

TÍTULO:	RESOLUCIÓN (INAES) 996/2021. ADOPCIÓN DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 51 CON MODIFICACIONES Y ACLARACIONES Y RESOLUCIÓN (MD - FACPCE) 1063/2021
AUTOR/ES:	Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIII
PÁGINA:	-
MES:	Marzo
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

CARLOS J. SUBELET
MARÍA C. SUBELET

RESOLUCIÓN (INAES) 996/2021. ADOPCIÓN DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 51 CON MODIFICACIONES Y ACLARACIONES Y RESOLUCIÓN (MD - FACPCE) 1063/2021

Los autores analizan en esta colaboración la reciente resolución (INAES) 996/2021 mediante la cual el INAES dispone la aplicación obligatoria para las cooperativas de la resolución técnica 51 de la FACPCE sobre aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría, haciendo hincapié en las modificaciones y aclaraciones que introduce respecto del texto aprobado por el organismo profesional. También abordan la flamante resolución 1063/2021 de la Mesa Directiva de la FACPCE que modifica la [resolución técnica \(FACPCE\) 51](#) para adecuarla a la [resolución \(INAES\) 996/2021](#).

I - INTRODUCCIÓN

En junio de 2021 el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES) dictó la resolución 996/2021 mediante la cual dispuso la aplicación obligatoria para las cooperativas, del nuevo texto de las *Normas profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos*, resolución técnica (RT) 51 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) con las aclaraciones y modificaciones contenidas en el Anexo I de la norma del organismo de control.

Si bien el INAES participó del período de consulta del proyecto de resolución técnica que dio lugar a la [RT \(FACPCE\) 51](#), adoptó dicha norma pero realizando modificaciones, algunas de las cuales pueden tener un impacto significativo sobre los estados contables.

En noviembre de 2021, la Mesa Directiva (MD) de la FACPCE “*ad referendum*” de la Junta de Gobierno aprobó la resolución 1063/2021 mediante la cual modificó la RT (FACPCE) 51, con el fin de alinear el texto de la norma profesional con el Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021.

En las secciones siguientes de esta colaboración analizaremos las principales aclaraciones y modificaciones contenidas en la resolución (INAES) 996/2021, presentando ejemplos prácticos con nuestra interpretación de aquellas cuestiones que resultan ser muy relevantes.

II - DESARROLLO

1. Análisis articulado de la resolución (INAES) 996/2021

1.1. Artículo 1

En ejercicio de las facultades reglamentarias que otorgan los artículos 39 y 81 de la ley 20337, el INAES aprueba como norma de aplicación obligatoria para las cooperativas, el nuevo texto de las *Normas profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos*, RT (FACPCE) 51 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) con las aclaraciones y modificaciones contenidas en el Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021.

En las siguientes secciones de esta colaboración utilizaremos la expresión “RT (FACPCE) 51 (modificada)” para referirnos a la RT (FACPCE) 51 con las aclaraciones y modificaciones contenidas en el Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021.

1.2. Artículo 2

El artículo 2 de la resolución (INAES) 996/2021 dispone que la RT (FACPCE) 51 (modificada) será de aplicación para los estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2022, permitiéndose la aplicación anticipada para ejercicios y períodos intermedios cuyos estados contables se encuentren pendientes de aprobación por el Consejo de Administración de la respectiva cooperativa a la fecha de publicación de la resolución, lo que ocurrió el 24/6/2021.

1.3. Artículo 3

El artículo 3 de la resolución (INAES) 996/2021 ratifica la postura del organismo de control de considerar como integrante del patrimonio neto al capital suscrito por los asociados y las sucesivas capitalizaciones de ajuste de capital y de excedentes repartibles que les fueran adjudicados.

1.4. Artículo 4

Mediante el artículo 4 de la resolución (INAES) 996/2021 se dispone que los informes trimestrales a confeccionar por el auditor, según lo dispuesto por el artículo 81 "in fine" de la ley 20337, son tres quedando el cuarto subsumido en el informe anual que acompaña a los estados contables de cada ejercicio social.

1.5. Artículo 5

El artículo 5 de la resolución (INAES) 996/2021 aclara que el término "venta" de la RT (FACPCE) 51, cuando está referido a operaciones con los asociados debe entenderse para todo fin legal y fiscal como servicio o distribución proveniente de la gestión cooperativa.

Ello resulta de gran importancia para las cooperativas que realizan la prestación y/o distribución de servicios de energía eléctrica, agua potable, entre otros.

1.6. Artículo 6

El artículo 6 de la resolución (INAES) 996/2021 deroga la resolución (INAES) 247/2009 que aprobó la RT (FACPCE) 24 en su redacción original.

2. Análisis del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 y resolución (MD - FACPCE) 1063/2021

2.1. Acápite A

La sección 4.3, tercer párrafo de la RT (FACPCE) 51 prevé que en el caso de las cooperativas de trabajo, la contraprestación otorgada a los asociados por los servicios prestados durante el ejercicio constituye un componente del costo del servicio prestado, debiéndose desagregar de los demás costos vinculados con los dichos servicios, inclusive si aquella fue realizada como un anticipo de retornos.

Respecto de esta cuestión, el acápite A del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 ratifica lo dispuesto por la RT (FACPCE) 51, destacando que la contraprestación a los asociados por los servicios prestados no constituye un anticipo de retornos a los asociados.

2.2. Acápite B

2.2.1. Cuestiones generales

El segundo párrafo de la sección 4.4.1.1 y el tercer párrafo de la sección 5.4 de la RT (FACPCE) 51, expresan que la capitalización del ajuste de capital es atribución de la asamblea, debiendo constar en el orden del día. En el caso de que la asamblea no hubiera resuelto sobre dicho punto, se mantendrá el saldo en el rubro "Ajuste de capital". Si la asamblea hubiera decidido expresamente no capitalizar el ajuste de capital, deberá discriminarse como "Ajuste del capital no capitalizado".

Respecto de esta cuestión, el acápite B del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 realiza una modificación relevante al disponer que la asamblea debe expedirse obligatoriamente sobre el destino del ajuste de capital del ejercicio considerado, y en caso de no decidir su capitalización o decidir que sea parcial, los importes no capitalizados por la asamblea serán denominados "Ajuste de capital irrepartible" en las condiciones que establece para las reservas la ley 20337 en sus artículos 2 y 36.

Por su parte, el artículo 1 de la resolución (MD - FACPCE) 1063/2021, resolvió modificar el segundo párrafo de la sección 4.4.1.1 de la RT (FACPCE) 51, incluyendo la nota al pie 2 por el siguiente texto:

"Debe discriminarse lo que la asamblea ha decidido no capitalizar (bajo la denominación 'Ajuste del capital irrepartible2' -es decir, no distribuible-), de lo que se encuentra pendiente de resolución por la asamblea (bajo la denominación 'Ajuste de capital del ejercicio')."

2 Expresión utilizada en el punto B del Anexo I de la resolución general (INAES) 996/2021".

Asimismo, el artículo 3 de la resolución (MD - FACPCE) 1063/2021, resolvió reemplazar el tercer párrafo de la sección 5.4 de la RT (FACPCE) 51 incluyendo la nota 4 al pie por el siguiente texto:

"La capitalización del 'ajuste de capital' es atribución de la asamblea y tiene que constar en el orden del día de esta. Si esa decisión no es tomada por la asamblea se mantendrá en el rubro 'Ajuste del capital irrepartible4' (es decir, no distribuible)."

4 Expresión utilizada en el punto B del Anexo I de la resolución general (INAES) 996/2021".

Con estas modificaciones se ha armonizado la norma profesional con la norma del ente regulatorio.

2.2.2. Obligatoriedad del tratamiento del destino del ajuste de capital. Alcance temporal

Tal como señalamos anteriormente, la norma del organismo de control dispone la obligatoriedad del tratamiento de la capitalización del ajuste de capital por la asamblea, pero con la aclaración de referirse al "ajuste de capital del ejercicio considerado".

Aquí surgen dos interrogantes:

a) Al aplicar por primera vez la norma ¿el ajuste de capital es el total acumulado al cierre del ejercicio que trata la asamblea o solo el resultante de la reexpresión del capital por la inflación ocurrida en el ejercicio considerado?

b) ¿cuándo se aplicaría esta norma atendiendo a la vigencia general de la resolución (INAES) 996/2021?

Respecto del primer interrogante, somos de la opinión que la expresión "ajuste de capital del ejercicio considerado" debe interpretarse como el total acumulado al cierre del ejercicio que trata la asamblea, puesto que dicho monto es sobre el cual puede tomarse la decisión de capitalizarlo o no.

En cuanto a la aplicación de esta norma, consideramos que deberá efectuársela en ocasión de la celebración de la respectiva asamblea que dé tratamiento al destino del ajuste de capital. Para precisar lo anterior, veamos el siguiente ejemplo.

Una cooperativa con cierre el 30/6/xx de cada año, que no opta por la aplicación anticipada de la resolución (INAES) 996/2021, debe aplicarla por primera vez para el ejercicio iniciado el 1/7/2022. En consecuencia, la asamblea realizada en octubre de 2022 deberá obligatoriamente expedirse sobre la capitalización o no del ajuste de capital del ejercicio cerrado al 30/6/2022. En caso de no capitalizarlo, se deberá contabilizar dicho saldo como "Ajuste de capital irreplicable" con fecha octubre de 2022 y exponerse como tal en los estados contables por el ejercicio cerrado al 30/6/2023.

2.3. Acápites C

2.3.1. Cuestiones generales

La sección 4.4.1.4 de la RT (FACPCE) 51 se refiere a los "Otros ajustes al patrimonio neto no capitalizables", que incluye los conceptos provenientes de la reexpresión inicial del patrimonio neto, que en virtud de disposiciones del órgano de aplicación no puedan ser capitalizados. En este rubro se incluirán los remanentes de saldos de actualizaciones legales (por ejemplo, saldo de actualización contable L. 20337).

También se incluye aquí el "Ajuste global al patrimonio neto" de la resolución (SAC) 615/1986 cuando la cooperativa hubiera optado por el régimen simplificado de reexpresión que admitía dicha norma.

Respecto de este punto, el acápite C del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 realiza una modificación relevante al disponer que los importes del rubro "Otros ajustes al patrimonio neto no capitalizables" deberán ser imputados a la reserva especial del artículo 42 de la ley 20337.

Ello implica la desaparición del rubro "Otros ajustes al patrimonio neto no capitalizables".

2.3.2. Pase de los "Otros ajustes al patrimonio neto no capitalizables" a "Reserva especial". Alcance temporal y exposición en el estado de evolución del patrimonio neto

Respecto de la aplicación de esta modificación, surgen dos interrogantes:

- a) ¿cuándo se aplicaría esta norma atendiendo a la vigencia general de la resolución (INAES) 996/2021?
- b) ¿cómo se expone en el estado de evolución del patrimonio neto el pase de los "Otros ajustes al patrimonio neto no capitalizables" a "Reserva especial"?

En cuanto a la vigencia, esta disposición se aplica conforme la vigencia general de la resolución (INAES) 996/2021. En nuestra opinión, si no se opta por la aplicación anticipada de la norma, los estados contables que correspondan a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2022 deberán reflejar el pase de los "Otros ajustes al patrimonio neto no capitalizables" a "Reserva especial". Hemos de destacar también que la norma guarda silencio respecto de si la reclasificación debe realizarse en forma retroactiva.

Respecto a la forma en la cual se realiza la exposición de la transferencia de los saldos iniciales acumulados en la cuenta "Otros ajustes al patrimonio neto no capitalizables" a "Reserva especial", entendemos que ello debería realizarse como una modificación de la información de los ejercicios anteriores, en los términos de la RT (FACPCE) 8, Capítulo II, sección F.

Dicha sección indica:

"F. MODIFICACIÓN DE LA INFORMACIÓN DE EJERCICIOS ANTERIORES

Quando por aplicación de las normas del punto 4.10 (Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores) de la segunda parte de la resolución técnica 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general) se computen ajustes de ejercicios anteriores:

- a) Deberá exponerse su efecto sobre los saldos iniciales que se presenten en el estado de evolución de patrimonio neto y, cuando correspondiere, en el estado de flujo de efectivo.**
- b) Deberán adecuarse las cifras correspondientes al (o a los) período (s) precedente (s) que se incluyan como información comparativa.**

Quando las modificaciones no se originen en ajustes de resultados de ejercicios anteriores sino que obedezcan a la forma de presentación o a la clasificación de las partidas de los estados contables, también se adecuarán los importes correspondientes a la información de períodos anteriores a exponer en forma comparativa.

Cada vez que exista modificación de la información de ejercicios anteriores deberá exponerse: a) la naturaleza de la modificación; b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han adecuado; y c) el motivo de la modificación.

Quando sea impracticable determinar los efectos del cambio de una norma o de un criterio contable o de la corrección de un error sobre la información comparativa en uno o más períodos anteriores para los que se presente la información, la entidad modificará los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del período más antiguo para el que la modificación retroactiva sea practicable, que podría ser el propio período corriente, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese período.

La aplicación retroactiva a un período anterior será impracticable a menos que sea posible determinar el efecto acumulado de tal aplicación retroactiva sobre los saldos del estado de situación patrimonial tanto al inicio como al cierre de ese período.

Toda adecuación de la información comparativa correspondiente al (o a los) períodos (s) precedente (s) no afectan a los estados contables correspondiente (s) a ese (o a esos) período (s) originalmente emitidos, ni a las decisiones tomadas en base a él (o a ellos)". (El destacado nos pertenece).

En consecuencia, como se trata de un cambio en una norma de exposición corresponde:

- a) exponer su efecto sobre los saldos iniciales que se presenten en el estado de evolución de patrimonio neto,
- b) adecuar las cifras correspondientes al período precedente que se incluya como información comparativa, y
- c) exponer la naturaleza de la modificación, el importe de cada partida que se ha adecuado y el motivo de la modificación.

2.3.3. Modificación dispuesta por la resolución (MD - FACPCE) 1063/2021, artículo 2

El artículo 2 de la resolución (MD - FACPCE) 1063/2021 reemplaza la sección 4.4.1.4 de la RT (FACPCE) 51 por el siguiente

texto:

"4.4.1.4. Otros ajustes al patrimonio neto no capitalizables: Norma de transición

En este rubro estaban incluidos:

- a. los conceptos provenientes de la reexpresión inicial del patrimonio neto, que, en virtud de disposiciones del órgano de aplicación, no podían ser capitalizados; y
- b. los remanentes de saldos de actualizaciones legales (ejemplo: saldo de actualización contable ley 20337).

Al comienzo del primer ejercicio en el que un ente cooperativo aplique por primera vez las disposiciones de esta resolución técnica, deberá imputar el importe del rubro 'Otros ajustes del patrimonio neto no capitalizables' a la reserva especial del artículo 42 de la ley 20337, de conformidad con las normas reglamentarias aplicables".

Tal como puede apreciarse la solución adoptada por la resolución (MD - FACPCE) 1063/2021 es distinta con lo que propusimos anteriormente, ya que como norma de transición, dispone que la reclasificación de los "Otros ajustes del patrimonio neto no capitalizables" a "Reserva especial" se realice al comienzo del primer ejercicio sin modificar la información comparativa.

2.4. Acápites D

2.4.1. Cuestiones generales

La sección 4.6.8.2 de la RT (FACPCE) 51 dispone que en caso de disminuciones de reservas por absorción de pérdidas, deberá aclararse la existencia de una restricción a la distribución de excedentes hasta la recomposición del saldo absorbido e informar el importe pendiente de recomposición, clasificado por ejercicio en que fue utilizado.

Respecto de este punto, el acápite D del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 realiza una modificación relevante al disponer que también corresponden considerar como restricciones a la distribución de excedentes los importes que deban destinarse a la recomposición de los saldos de las cuentas "Ajuste de capital irrepatriable" y "Ajuste de capital del ejercicio", incrementando en ambos casos el "Ajuste de capital irrepatriable".

2.4.2. Comentarios

Esta norma busca la armonización con la modificación introducida por el acápite B del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 que crea la partida "Ajuste de capital irrepatriable", la cual puede ser utilizada para la absorción de quebrantos.

Pero destacamos que una vez decidida la utilización del "Ajuste de capital" del ejercicio para absorber quebrantos, su recomposición cuando existan excedentes se realiza con imputación a "Ajuste de capital irrepatriable". De ese modo se ratifica la intención del INAES de que el Ajuste de capital solo refleje el importe generado en el ejercicio respecto del cual la asamblea debe tomar una decisión sobre su destino.

2.5. Acápites E

2.5.1. Cuestiones generales

La sección 5.6 de la RT (FACPCE) 51 regula la forma en que ha de llevarse a cabo la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, estableciendo para ello un orden de imputación de las partidas del patrimonio neto. Dicho orden ha de seguirse, salvo disposiciones legales o reglamentarias en contrario.

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



Figura 1 – Orden de Absorción y recomposición S/RT N° 51

Respecto de este punto, el acápite E del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 realiza una modificación relevante al disponer que no corresponde tomar en cuenta las expresiones "Reserva por revaluación de activos" y "Otros ajustes al patrimonio neto no capitalizables", en virtud de lo dispuesto en el acápite C anterior.

En consecuencia, la figura 2 reproduce el orden de absorción y recomposición conforme la resolución (INAES) 996/2021.



(*) Se lo reconstituye como Ajuste del Capital Irrepartible

Figura 2 – Orden de Absorción y recomposición s/ Resolución (INAES) N° 996/2021

2.5.2. Comentarios

Esta norma busca la armonización con la modificación introducida por el acápite C del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021, mediante la cual se dispone que el saldo de la partida "Otros ajustes al patrimonio neto no capitalizables" se transfiera a la "Reserva especial".

Entendemos que la imposibilidad de utilizar la "Reserva por revaluación de activos" para absorber quebrantos acumulados no posee otro fundamento más que la intención del organismo de control de impedir tal compensación.

2.5.3. Agregado dispuesto por la resolución (MD - FACPCE) 1063/2021, artículo 4

El artículo 4 de la resolución (MD) 1063/2021 dispone el agregado a la sección 5.6 de la nota al pie que se transcribe a continuación:

"5 El Punto E del Anexo I de la Resolución General de INAES 996/2021 dispuso que corresponde no tomar en cuenta las expresiones 'Reserva por revaluación de activos' y 'Otros ajustes al patrimonio neto no capitalizables'".

Tal como puede apreciarse, no se ha modificado la RT (FACPCE) 51 para adaptarla a la norma reglamentaria, tan solo se ha agregado una referencia a la diferencia entre ambas normas.

2.6. Acápite F

2.6.1. Cuestiones generales

La sección 5.9 de la RT (FACPCE) 51 indica cuáles son las normas contables profesionales no aplicables a las cooperativas, mencionando las referidas a la determinación del resultado por acción ordinaria.

Respecto de este punto, el acápite F del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 realiza una modificación al disponer que tampoco le resultan de aplicación las normas de la sección 5.19.6 de la RT (FACPCE) 17, porque los excedentes de las cooperativas no se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias.

2.7. Acápite G

2.7.1. Cuestiones generales

El anexo II de la RT (FACPCE) 51 establece dispensas para las cooperativas que califican con la definición de ente pequeño (EP) de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes. Así 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 RT (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 control así lo requiera en su normativa para determinado tipo de entidades.

Respecto de este punto, el acápite G del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 realiza una modificación al inciso b) del Anexo II de la RT (FACPCE) 51, reemplazándolo por la no obligatoriedad de la clasificación seccional de sus activos y pasivos contemplada en el quinto párrafo de la sección 4.6.7.2. de la RT (FACPCE) 51.

En consecuencia, sí se debe presentar en forma detallada por cada sección los resultados generados por la gestión cooperativa con asociados y no asociados, pero podrán no presentarse los activos y pasivos clasificados por secciones.

2.7.2. Modificaciones dispuestas por la resolución (MD - FACPCE) 1063/2021, artículos 7 y 8

El artículo 7 de la resolución (MD - FACPCE) 1063/2021 dispone el agregado como apartado c) al Anexo II: "Dispuestas para Entes Cooperativos que sean Entes Pequeños" del siguiente texto:

"c. Cuando un ente cooperativo no aplicare lo dispuesto en el punto b. anterior, no será obligatoria la clasificación seccional de sus activos y pasivos, contemplada en el quinto párrafo de la sección 4.6.7.2. de la presente Resolución Técnica".

Por su parte, el artículo 8 de la resolución (MD - FACPCE) 1063/2021 dispone el agregado de una nota al pie al apartado b) del Anexo II, cuyo texto es el siguiente:

"6 Respecto de la posibilidad de aplicar esta dispensa, se deberá considerar, de corresponder, lo establecido en el punto G

del Anexo I de la Resolución General (INAES) 996/2021”.

Tal como puede observarse, ahora se ha incorporado a la RT (FACPCE) 51 la dispensa adicional contemplada por la norma del organismo de control y se menciona que la aplicación de la dispensa del apartado b) del Anexo II no es admitida por el organismo de control.

2.8. Acápites H

2.8.1. Cuestiones generales

El acápite G del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 requiere que en notas a los estados contables, las cooperativas informen su situación respecto a la contribución especial de la ley 23427, incorporando la siguiente información adicional al cierre del ejercicio:

1. Si la cooperativa se encuentra alcanzada por el artículo 16, último párrafo, indicando en su caso el número de inscripción en la AFIP;
2. Detalle de los pagos realizados en el ejercicio en concepto de anticipos y de saldo de declaración jurada, indicando fecha, importe y forma de cancelación;
3. En caso de corresponder, las causas por las cuales la cooperativa no ha efectuado pago alguno;
4. Existencia de deuda devengada o exigible al cierre del ejercicio.

2.9. Acápites I

2.9.1. Cuestiones generales

El acápite I del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 establece que, como excepción a lo dispuesto por la resolución (INAES) 419/2019⁽¹⁾, la nota a los estados contables mencionada en el acápite H del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 y la referida a la información complementaria de la sección 4.6.4. de la RT (FACPCE) 51, deberán ser indicadas en valores nominales sin necesidad de realizar su comparación con el ejercicio anterior.

Recordemos que la sección 4.6.4 de la RT (FACPCE) 51 requiere que se detalle una conciliación entre el saldo al inicio y el saldo al cierre discriminando el importe constituido en el ejercicio y las aplicaciones clasificadas por su naturaleza, para los fondos de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal y fondo de educación y capacitación cooperativas.

2.10. Acápites J

2.10.1. Cuestiones generales

El acápite J del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 dispone que los subsidios no reintegrables recibidos por las cooperativas para ser aplicados a la inversión en activos fijos deben contabilizarse como “Resultados Diferidos”, imputándolos como ingresos de cada ejercicio en función de la vida útil de los correspondientes activos. En tal caso, en notas a los estados contables deberá detallarse el importe original y el saldo pendiente de absorción de los referidos subsidios.

Esta cuestión es muy importante para las cooperativas que suelen recibir subsidios del Estado (en sus distintos niveles), por ejemplo, para realizar obras de electrificación rural, construcción de estaciones transformadoras de localidades aisladas de los grandes conglomerados urbanos, etcétera.

2.10.2. Análisis de la cuestión

a) Normas contables

Las Normas contables profesionales argentinas (NCPA) [aquellas aprobadas por la FACPCE y distintas de la RT (FACPCE) 26] no consideran en general el tratamiento de los subsidios, excepto para el caso de los activos biológicos conforme la RT (FACPCE) 22 [modificada por RT (FACPCE) 46].

Ante ello, y para determinar el tratamiento contable, deben aplicarse las normas de la RT (FACPCE) 17, sección 9 para los “casos no previstos”.

Dicha sección indica que las cuestiones no previstas serán resueltas por la Dirección del ente emisor de los estados contables aplicando para la formación de su juicio las normas, reglas o conceptos con el siguiente orden de prioridad:

1. requerimientos de la RT (FACPCE) 17 y otras normas contables emitidas por la FACPCE (excepto las NIIF y la NIIF para las pymes) que traten temas similares y relacionados;
2. reglas generales de la sección 4 de la RT (FACPCE) 17;
3. conceptos del Marco Conceptual de la RT (FACPCE) 16;
4. si no se pudiera resolver, se aplican otras fuentes, por ejemplo las NIIF.

Conforme lo anterior, la norma similar aplicable es la sección 8.2 de la RT (FACPCE) 22 [modificada por la RT (FACPCE) 46] que trata los subsidios.

Conforme a ello, un subsidio del Estado, no sujeto al cumplimiento de condiciones futuras, se reconocerá en el resultado del período solo cuando dicho subsidio se convierta en exigible y su percepción sea altamente probable.

Si el subsidio del Estado está condicionado al cumplimiento de algunas condiciones en el futuro, incluyendo situaciones en las que el subsidio requiere que la entidad desarrolle o no desarrolle ciertas actividades, la entidad reconocerá el subsidio en el resultado del período solo cuando se hayan cumplido las condiciones requeridas y su percepción sea altamente probable.

Si nos centramos en el subsidio recibido por la cooperativa para ser aplicado a la inversión en activos fijos, puede ocurrir que esté solo condicionado a la efectiva construcción de dicho activo. De allí que, aplicando las pautas antes descritas podemos concluir que, una vez construido tal activo fijo, el subsidio debe reconocerse como resultado. Mientras esté pendiente la construcción del activo fijo, el importe percibido por la cooperativa representa un pasivo, que, a su vez, constituye una obligación de hacer.

Ello implica un tratamiento disímil respecto de lo dispuesto por la norma del INAES que estamos comentando.

Para ilustrar el impacto de tal diferencia, planteamos a continuación un ejemplo.

La Cooperativa del Centro Ltda. cierra ejercicio el 30/6/2021. En enero de 2021 recibió subsidio de \$ 5.000.000 para la

construcción de una estación transformadora, percibiendo el total en dicha fecha. En junio de 2021 se finaliza la obra a un costo de \$ 7.000.000, afrontando la cooperativa el mayor costo. Se estima la vida útil de la estación transformadora en 10 años, comenzando a operar en el próximo ejercicio.

Se conocen los siguientes coeficientes de reexpresión al cierre (Valores supuestos):

Período	Coef. reexp.
1/2021	1,20447
6/2021	1

A) Tratamiento contable conforme la resolución (INAES) 996/2021

El subsidio se expone como Resultados diferidos - Subsidios en el ejercicio cerrado al 30/6/2021, por el siguiente importe:

Período	Importe histórico (A)	Coeficiente (B)	Importe reexp. (A x B)
Enero 2021	\$ 5.000.000	1,20447	\$ 6.022.370

Anualmente, en los próximos 10 ejercicios (en que operará el activo fijo), se imputará como resultados ajenos a la gestión cooperativa la suma de \$ 602.237.

B) Tratamiento contable conforme las Normas contables profesionales argentinas

El subsidio se expone como Resultados ajenos a la gestión cooperativa - Subsidios en el ejercicio cerrado al 30/6/2021, por el siguiente importe:

Período	Importe histórico (A)	Coeficiente (B)	Importe reexp. (A x B)
Enero 2021	\$ 5.000.000	1,20447	\$ 6.022.370

Se imputa al resultado la totalidad del subsidio en el ejercicio contable cerrado al 30/6/2021, puesto que se ha concluido instalación de la estación transformada al cierre, es decir que se cumplió la condición de otorgamiento.

b) Impacto sobre los informes de aseguramiento de la [RT \(FACPCE\) 37](#)

Tal como puede observarse en el ejemplo del punto anterior, puede resultar significativa la diferencia entre el tratamiento acordado a los subsidios vinculados con activos fijos conforme las normas contables profesionales argentinas y las normas de la resolución (INAES) 996/2021. Ello en cuanto al importe del excedente reconocido en el estado de resultados, cuantía y/o composición del patrimonio neto.

Dado que la cooperativa está obligada a confeccionar sus estados contables conforme las normas de la resolución (INAES) 996/2021, a los fines de determinar el tenor del informe de aseguramiento a emitirse por el contador público, cabe evaluar si tales normas constituyen un marco de presentación razonable o uno de cumplimiento, en los términos de la RT (FACPCE) 37.

Conforme las definiciones contenidas en el Glosario de términos de la RT (FACPCE) 37, un marco de información destinado a la preparación de estados contables con fines generales se presume aceptable para concluir sobre presentación razonable cuando sus normas provienen de disposiciones legales o reglamentarias, en la medida que no estén presentes indicadores que puedan rebatir tal presunción, como ser, la existencia de diferencias significativas con el marco que utilizaría el contador para concluir sobre presentación razonable de conformidad con las normas contables profesionales argentinas, en cuyo caso el contador evaluará las razones para esas diferencias, y si la aplicación de las convenciones contables del marco legal o regulatorio, o la descripción de ese marco en los estados contables, puede dar lugar a información que induzca a error. Si el marco de información no se considera aceptable para concluir sobre presentación razonable, puede serlo para concluir sobre el cumplimiento de sus requerimientos.

Recordemos también que, conforme el Glosario de términos de la RT (FACPCE) 37, un marco de presentación razonable debe reconocer de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación razonable de los estados contables, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación razonable de los estados contables.

En nuestra opinión, las normas de la resolución (INAES) 996/2021 no contemplan las condiciones antes descritas de los marcos de presentación razonable. Además, consideramos que si el tratamiento contable de los subsidios implicara para el caso particular una diferencia significativa con la información que resultaría de aplicar las NCPA, podría llevar a concluir al contador que realiza un encargo de aseguramiento sobre los estados contables de la cooperativa que las normas de la resolución (INAES) 996/2021 constituirían un "marco de cumplimiento".

Si bien la resolución (INAES) 996/2021 no modifica la RT (FACPCE) 51 en lo atinente a la aplicación de la RT (FACPCE) 37, nos preguntamos si el INAES aceptará informes de aseguramiento donde la opinión o conclusión, según corresponda, esté redactada en los términos de marco de cumplimiento y no de marco de presentación razonable.

2.10.3. Modificaciones dispuestas por la resolución (MD - FACPCE) 1063/2021, artículos 5 y 6

a) Cuestión general

El artículo 5 de la resolución (MD - FACPCE) 1063/2021 dispone el agregado del apartado 2) al Anexo I "Guía de aplicación

de las normas generales y de esta Resolución a los Entes Cooperativos” de la RT (FACPCE) 51, cuyo texto reproducimos a continuación:

"2. Subsidios no reintegrables recibidos por las cooperativas para ser aplicados a la inversión en activos fijos

Los subsidios no reintegrables recibidos por las cooperativas para ser aplicados a la inversión en activos fijos deben contabilizarse como 'Resultados Diferidos', imputándolos como ingresos de cada ejercicio en función de la vida útil de los correspondientes activos. En tal caso, en notas a los estados contables deberá detallarse el importe original y el saldo pendiente de absorción de los referidos subsidios.

Una entidad que aplique las normas contables vigentes no deberá extender este tratamiento, por analogía, para resolver la forma de contabilizar otros subsidios".

Como consecuencia del anteriormente mencionado agregado, el artículo 6 de la resolución (MD - FACPCE) 1063/2021 dispone la re enumeración en el Anexo I como apartado "3. Guía de aplicación de las normas generales" al actual apartado "2. Guía de aplicación de las normas generales".

b) Comentarios

Tal como puede observarse, la resolución (MD - FACPCE) 1063/2021 modifica la RT (FACPCE) 51 para adoptar el tratamiento dispuesto por ella para los subsidios no reintegrables recibidos por las cooperativas para ser aplicados a la inversión en activos fijos.

Ello entonces elimina la diferencia que reseñamos al comienzo de esta sección, pero cabe observar que la norma expresamente prohíbe la extensión de este tratamiento por analogía para la resolución del tratamiento contable a otros subsidios.

2.11. Acápite K

2.11.1. Cuestiones generales

El acápite K del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 dispone que las operaciones con no asociados deben ser claramente individualizadas a los efectos de la registración contable y de la confección del balance, estado de resultados y demás cuadros anexos. Los excedentes generados por la prestación de servicios a no asociados deben ser destinados a la reserva especial del artículo 42 de la ley 20337.

2.12. Acápite L

2.12.1. Cuestiones generales

El acápite L del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 aclara que continúan en vigencia las resoluciones del INAES referidas a modelos de estados contables simplificados para las cooperativas de trabajo.

2.13. Acápite M

2.13.1. Cuestiones generales

En el acápite M del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 se indica que las cooperativas sometidas al control del Banco Central de la República Argentina y la Superintendencia de Seguros de la Nación deben registrar los informes en el Libro Informe de Auditoría, conforme la metodología que establezcan esos órganos de control.

2.14. Acápite N

2.14.1. Cuestiones generales

El acápite N del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021 dispone que la documentación a remitir a la autoridad de aplicación de la ley 20337 y a los órganos locales competentes de acuerdo con el artículo 41 de dicha ley, deberá estar firmada por las autoridades de la entidad (memoria, estados contables y demás documentos), el síndico (informe del síndico y estados contables, a efectos de su identificación con dicho informe) y el auditor (informe del auditor y estados contables, a efectos de su identificación con dicho informe).

III - CONCLUSIONES

Tal como hemos indicado en esta colaboración, la resolución (INAES) 996/2021 aprueba la RT (FACPCE) 51 con ciertas aclaraciones y modificaciones, como norma obligatoria para los ejercicios anuales iniciados a partir del 1/1/2022, permitiéndose su aplicación anticipada.

Entre las modificaciones destacamos la supresión del rubro "Otros ajustes al patrimonio neto", cuyo saldo se transfiere a la reserva especial del artículo 42 de la ley 20337, lo cual permite depurar el patrimonio neto de estas partidas de muy antigua data.

Consideramos positiva la obligación de tratar en ocasión de cada asamblea la capitalización o no del ajuste de capital del ejercicio, ello y la creación del rubro de "Ajuste del capital irrepartible" contribuyen a un mejor ordenamiento del patrimonio neto cooperativo.

Por el contrario, no encontramos razones técnicas por las cuales se impide utilizar la "Reserva por revaluación de activos" para absorber los quebrantos acumulados, así como también consideramos inapropiado clasificar como "Resultados diferidos" los subsidios recibidos por las cooperativas para ser aplicados a la inversión en activos fijos, con imputación a resultados a medida que se consume la vida útil de aquellos. Esto último implica un apartamiento del principio de devengado para el reconocimiento de resultados.

Para salvar las diferencias entre la RT (FACPCE) 51 y la resolución (INAES) 996/2021, la Mesa Directiva de la FACPCE dictó la resolución (MD - FACPCE) 1063/2021, mediante la cual introdujo modificaciones a la RT (FACPCE) 51 con miras de alinearla con las modificaciones dispuestas por la norma del ente de control.

En nuestra opinión, salvo por las cuestiones antes indicadas, creemos que resultan razonables y apropiadas las aclaraciones y modificaciones realizadas por el INAES en ocasión de la adopción de la RT (FACPCE) 51.

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: "Cuestiones contables fundamentales" - LL - 2020.
- 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" - LL - 2013.
- Subelet, Carlos J. y Subelet, María C.: "[Nueva RT \(FACPCE\) 51, Modificaciones a las Normas para Cooperativas](#)" - Profesional y Empresaria - D&G - ERREPAR - diciembre de 2021.
- Torres, Carlos F.: "Normas Contables para Entes Cooperativos" - 2a ed. - Ed. Osmar Buyatti - 2016.

Nota:

(1) Esta Norma requiere la presentación de la información contenida en los estados contables en moneda homogénea de cierre del ejercicio actual
