoridad de aplicación en la res. 247/2009 se refiere taxativamente a que los excedentes generados por operaciones con no asociados deben destinarse a una cuenta especial de Reserva (Resolución INAES 247/2009, Anexo I, acáp. A).

(10) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 4.1.

(11) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 4.2.

(12) RT N° 51 FACPCE define a la gestión cooperativa como "la actividad ordinaria desarrollada por el ente cooperativo para la organización y prestación de los servicios en cumplimiento de su objeto social" (RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 3 [Definiciones]).

(13) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 4.3, primer y segundo párrafo.

(14) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 4.3, tercer párrafo.

(15) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 4.3.1.

(16) Como se mencionara supra, la resolución INAC 360/1975 de la autoridad de aplicación reglamenta las excepciones al principio de mutualidad rigurosa en las cooperativas de trabajo.

(17) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 4.3.2.

(18) Se incluyen dentro de esta categoría los Resultados devengados por el ente que no son susceptibles de calificar en las categorías anteriores [es decir, no constituyen Resultados por la gestión cooperativa con asociados ni Resultados por la gestión cooperativa con no asociados].

(19) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 4.3.3.

(20) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 4.4.1.1.

(21) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 4.4.1.2. A modo de ejemplo, si las cuotas sociales son de \$10 valor nominal y los excedentes cuya capitalización hubiera sido aprobada por Asamblea de Asociados ascendieran a \$1.325.341, serán susceptibles de capitalización 132.534 cuotas sociales [de valor nominal \$10] representativas de excedentes [capitalizables] por valor de \$1.325.340. El saldo de \$1 no susceptible de capitalización [en virtud de no alcanzar los \$10 de una cuota social individual de capital ordinario] se exteriorizará en el rubro "Valores a capitalizar".

(22) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáps. 4.4.1.3 y 5.2.

(23) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 5.2.

(24) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 4.4.1.4.

(25) Se estima como un 5% sobre los excedentes distribuibles según el art. 42 de la ley 20.337.

(26) Resolución SAC 255/1988 vigente según Resolución INAES 1810/2007 y

modificatorias; Resolución INAC 750/1994 vigente según Resolución INAES 1810/2007 y modificatorias; Resolución INAES 3026/2006 vigente según Resolución INAES 1810/2007 y Resolución INAES 2004/2018.

(27) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 5.7.

(28) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 5.4.

(29) Vigente según Resolución INAES 1810/2007 y modificatorias.

(30) Al respecto, se observa que la resolución INAES 419/2019 dispone el siguiente orden de absorción de pérdidas acumuladas: primeramente, debe consumirse la Reserva Especial, seguidamente la Reserva Legal, seguidamente la Reserva por Revaluación de Activos, seguidamente, el Ajuste de capital (Resolución INAES 419/2019, Anexo, art. 5°).

(31) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 5.6.

(32) FACPCE (2011: 14).

(33) FACPCE (2011: 15).

(34) FACPCE (2011: 16).

(35) Resolución INAES 419/2019, arts. 5° y 6°.

(36) FACPCE (2011: 16).

(37) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 4.6.4.

(38) FACPCE (2011: 17 y 18).

(39) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 4.6.9.

(40) Se contabiliza el Pasivo por solicitudes de reembolso efectuadas por asociados a partir de la fecha de solicitud según RT N° 51 FACPCE, Segunda parte, acáp. 5.1.

(41) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 4.6.5.

(42) FACPCE (2011: 19).

(43) FACPCE (2011, 20).

(44) FACPCE (2011, 21-23, 27).

(45) RT N° 51 FACPCE, Segunda parte, acáp. 4.6.7.4.

(46) FACPCE (2011, 28).

(47) FACPCE (2011, 24-25).

(48) FACPCE (2011, 26).

(49) RT N° 51 FACPCE, acáp. 4.6.7.2.

(50) RT N° 51 FACPCE, acáp. 4.6.7.5.

(51) FACPCE (2011, 28).

(52) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 3.

(53) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 1.

(54) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 6.2.1.

(55) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 6.2.2.

(56) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 6.2.2, inc. a).

(57) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 6.2.3.

(58) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, acáp. 6.2.4.

(59) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, Anexo I.

(60) RT N° 51 FACPCE, Segunda Parte, Anexo II.