

TÍTULO:	NUEVA RT (FACPCE) 51, MODIFICACIONES A LAS NORMAS PARA COOPERATIVAS
AUTOR/ES:	Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXII
PÁGINA:	-
MES:	Diciembre
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

CARLOS J. SUBELET
MARÍA C. SUBELET

NUEVA RT (FACPCE) 51, MODIFICACIONES A LAS NORMAS PARA COOPERATIVAS

Los autores analizan en esta colaboración la flamante [resolución técnica 51](#) de la FACPCE que introduce importantes modificaciones a las normas contables y de auditoría y otros encargos profesionales para los entes cooperativos.

I - INTRODUCCIÓN

En marzo de 2008, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la resolución técnica (FACPCE) 24, Normas profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos.

Ello implicó el dictado de normas específicas para los entes cooperativos, reconociéndose así las características particulares de tales entes.

El texto original de la resolución técnica (FACPCE) 24 se encontraba en armonía con las versiones de las normas de exposición de las resoluciones técnicas (FACPCE) 8 y 9 y las de auditoría de la resolución técnica (FACPCE) 7, vigentes a marzo de 2008.

Las modificaciones en las normas contables y de auditoría producto de la aprobación de las resoluciones técnicas (FACPCE) 31, 37, 41 y 42, dio origen a la necesidad de actualizar el texto de la resolución técnica (FACPCE) 24 para adecuarlo a dichas modificaciones.

De allí que, en septiembre de 2019 la FACPCE publicó para consulta el Proyecto N° 42, Modificaciones a la Resolución Técnica 24 "Normas profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos" por un período de 120 días.

En diciembre de 2020 y a resultados de los comentarios recibidos, la FACPCE finalmente publicó la resolución técnica (FACPCE) 51 titulada Nuevo texto de la Resolución Técnica 24, "Normas Profesionales: Aspectos particulares de Exposición Contable y Procedimientos de Auditoría para Entes Cooperativos".

En las secciones siguientes de esta colaboración analizaremos las principales modificaciones introducidas por la resolución técnica (FACPCE) 51.

II - DESARROLLO

1. Modificaciones a las normas en materia contable

1.1. Sección 4.4.1.1. Capital cooperativo suscripto

Se agregan dos oraciones al primer párrafo de esta sección para indicar que los saldos acumulados de la cuenta de ajuste de capital al cierre de cada ejercicio podrán ser capitalizados, total o parcialmente por resolución de la asamblea. La capitalización, una vez decidida, se realiza conforme el procedimiento de la sección 5.4. Capitalización del ajuste del capital.

Ahora la norma expresamente aclara que la capitalización del ajuste de capital no resulta obligatoria, pero una vez decidida ella, se la deberá llevar a cabo aplicando lo dispuesto en la sección 5.4 antes mencionada.

1.2. Sección 4.4.1.2. Valores a capitalizar

Se cambia el título de esta sección, el cual originariamente consignaba "Retornos e intereses cooperativos a capitalizar".

Con ello, se reconoce que además de retornos e intereses que no hayan podido ser capitalizados por no alcanzar el valor

unitario fijado a cada cuota social, pueden existir saldos fraccionarios inferiores a la cuota social provenientes de la capitalización del ajuste de capital.

1.3. Sección 4.4.2.1. Reservas

Con la resolución técnica (FACPCE) 51 se incorporan dos párrafos a la sección 4.4.2.1.

El primero de ellos, destaca que la Reserva especial, formada principalmente por los excedentes generados por la prestación de servicios a no asociados y aquellos que provienen de las operaciones ajenas a la gestión cooperativa, propuesta en el Proyecto de Distribución de Excedentes del Ejercicio, deberá ser expuesta en el rubro Reserva Especial en el Patrimonio Neto en el ejercicio en el que fuera aprobado por la Asamblea de Asociados, fecha en la que se registrará contablemente.

Con ello, viene a ratificarse lo sostenido por la doctrina en cuanto a que la constitución de la Reserva especial es una atribución exclusiva de la Asamblea de Asociados, la cual, una vez ocurrida, da lugar a su registración contable.

El segundo párrafo agregado resalta que no deberán crearse otras reservas que no sean las previstas en el artículo 42 de la ley de cooperativas, a efectos de cumplir con las disposiciones del órgano de contralor.

1.4. Sección 4.4.2.3. Resultados diferidos

Como bien menciona el Dr. Carlos F. Torres (2016), la redacción original de la sección 4.4.2.3 de la resolución técnica (FACPCE) 24 colisiona con el tratamiento que la resolución técnica (FACPCE) 31 dispone para el Saldo por revaluación.

Recordemos que la sección 5.11.1.1.2.7. Tratamiento del saldo por revaluación de la resolución técnica (FACPCE) 17 [modificada por la RT (FACPCE) 31] expresa que las transferencias desde el Saldo por revaluación a los resultados no asignados (por baja y/o amortización del bien revaluado), en ningún caso pasarán por el resultado del ejercicio.

Pero la sección 4.4.2.3 de la resolución técnica (FACPCE) 24, en su redacción original, establecía que los denominados "resultados diferidos" entre los que incluía a los saldos por revalúos técnicos se desafectaban con imputación al resultado del ejercicio.

La nueva redacción la sección 4.4.2.3 de la resolución técnica (FACPCE) 24 [modificada por RT (FACPCE) 51] ahora contempla que la desafectación de los "resultados diferidos" puede realizarse con imputación a resultados del ejercicio o resultados no asignados, según lo que se disponga en cada caso. De ese modo se logra resolver la citada incongruencia.

1.5. Sección 5.4. Capitalización del ajuste de capital

La redacción original de la sección 5.4 de la resolución técnica (FACPCE) 24 contemplaba que, una vez decidida por la asamblea la capitalización del "ajuste de capital", la asignación del ajuste capitalizado al valor del capital social de cada asociado se realizará en forma proporcional, previa exclusión del ajuste de capital de los asociados que se retiraron antes de la fecha de cierre.

Ello implicaba una simplificación muy relevante en aquellas cooperativas que contaran con un número muy importante de asociados y con una considerable cantidad de operaciones que afectarían al capital.

No obstante ello, existen otras cooperativas con un número más reducido de asociados en las cuales puede, sin un esfuerzo significativo, contarse con el importe del ajuste de capital correspondiente a la participación de cada asociado, no siendo necesario acudir, en consecuencia, a asignaciones proporcionales.

A la luz de tal situación, la nueva redacción de la sección 5.4 de la resolución técnica (FACPCE) 24 [modificada por RT (FACPCE) 51] admite que en aquellos casos en que la cooperativa cuente con el valor del ajuste de capital de cada uno de sus asociados podrá capitalizar dicho importe en forma individual, previa exclusión del ajuste de capital de los asociados que se retiraron antes de la fecha del cierre.

1.6. Sección 5.6. Compensación de pérdidas de ejercicios anteriores

La [resolución técnica \(FACPCE\) 51](#) introduce la nueva sección 5.6, que transcribimos a continuación:

"5.6. Compensación de pérdidas de ejercicios anteriores

*La compensación de pérdidas de ejercicios anteriores deberá realizarse en primer lugar con la Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337, y si no fuera suficiente se continuará con la Reserva legal, con la Reserva por revaluación de activos, con Otros ajustes al patrimonio neto no capitalizables, con el Ajuste del capital cooperativo no capitalizado y con el Ajuste del capital cooperativo, en el orden que se indica. **El orden de imputación detallado debe observarse, salvo disposiciones legales o reglamentarias en contrario.** La recomposición de las cuentas utilizadas para la compensación descrita deberá ser en el orden inverso. El capital cooperativo no debe ser usado para compensar quebrantos, salvo expresa decisión de la asamblea de reducción de capital como consecuencia del tratamiento del proyecto de aprobación de Distribución de Excedentes y absorción de Quebrantos. De existir remanente que no pueda ser compensado con las partidas detalladas, este deberá exponerse en Resultados no Asignados". **(El destacado en negrita nos pertenece).***

1.6.1. Cuestiones generales

Un aspecto novedoso de la resolución técnica (FACPCE) 51 es la regulación del orden de las partidas a afectarse en ocasión de la absorción de los quebrantos acumulados.

Si bien la norma contable no lo expresa, recordemos que la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores debe ser resuelta por la Asamblea, la que debe disponer el orden de absorción de las partidas a emplear.

En cuanto a las normas del Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), organismo de control de las cooperativas, solo se han dictado normas respecto de la absorción de quebrantos acumulados en ocasión de la reanudación del ajuste por inflación y respecto del tratamiento de las pérdidas acumuladas al inicio del ejercicio de aplicación por primera vez del ajuste por inflación. Como antecedente más reciente de ello, puede mencionarse la resolución (INAES) 419/2019.

1.6.2. Orden de absorción y recomposición de las partidas

La resolución técnica (FACPCE) 51 establece el orden de afectación de las partidas del patrimonio neto cooperativo para absorber los quebrantos acumulados, el cual debe seguirse de manera inversa en ocasión de la recomposición de las partidas absorbidas.

En la figura 1 siguiente resumimos lo dispuesto por la norma.



Figura 1 – Orden de Absorción y recomposición

1.6.3. Compatibilización de la norma contable profesional con las normas del organismo de control

Tal como se destaca en la sección 5.6 transcrita precedentemente, la propia resolución técnica (FACPCE) 51 expresa que el orden de imputación de partidas a aplicar en la absorción de quebrantos detallado debe observarse, salvo disposiciones legales o reglamentarias en contrario.

Ello resulta de gran importancia, ya que con ello se evita la colisión entre la norma contable profesional y la norma contable reglamentaria, con el consiguiente efecto sobre la consideración del tipo y forma de opinión o conclusión a emitirse por parte del contador al realizar un encargo profesional de aseguramiento sobre la información contable en el marco de la resolución técnica (FACPCE) 37.

1.6.4. Mención a la "Reserva por revaluación de activos"

Si bien la resolución técnica (FACPCE) 51 utiliza la expresión "Reserva por revaluación de activos", recordamos que la partida del patrimonio neto a la cual se imputa el mayor valor resultante de la aplicación del modelo de la revaluación aprobado por la resolución técnica (FACPCE) 31 se denomina "Saldo por revaluación".

Suponemos que ello tiene como motivo priorizar la denominación que suelen otorgarle a este concepto las normas del INAES, en detrimento en la terminología utilizada por las propias normas de la FACPCE, pero ello no obsta a concluir que se trata del mismo concepto.

1.6.5. Ajuste por inflación

Finalmente diremos que, en un contexto de aplicación del ajuste por inflación, tanto la absorción de quebrantos como la recomposición de las partidas absorbidas debe realizarse en moneda homogénea.

1.7. Sección 5.7. Resultados por Pasivos prescriptos, originados en el reintegro de capital aportado en caso de retiro y/o baja de asociados y por intereses al capital

La resolución técnica (FACPCE) 51 introduce la nueva sección 5.7, mediante la cual se dispone que los resultados por pasivos prescriptos, originados en el reintegro de capital aportado en caso de retiro y/o baja de asociados y por intereses al capital, en caso de corresponder, se destinarán a la reserva especial del artículo 42 de la ley 20337, una vez vencido el plazo legal de puesta a disposición del asociado.

2. Modificaciones a las normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados en los entes cooperativos

2.1. Principales modificaciones

Entre las principales modificaciones a esta sección de la resolución técnica (FACPCE) 24 podemos destacar:

- se reemplaza la referencia a la resolución técnica (FACPCE) 7 por las nuevas normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados que pueden aplicarse a la información contable de los entes cooperativos;
- pueden aplicarse las Normas internacionales de auditoría y las de encargos de revisión del IAASB vigentes y aprobadas por la FACPCE;
- se prevén ciertas cuestiones especiales de auditoría, que detallaremos en el párrafo siguiente.

2.2. Cuestiones especiales de auditoría

La [resolución técnica \(FACPCE\) 51](#) destaca que en el informe anual de auditoría deben aplicarse las normas de la resolución técnica (FACPCE) 37 y la resolución (JG) 420/2011 y las que en el futuro las reemplacen, sin perjuicio de la opción de aplicar normas internacionales del IAASB aprobadas por la FACPCE.

Respecto de los encargos profesionales que pueden desarrollarse sobre la información de períodos intermedios, resolución técnica (FACPCE) 51 dispone que:

- a) si la cooperativa emite estados contables de períodos intermedios: debe realizarse una revisión;
- b) si la cooperativa emite balances de sumas y saldos, el contador puede emitir (a requerimiento del comitente):
 - 1) Si la cooperativa es Ente Pequeño en los términos de la segunda parte de la resolución técnica (FACPCE) 41 (considerando solo el parámetro de ingresos):
 - Informe de revisión;
 - Certificación;
 - Informe especial.
 - 2) Restantes casos:
 - Informe de revisión;
 - Informe especial.

La armonización con la resolución técnica (FACPCE) 37 y las normas del IAASB aprobadas por la FACPCE incluye el reemplazo del concepto de errores observados por incorrecciones observadas, expresión que utilizan dichas normas.

Finalmente destacamos que la modificación aprobada por la resolución técnica (FACPCE) 51 expresa que en el informe del contador deben mostrarse las incorrecciones significativas que se han tomado conocimiento y que afectan a los estados contables o al balance de sumas y saldos.

3. Modificaciones al Anexo II - Dispensas para Entes cooperativos que sean entes pequeños

Con la nueva redacción del Anexo II de la resolución técnica (FACPCE) 24 dispuesta por la resolución técnica (FACPCE) 51, los entes cooperativos que cumplan con la definición de ente pequeño (EP) de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes, podrán optar por utilizar alguna de las siguientes dispensas:

- a) no exponer la información especial sobre el Capital Cooperativo, requerida en la sección 4.6.5. "Información sobre el capital cooperativo", de la resolución técnica (FACPCE) 24 [modificada por RT (FACPCE) 51].
- b) no presentar en forma detallada por cada sección los resultados generados por la gestión cooperativa con asociados y no asociados, salvo que el ente de contralor así lo requiera en su normativa para determinado tipo de entidades.

Para comprender el alcance de la dispensa, recordemos que la sección 4.6.5 de la resolución técnica (FACPCE) 24 [modificada por RT (FACPCE) 51] requiere que el ente cooperativo informe:

- a) las condiciones que establece la ley y/o el estatuto social para atender las solicitudes de devolución de sus aportes por parte de los asociados;
- b) un detalle con el saldo inicial pendiente de reintegro, las solicitudes de devolución (en monto y en cantidad de asociados) realizadas por año, las devoluciones realizadas en el mismo período y el saldo final pendiente de reintegro. Esta información debe cubrir los últimos cinco años;
- c) si hubiere una restricción en la devolución de los aportes solicitados por los asociados, como consecuencia de normas vigentes y decisiones de la asamblea.

4. Vigencia de la resolución técnica (FACPCE) 51

En cuanto a la entrada en vigor de la resolución técnica (FACPCE) 51, el artículo 2 de su primera parte recomienda que los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas establezcan su vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2022, permitiendo su aplicación anticipada, y, cuando fuere aplicable, para los estados contables de períodos intermedios correspondientes a dichos ejercicios.

III - CONCLUSIONES

Tal como hemos indicado en esta colaboración, las modificaciones aprobadas por la resolución técnica (FACPCE) 51 tienen por finalidad actualizar la resolución técnica (FACPCE) 24 para armonizarla con las actuales normas en materia de exposición contable y las nuevas normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados que pueden aplicarse a la información contable de los entes cooperativos.

Asimismo, se han introducido nuevas secciones que tiene como objetivo cubrir vacíos entre las cuales destacamos las referidas a la absorción de quebrantos acumulados y el destino de los resultados por la prescripción de pasivos originados en el reintegro de capital aportado en caso de retiro y/o baja de asociados y por intereses al capital.

También se realizan aclaraciones al texto de secciones ya existentes, destacándose las referidas a los valores a capitalizar, la reserva especial y los resultados diferidos para armonizar su texto con lo dispuesto por la resolución técnica (FACPCE) 31.

Finalmente destacamos que resulta de gran importancia la ratificación de aplicación de las resoluciones técnicas (FACPCE) 41 y 42 por parte de los entes cooperativos, disponiendo la [resolución técnica \(FACPCE\) 51](#) simplificaciones adicionales en materia de revelación de información contable para aquellos que califican como EP.

En nuestra opinión, se ha logrado una adecuada actualización de la resolución técnica (FACPCE) 24 que permite a los profesionales en ciencias económicas contar una norma plenamente integrada en el contexto de las restantes normas contables y de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados.

IV - BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Casal, Armando M.: "Nuevas normas técnicas y profesionales aplicables a las cooperativas: Resolución técnica (FACPCE) 24/2008" - Profesional y Empresaria (D&G) - ERREPAR - junio de 2008.

- Fowler Newton, Enrique: "La resolución técnica 24, sobre normas de contabilidad y auditoría para cooperativas" - Enfoques - LL - junio 2008.

- Fowler Newton, Enrique: "Resoluciones técnicas y otros pronunciamientos de la FACPCE sobre contabilidad, auditoría y sindicatura" - Año 2013 - LL.

- Torres, Carlos F.: "Normas Contables para Entes Cooperativos" - 2a ed. - año 2016 - Ed. Osmar Buyatti.

Cita digital: EOLDC104848A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.