

NUEVAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 54



¿Es útil? (2) (0)

Carlos F. Torres  12/01/2026

SUMARIO:

El artículo examina las recientes modificaciones introducidas por la Junta de Gobierno de la FACPCE a la Norma Unificada Argentina de Contabilidad (RT 54), mediante la resolución 656 y la RT 62. Se abordan los nuevos criterios para el tratamiento contable de activos biológicos, tanto destinados a la venta como utilizados en la producción, y las disposiciones específicas para la preparación de estados contables de entidades cooperativas. El trabajo analiza el alcance de estas normas, su impacto en la medición, presentación y revelación, así como las implicancias prácticas para entidades agropecuarias y cooperativas.

Esta doctrina fue publicada en:

- Consultor Agropecuario

Con fecha 21/11/2025, la Junta de Gobierno de la Federación de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (en adelante, FACPCE) aprobó las siguientes normas, en las que se incluyen modificaciones a la [resolución técnica 54](#) (en adelante, [RT 54](#)):

1. La [resolución \(JG\) 656/2025](#) (en adelante, [R. 656](#)), mediante la cual estableció nuevos criterios aplicables para el tratamiento contable de activos biológicos.
2. La [resolución técnica 62](#) (en adelante, [RT 62](#)), mediante la cual para incorporó a la [RT 54](#) un nuevo capítulo, al que corresponde el número 12, en el que se desarrollan normas específicas destinadas a la preparación de estados contables de entidades cooperativas.

La finalidad de este artículo es analizar estas nuevas disposiciones y la medida en la que ellas han de incidir en la preparación de los estados contables de las entidades del sector agropecuario, en el caso de la [R. 656](#) y de las entidades cooperativas en el de la [RT 62](#).

I - [RESOLUCIÓN 656/2025](#)

1. Contextualización

Las normas aplicables a la actividad agropecuaria fueron originalmente incluidas en la [resolución técnica 56](#) (en adelante, [RT 56](#)), la que constituyó la primera modificación que se introdujo a la versión original de la [RT 54](#).

Posteriormente, la [resolución técnica 59](#) (en adelante, [RT 59](#)) agregó otros cambios en la versión original de la NUA, entre los que los referidos a esta actividad adquirieron particular relevancia.

La sección destinada a las normas que al respecto son aplicables se extiende desde el párrafo 1021 al 1041, considerándose en ella el tratamiento contable que debe otorgarse a las cuestiones que reseñamos a continuación:

Cuadro 1. Contenido de la NUA a partir de la RT 59 en relación a las normas para la actividad agropecuaria

Cuestiones contempladas	Contenidos
Aspectos introductorios	Objetivo. Alcance. Definiciones.
Reconocimiento de los activos específicos de la actividad	Activos biológicos. Productos agropecuarios.
Medición de esos activos específicos	Desarrolla criterios a emplear en las mediciones inicial y posterior de estos activos.
Contratos de compra o venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro	Se establecen pautas para el reconocimiento de estos contratos y para la evaluación acerca de su calificación como instrumentos derivados.
Presentación	En el estado de situación patrimonial. En el estado de resultados. Revelación en notas.

Dado que ya nos hemos referido en sendos trabajos a la versión original de estas normas emitida por la [RT 56^{\[1\]}](#), como a la modificada por la [RT 59^{\[2\]}](#), nos concentraremos, en este trabajo, en los nuevos cambios que han surgido a partir de la vigencia de la [R. 656](#).

2. Modificaciones incorporadas

Estas modificaciones refieren a los activos biológicos destinados:

1. A la venta en el curso normal de las operaciones, para los que se reemplaza el contenido del [párrafo 1028](#).
2. A ser utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones, para los que se agregan los [párrafos A33 a A35 en el Apéndice A de la Norma Unificada Argentina de Contabilidad](#) (en adelante, NUA).^[3]

Las analizamos a continuación.

2.1. Modificación referida a activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de las operaciones

De acuerdo con el [párrafo 1027](#), la medición asignable a la fecha de los estados contables, a los activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad se basa en un criterio que es identificado como general, el que es empleado, según corresponda, en las siguientes situaciones:

Cuadro 2. Medición aplicable a los activos biológicos destinados a la venta o consumo en el curso normal de la actividad

Bienes comprendidos	Avalúo asignable por aplicación del criterio general
Activos biológicos en desarrollo durante la fase inicial de esa etapa, que sean plantas: (el destacado nos pertenece).	Costo de producción.
<p>Restantes activos biológicos, expresión que en nuestra opinión alcanza a:</p> <ol style="list-style-type: none"> Las plantas en etapa ya avanzada de desarrollo. El ganado destinado a la venta. 	<ol style="list-style-type: none"> Si la entidad es pequeña, podrá utilizar el costo de adquisición o costo de producción, según corresponda. Si la entidad es mediana, podrá utilizar el costo de adquisición o costo de producción, según corresponda, en la medida en que estimar el valor razonable, menos los gastos estimados en el punto de venta, implique un costo o esfuerzo desproporcionado, conforme surja de la evaluación establecida en el párrafo 83. En los demás casos (es decir entidades que no califiquen como pequeñas o medianas), a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

Detallamos los montos de los ingresos por ventas que determinan las categorizaciones como entidades pequeñas y medianas en los ejercicios finalizados en las fechas indicadas en el siguiente cuadro:

Cuadro 3. Importes a considerar para calificar como pequeñas o medianas a las entidades que emplean las normas de la RT 54

Aplicable a ejercicios cerrados al	Monto de ingresos obtenidos en el ejercicio anterior conforme a la resolución 608/2022 de la Junta de Gobierno de la FACPCE (base octubre/2022)	
	Entidades pequeñas: párrafo 6.b) de la RT 54	Entidades medianas: párrafo 7.b) de la RT 54
30/9/2025	4.500.272.541	22.501.362.707
31/10/2025	4.621.408.089	23.107.040.447
30/11/2025	4.733.549.148	23.667.745.741
31/12/2025	4.861.549.242	24.307.746.212
31/1/2026	4.969.040.430	24.845.202.152
28/2/2026	5.088.378.268	25.441.891.342
31/3/2026	5.278.140.956	26.390.704.779
30/4/2026	5.424.917.391	27.124.586.957
31/5/2026	5.506.251.205	27.521.756.171

30/6/2026	5.595.494.986	27.977.474.930
31/7/2026	5.701.903.605	28.509.518.026
31/8/2026	5.808.859.543	29.044.297.715
30/9/2026	5.929.449.162	29.647.245.812

La **R. 656**, a partir de este criterio de medición aplicable en las distintas situaciones que describe el **párrafo 1027**, modifica la redacción del párrafo siguiente, en el que se establecen pautas para la comparación de la medición resultante con su valor recuperable, limitando la utilización de los procedimientos establecidos por los **párrafos 299 y 300** a los casos en los que se pongan de manifiesto indicios de desvalorización.

Lo expresado surge de la comparación entre el texto anterior y el actual del **párrafo 1028**, objeto del cambio por parte de esta resolución.

Cuadro 4. Comparación del criterio anterior aplicable para la determinación del valor recuperable de los activos biológicos destinados a la venta con el actualmente vigente

Contenido anterior (RT 54, versión RT 59)	Contenido actual (R. 656)
Una entidad aplicará lo establecido en el apartado "Comparación con el valor recuperable" (ver los párrafos 296 a 300) a los activos biológicos destinados a la venta en el curso normal de las operaciones, cuando no los mida al valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.	Una entidad comparará los activos biológicos destinados a la venta en el curso normal de las operaciones, medidos por su costo de adquisición o costo de producción, según corresponda, con su valor neto de realización cuando existan indicios de desvalorización (por ejemplo, fenómenos climáticos que pudieran afectar negativamente el valor de esos activos). A tal fin, aplicará lo establecido en los párrafos 299 y 300 (el destacado nos pertenece).

Por lo tanto, salvo en el supuesto previsto en el nuevo texto del párrafo, ya no es exigible el desarrollo de los procedimientos descritos por los párrafos aludidos en cada fecha de cierre de los estados contables.

Finalmente, cabe consignar dos aspectos más relacionados con esta cuestión:

1. El **párrafo 1027** refiere al empleo de un criterio general de medición de los activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad. El **párrafo 1028**, por su parte, establece pautas para el cotejo de esa medición con su valor recuperable, mencionando solamente a los activos biológicos destinados a la venta. Suponemos que la omisión en este último párrafo de los activos biológicos destinados a ser consumidos en ese curso normal es producto de una mera inadvertencia que en su momento debería ser corregida.
2. El **párrafo 299** al que se hace remisión requiere que la contabilización de las pérdidas por desvalorización como su reversión, sean imputadas al resultado del período. El importe a contabilizar en ambos casos está dado por la diferencia entre la medición contable y valor recuperable. A su vez, el **párrafo 300** limita el aumento de la medición contable de los bienes de cambio correspondientes al menor importe resultante entre la medición contable que el bien

de cambio o grupo de bienes de cambio tenía antes del reconocimiento de la pérdida por desvalorización y su nuevo valor recuperable. En definitiva, no es procedente reconocer un resultado positivo neto que surja de las contabilizaciones de la pérdida primero y de su reversión después.

2.2. Modificaciones referidas a los activos biológicos destinados a ser utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones

Los cambios que se introducen en relación a estos activos biológicos han sido agregados como párrafo finales del [Apéndice A](#), incorporados por la [RT 56](#) con la finalidad de establecer las normas de transición entre las aplicadas antes de la utilización de la [RT 54](#) y las empleadas en el primer ejercicio en el que la NUA es considerada.

A partir del [párrafo A 18](#) este Apéndice, desarrolla diversas guías para la aplicación, en particular, de la [RT 54](#) por primera vez, refiriéndose a los procedimientos utilizables en cada una de ellas. La [R. 656](#) ha añadido ahora la guía que corresponde contemplar para estos activos biológicos, los que reseñamos a continuación:

Cuadro 5. Modificaciones introducidas en relación a los activos biológicos destinados a su empleo como factor de la producción

Párrafo	Contenido
A33	<p>En los primeros estados contables preparados de acuerdo con esta resolución técnica (RT), una entidad clasificará cualquier partida que deba reconocer como activos biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones:</p> <p>a) en la fecha de inicio del año comparativo, cuando haya seleccionado enfoque retroactivo integral (ver los párrafos A11 y A12); o</p> <p>b) en la fecha de aplicación inicial, cuando haya seleccionado el enfoque retroactivo simplificado (ver los párrafos A13 y A14).</p>
A34	<p>A efectos de medir cualquier partida clasificada como activos biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones a la fecha de la clasificación según el párrafo A33, una entidad podrá utilizar el último importe computado de acuerdo con las normas anteriores como costo atribuido.</p>
A35	<p>Además de lo establecido por otras normas comprendidas en esta resolución técnica, una entidad revelará en las notas de sus primeros estados contables conforme a la RT 54:</p> <p>a) Las partidas que fueron afectadas por cambios en criterios para medir los activos biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones dentro del alcance de la presente sección.</p> <p>b) De corresponder, si los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados para la preparación de las cifras del período actual y, en caso de que así fuere, que tal hecho deberá ser considerado al analizar esos estados contables.</p> <p>c) Los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios</p>

referida en el inciso anterior.

Analizaremos, seguidamente, estas nuevas disposiciones.

2.2.1. Oportunidad de la clasificación como activos biológicos destinados a ser utilizados como factor de la producción

Tal como se expone en el cuadro anterior, esta clasificación se concretará en la fecha de inicio del período comparativo o en la del inicio del ejercicio en el que comienza a aplicarse la [RT 54](#), según se adopte el identificado como enfoque retroactivo integral o el simplificado, respectivamente, los que tal como surge del [inciso a\) del párrafo A9](#), son de aplicación opcional para la totalidad de las entidades alcanzadas por la NUA.

Tal como surge de los [párrafos A12](#), en el caso del primero, y [A14](#), para el segundo, la diferencia entre ambos enfoques, en lo que refiere únicamente a las disposiciones del [párrafo A33](#), deriva del lapso por el que se ha decidido extender la información retroactiva, corrigiendo la medición a dos o a una fecha de inicio anteriores, según sea la alternativa por la que se optó.

2.2.2. Posibilidad de mantener la medición anteriormente asignada a estos activos biológicos

El párrafo admite esta posibilidad, señalando que, en este caso, el último importe computado de acuerdo con las normas anteriores pasará a revestir, a partir de la fecha de la nueva clasificación, el carácter de costo atribuido a estos activos.

Recuérdese que la definición de costo atribuido que se brinda en el [Glosario](#) identifica a este concepto como un importe sustitutivo del costo a una fecha determinada, brindando como ejemplo el valor corriente utilizado para medir inicialmente un activo recibido por donación o aporte que luego deberá medirse en función del costo, situaciones estas en las que este criterio de medición resulta claramente aplicable.

El empleo de este concepto como punto de partida de la medición de estos activos biológicos a partir de su contextualización en las normas de la [RT 54](#) implica una extensión de su alcance que resulta adecuada, dado que el mantenimiento de la medición previa constituye, en definitiva, atribuirles esa cifra como su valor inicial en este nuevo marco normativo.

En nuestro criterio, la conservación de esa medición, en tanto no se evidencien motivos para alterarla, constituye no ya una alternativa, sino la única decisión razonable.

En lo que a la medición posterior refiere, conforme a lo dispuesto por el [párrafo 1029](#), se basará en las disposiciones establecidas en la sección "Bienes de uso y depreciaciones", que abarca los [párrafos 313 a 358](#). Concomitantemente, el primero de esos párrafos menciona explícitamente la inclusión de los activos biológicos entre los bienes que integran este rubro. Por el contrario, las normas anteriores referidas a los bienes de uso, desplegadas en la [sección 5.11 de la RT 17](#) excluían en forma explícita a estos activos de su alcance, remitiéndolos a las disposiciones que específicamente para la actividad agropecuaria se exponían en la [RT 22](#).

A diferencia de las detalladas normas que al respecto contenía esta última resolución, no existen en la [RT 54](#) precisiones acerca de los procedimientos que dentro del rubro de bienes de uso corresponde asignar a los activos biológicos que ahora forman parte de él. Nuestra opinión al respecto es la que resumimos en el siguiente cuadro:

Cuadro 6. Efectos de la asimilación de las clases de activos biológicos destinados a su empleo como factor de la producción a los bienes de uso en general

Activos alcanzados	Comentarios
Animales productores y reproductores	La asimilación a los bienes de uso en general no es apropiada, dado que operando la mayoría de estos bienes en mercados activos, es posible obtener en

	estas mediciones basadas en valores más representativos y confiables.
Plantas productoras	<p>La asimilación es coincidente con la que ya establecía la versión de la RT 22 modificada por la RT 46, en la que se disponía para la medición inicial el costo de adquisición o de producción, según correspondiese, y para las posteriores ese valor neto de las depreciaciones acumuladas.</p> <p>En relación a estas últimas, consideramos que su cálculo lineal extendido por el número de ejercicios en los que se estima brindará el respectivo producto agropecuario, constituye el método más apropiado en términos de verificabilidad y confiabilidad.</p>

2.2.3. Cálculo de las depreciaciones

El cálculo de las depreciaciones a aplicar tanto a los animales productores o reproductores como a las plantas destinadas a la producción en cada ejercicio debe, en nuestro criterio, basarse en el método lineal, dado que este refleja adecuadamente el desgaste anual de estos activos, en especial en el caso de los animales.

El número de ejercicios por el que se extenderá la vida útil de estos bienes depende de la estimación del lapso en el que conservarán su aptitud para la producción. Habitualmente, para el caso de los animales, la asignación alcanza a cinco ejercicios, computados a partir del primer período contable en el que comienzan su etapa de producción o de reproducción. Al calcularse la depreciación, debe reconocerse la existencia de un valor recuperable, cuantificable a través del valor neto de realización que se estima que se obtendrá por su venta una vez agotada su capacidad de producción.

Para las plantas productoras, cuya depreciación también comienza cuando alcanzan una producción en cantidad y calidad aceptable comercialmente, la extensión suele ser mucho mayor, en especial cuando ellas refieren a árboles frutales, los que constituyen el ejemplo más representativo de estas plantas.

2.2.4. Revelación en notas

El [párrafo A35](#) completa estas disposiciones, añadiendo algunos requerimientos en materia de exposición a través de notas.

Como surge del contenido que transcribimos en el cuadro 4, las imposiciones al respecto se refieren a los casos en los que se producen cambios en la nueva medición respecto a la que se había adoptado en el contexto de las normas anteriores. Tal como lo expusimos precedentemente, estas afectaciones pueden generarse como consecuencia de la asimilación de estos activos biológicos a los bienes de uso en general, incidencia que es posible que se suscite en relación a los animales productores o reproductores, en el supuesto que se decida no conservar la medición asignada al momento de la aplicación de esta resolución.

Por el contrario, no debería existir cambio alguno tratándose de plantas productoras, dada la coincidencia entre las disposiciones de la [RT 22](#), versión emitida por la [RT 46](#), las que de hecho ya asimilaban su medición contable a la que tradicionalmente se emplea para los bienes de uso en general.

II - RESOLUCIÓN TÉCNICA 62

1. Contextualización

A través del proyecto de [RT 56](#), la FACPCE propuso modificar la [RT 54](#) con el fin de incorporar las cuestiones específicas relacionadas con los estados contables de entidades cooperativas, las que formarán parte de un nuevo capítulo al que se asignará el número 12[4]. Transcurrido el

correspondiente período de consulta, sobre la base del aludido proyecto, aunque con algunas modificaciones y el agregado de tres párrafos finales, se sancionó la [RT 62](#), a la que nos referiremos en esta segunda parte del trabajo.^[5]

El ordenamiento escogido para esta incorporación no es congruente con el anteriormente previsto para las normas de presentación de estados contables de entidades sin fines de lucro, las que se encuentran incluidas en su [Capítulo 6](#). De este modo, se ha procurado no alterar la numeración de los párrafos posteriores a esa incorporación, aun cuando así se haya afectado a la secuencia que debería observarse en función de la sistematización originalmente adoptada.

El capítulo añadido se extiende desde el [párrafo 1046 hasta el párrafo 1079](#), los que son complementados con una fundamentación, en la que se incluyen:

1. Los antecedentes normativos.
2. La conveniencia de la modificación.
3. Los criterios adoptados.
4. El alcance del proyecto original y otros cambios incorporados por medio de esta resolución técnica.

2. Objetivo de la incorporación de estas normas

La [RT 62](#) respalda sus disposiciones mediante quince fundamentos destinados a justificar el objetivo de su emisión. Los que consideramos centrales a tal fin son los identificados con los números 9 y 10, los que reseñamos a continuación:

Fundamento	Contenido
9	Este fundamento señala que el propósito de la RT 62 no es modificar los estados contables que se obtienen hoy de la aplicación conjunta de la RT 54 y la RT 24, sino reorganizar y unificar el marco normativo.
10	Este fundamento destaca como principal desafío el trasladar al nuevo capítulo los requisitos de la RT 24, pero preservando su contenido esencial. Complementa así al que lo precede, señalando que no se abre una discusión acerca del contenido de las normas anteriores, procediéndose solamente a una reorganización y unificación de ellas en el marco de la NUA, aunque a través de los párrafos 14 y 15 se han añadido algunas excepciones relacionadas a esa limitación. Complementa de este modo al fundamento anterior, resaltando que el principal desafío de la RT 62 consistió en incorporar los requisitos de la RT 24 como nuevo Capítulo 12, preservando su contenido esencial y su coherencia con el estilo de la RT 54, aspecto este último que, más allá de la justificación que hemos reconocido en el segundo párrafo del apartado 1 de esta sección, es afectado por la inclusión de estas normas fuera del Capítulo 6, en el que se despliegan todas las restantes normas de presentación de estados contables.

Cuadro 7. Objetivo de la RT 62

El aludido fundamento 15 señala que durante el período de consulta se advirtió que ciertas excepciones que en la [RT 24](#) se preveían únicamente para entidades cooperativas pequeñas, debían

ampliarse también a las medianas, dado que a lo largo de la [RT 54](#) se establecen simplificaciones que alcanzan a ambas categorías de entidades. Consecuentemente, se consideró conveniente extender esas excepciones a las entidades medianas, siendo entonces esta la principal diferencia existente en relación a las normas de la [RT 24](#).

3. Contenido del nuevo capítulo

El capítulo agregado a la [RT 54](#) desarrolla los aspectos que seguidamente indicamos:

Cuadro 8. Reseña del contenido de la RT 62

Secciones	Párrafos	Contenidos	
Introducción al capítulo	1046 a 1048	1. Alcance de las normas del capítulo. 2. Aplicación de requisitos del resto de esta RT y de otras normas contables y orden de prevalencia a contemplar. 3. Inaplicabilidad de estas normas: a) En entidades que por su actividad poseen un régimen legal específico. b) En relación a las cuestiones no previstas contempladas en los párrafos 75 a 80 de esta misma RT.	
Definiciones	1049	Acerca de conceptos provenientes de las normas legales que regulan la actividad de estas entidades.	
Información contenida en los estados contables de las entidades cooperativas	1050 a 1076	Estado de situación patrimonial.	
		Estado de resultados	1. Cuestiones generales. 2. Clasificación de resultados para su exposición: a) Resultado por la gestión cooperativa con asociados. b) Resultado por la gestión cooperativa con no asociados. c) Resultado por operaciones ajenas a la gestión cooperativa.
		Estado de evolución del patrimonio neto	
		Revelación en notas	1. Información referida a distintas partidas de los estados contables de una entidad cooperativa. 2. Cuadros seccionales.

Como puede observarse, no se incluyen normas específicas relacionadas con el estado de flujo de efectivo y equivalentes a efectivo (en adelante, EFE), pese a que como más adelante lo expondremos, se verifican en este estado importantes particularidades.

Analizaremos, seguidamente, algunos de los contenidos reseñados en este cuadro, los que en nuestro criterio ameritan ciertas aclaraciones o justificaciones.

3.1. Aspectos contemplados en la Introducción

Dentro de los aspectos consignados en la Introducción a este capítulo, consideramos de especial interés fundamentar el referido a la inaplicabilidad de las disposiciones establecidas para las cuestiones no previstas, cuestión que es contemplada en los [párrafos 75 a 80](#) de esta misma RT.

Interpretamos que la exclusión de las entidades cooperativas expuesta en el [inciso b\) del párrafo 1048](#) se origina en el primero de esos párrafos, en el que se enuncia como punto de partida para la atención de estos casos el juicio de la dirección para determinar la política contable apropiada para suministrar una información relevante y fiable. Esta posibilidad, si incluyese también a estas entidades, podría permitirles recurrir al empleo de normas que, surgidas de ese juicio, colisionen con disposiciones de índole legal que en forma muy estricta regula su actividad.

3.2. Definiciones

El [párrafo 1049](#) brinda definiciones de diversos conceptos, los que forman parte del cuerpo legal que en nuestro país contextualiza la actividad de las cooperativas.

La mayoría de las definiciones refieren a cuestiones de aplicación directa en la práctica contable de estas entidades, caracterización que solamente excluye a las tres primeras (acto cooperativo, prestación de servicios y entidad cooperativa), destinadas, en realidad, a contextualizar el empleo de todas las restantes. Estos últimos conceptos, salvo el que consideraremos a continuación, no exhiben cambios en relación a su identificación por parte de la [RT 24](#), proviniendo tanto en la aludida norma anterior como en la que ahora se ha puesto en vigencia, de las definiciones brindadas por la [ley 20337](#), norma de fondo para las cooperativas desde su sanción en el año 1973.

El concepto al que destacamos en el párrafo anterior es el referido a los aportes complementarios, los que, conforme recuerda la definición que de ellos realiza la [RT 62](#), son realizados en forma voluntaria por los asociados de una entidad cooperativa, de acuerdo con lo autorizado por la legislación vigente. Se trata, por lo tanto, de una definición genérica, en la que no es identificada ninguna especie de aportes que en particular tenga cabida en ella.

En las sociedades en general existen, como es sabido, aportes aún no capitalizados que revisten los siguientes atributos:

1. son irrevocables y
2. están destinados a futuras suscripciones.

En nuestra opinión, los aportes a los que refiere esta definición poseen la primera característica, pero no necesariamente la segunda, dado que, si la intención fuese su integración al capital social cooperativo, la imputación del aporte sería directamente a este capital, dado su condición de variable, sin requerimiento alguno de inscripción en organismos de contralor.

3.3. Información contenida en los estados contables de las entidades cooperativas

Como puede observarse en el cuadro 7, los [párrafos 1050 a 1056](#) despliegan las disposiciones inherentes a la presentación de los estados de situación patrimonial, de resultados y de evolución del patrimonio neto, además de la información que se requiere revelar mediante el agregado de notas a esos estados contables. Tal como lo anticipamos a continuación del mencionado cuadro, se ha omitido toda referencia al EFE, incluso la escueta remisión a las normas de la [resolución técnica 8](#) (en adelante, [RT 8](#)) que la [RT 24](#) consignaba.[6]

Consideraremos, seguidamente, algunos de los aspectos relacionados con estos cuatro estados contables básicos, emitidos por una entidad cooperativa.

3.3.1. Estado de situación patrimonial

El [párrafo 1050](#) incluye como única disposición referida a este estado que una entidad cooperativa presentará en el pasivo los fondos con destino específico establecidos en el [artículo 42 de la ley de cooperativas](#). Significa así que una vez aprobada su asignación a los dos fondos que a tal fin prevé la [ley 20337](#), los mismos implican el reconocimiento de un pasivo vigente hasta su efectiva cancelación. Los aludidos fondos son los destinados a acción asistencial y laboral o estímulo del

personal y a educación y capacitación cooperativa. A cada uno de ellos debe acreditarse el 5% de los excedentes provenientes de la gestión cooperativa con asociados obtenidos en cada ejercicio.^[7]

3.3.2. Estado de resultados

Las disposiciones en relación a este estado se despliegan en los [párrafos 1051 a 1058](#), desarrollando las siguientes cuestiones:

Cuadro 9. Cuestiones a contemplar para la presentación del estado de resultados

Cuestiones generales (párrafos 1051 a 1053)	Separación de los resultados en función de su origen, contemplando las categorías que hemos indicado en el cuadro 7.	Debe informarse el resultado neto de cada una de esas categorías al pie del estado principal y desplegar sus componentes en la información complementaria mediante cuadros similares al formato de este estado.
	Presentación en este estado de la contraprestación otorgada a los asociados de las cooperativas de trabajo por servicios prestados durante el ejercicio.	Forma parte del costo del servicio prestado.

En relación al tratamiento establecido para la presentación de la contraprestación otorgada a los asociados de las cooperativas de trabajo por los servicios que prestaron a la entidad durante el ejercicio, deben considerarse las siguientes cuestiones:

1. En estas entidades, sus asociados son asimilables al personal que presta servicios laborales en cualquier otro ente, sea este con o sin fines de lucro. Por lo tanto, es inviable su retribución mediante la acreditación de retornos, figura esta que, por lo tanto, es inexistente en las cooperativas de trabajo, requiriendo, en cambio, una contraprestación mensual por el servicio que prestan a la entidad. Así, el retorno no es un concepto aplicable en esta clase de cooperativas.

2. Una cuestión imprescindible para que este tratamiento resulte procedente es la contextualización legal acerca de la situación previsional de estos asociados, los que no revisten el carácter de trabajadores en relación de dependencia. Por lo tanto, la cooperativa de trabajo no actúa como empleadora, debiendo, entonces, sus asociados canalizar sus aportes previsionales como monotributistas^[8]. La situación resulta asimilable a la recepción de servicios prestados por terceros, cuya retribución es imputable al resultado del ejercicio en forma directa o al producirse la baja de los activos a cuyo costo fue adicionado.

4. Estado de evolución del patrimonio neto

Las disposiciones en relación a este estado se encuentran [desde el párrafo 1059 hasta el 1062](#). Los componentes que deben exponerse explícitamente son los siguientes:

Cuadro 10. Componentes del estado de evolución del patrimonio neto a exponer

Aportes de los asociados	Capital social cooperativo	<p>Sus características son las siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Está constituido por cuotas sociales indivisibles y de igual valor. 2. Es variable, no requiriéndose, por lo tanto, que sus aumentos y disminuciones sean aprobados por la asamblea de asociados ni tampoco inscriptos en organismos de contralor. 3. En tanto esté integrado, podrá reintegrarse a los asociados cuando se retiran de la entidad o esta sea liquidada.
	Otros aportes	<p>Se requiere la exposición segregada de los siguientes componentes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ajuste del capital irrepartible. 2. Ajuste del capital del ejercicio. 3. Retornos e intereses a capitalizar. 4. Otros aportes de los asociados. <p>Estos conceptos no son retornables a los asociados cuando ellos se retiran de la cooperativa o cuando esta es disuelta. En este último caso, se destina al Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), organismo de control de las cooperativas y de las demás entidades de este sector, o bien a la entidad que este organismo disponga.</p>

Resultados acumulados	Reserva legal	Se constituye con el 5% de los excedentes provenientes de la gestión cooperativa con asociados obtenidos en cada ejercicio. No tiene tope alguno, dada la variabilidad del capital en estas entidades.
	Reserva especial, artículo 42 de la ley 20337	Se constituye con el total de los excedentes provenientes de la gestión cooperativa con no asociados obtenidos en cada ejercicio. Tampoco su cuantía tiene límite.
	Excedente y/o pérdida del ejercicio que se encuentra pendiente de tratamiento por parte de la asamblea	Necesariamente, debe tratarse de excedentes o pérdidas del ejercicio al que refieren los estados contables o pérdidas acumuladas que no pudieron cubrirse con anterioridad, dado que la asamblea obligatoriamente debe dar destino o cancelación, respectivamente, a la totalidad del resultado que se pone a su consideración.
	Resultados diferidos acumulados	Además de su posible procedencia de la aplicación del modelo de la revaluación a los bienes de uso, se añade la posibilidad de que estos resultados se generen en la imputación de la contrapartida de un subsidio no reintegrable recibido por la entidad para ser aplicado a la compra de bienes de uso o activos intangibles, dispuesta por el inciso a) del párrafo 1077.

4.4.1. Estado de flujo de efectivo y equivalentes a efectivo

La RT 62 no incluye normas inherentes a este estado. Esta omisión es poco comprensible, dado que el Estado de Flujos de Efectivo (EFE) emitido por estas entidades observa ciertas particularidades que lo distinguen del presentado por la generalidad de las emisoras de estados contables. Las destacamos a continuación:

Cuadro 11. Cuestiones relacionadas con la presentación del EFE de entidades cooperativas

Aspectos específicos verificables en el EFE de cooperativas	Descripción
En las actividades operativas, de inversión y de financiación	Es necesario separar los flujos de efectivo provenientes de: <ol style="list-style-type: none"> 1. la gestión cooperativa con asociados, 2. la gestión cooperativa con no asociados y 3. de actividades ajenas a la gestión cooperativa.
En actividades operativas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Debe incluir el pago de retornos a los asociados. 2. Debería admitirse únicamente el método directo para presentar las causas de las variaciones del

	efectivo y sus equivalentes provenientes de estas actividades.
En actividades de inversión	Debe incluirse el pago de los fondos originados de la distribución de excedentes repartibles.
En actividades de financiación	<p>Deben incluirse:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Los aumentos integrados del capital. 2. El pago de sus retiros. 3. Los pagos de intereses reconocidos al capital. 4. Las cobranzas por suscripción de títulos cooperativos de capitalización y los pagos de sus amortizaciones e intereses.

Justificaremos. Seguidamente. los aspectos incluidos en este cuadro.

4.4.2. La separación de los flujos de efectivo

Dado el requerimiento de la separación de los resultados de la gestión cooperativa con asociados y no asociados y los provenientes de la operatoria ajena a esa gestión, es lógico que esta separación se extienda también a la presentación de las causas de la variación del efectivo y sus equivalentes, teniendo en cuenta que el EFE constituye un reordenamiento de las causas del resultado sobre la base del criterio de percibido.

4.4.3. Inclusión del pago de retornos en las actividades operativas

Estos pagos se realizan con la finalidad de reintegrar a los asociados que operaron con la entidad el importe del precio por los servicios que se les cobró por encima de los costos preventivamente estimados de esos servicios, entendiéndose que ese remanente se encuentra reflejado en el excedente que la entidad ha obtenido en su operatoria con esos asociados.

Dado que la prestación de los servicios que lo determinaron forma parte de las actividades operativas, es congruente que su reintegro forme parte también de esas mismas actividades.

4.4.4. Empleo únicamente del método directo para exponer las causas que provienen de las actividades operativas

Esta exigencia se encuentra vigente para la presentación del EFE por parte de las entidades sin fines de lucro. Las razones de esta limitación se basan en la claridad de la información expuesta sobre la base del método directo en relación con la que brinda el indirecto, en el que se exponen los importes que no afectaron al efectivo y a sus equivalentes, porque constituye una conciliación para transformar el resultado neto devengado en el período del cual parte en el importe neto cobrado o pagado a causa de ese resultado.

Obviamente, este modo de presentación puede resultar de difícil interpretación por parte de los asociados a entidades sin fines de lucro o entidades cooperativas. Por ende, con el mismo fundamento por el que se impone esta restricción a los preparadores de estados contables de entidades sin fines de lucro, ella debería extenderse también a las entidades objeto de este análisis.

4.4.5. Inclusión entre las actividades de inversión del pago de los fondos surgidos de la distribución de excedentes repartibles

Esta inclusión se fundamenta en la doctrina que contextualiza la actividad de las entidades del sector.

En efecto, para el cooperativismo, las erogaciones destinadas a la educación de la comunidad o al estímulo y la capacitación de las personas que prestan servicios en esas entidades constituyen inversiones destinadas a acrecentar su influencia y contribución a la economía de la región en la que están desarrollando sus actividades.

4.4.6. Inclusión entre las actividades de financiación de los importes integrados al capital y del pago de sus retiros

La inclusión de estos aportes y la de sus retiros es común al criterio que se adopta en la generalidad de las entidades, siendo su único aspecto distintivo la continuidad con que estas causas pueden generarse, dado el carácter de variable de su capital.

4.4.7. Inclusión entre las actividades de financiación de las causas relacionadas con los títulos cooperativos de capitalización (conocidos por el acrónimo de TICOCA).^[9]

Sea que de acuerdo con el [párrafo 1060A](#) les corresponda el carácter de aportes o el de deudas, bajo una u otra identificación, las causas de la variaciones del efectivo que de estos títulos devienen constituyen claramente actividades de financiación. Esas afectaciones en la cuantía del efectivo surgen de la cobranza de sus suscripciones y del pago de sus intereses y sus amortizaciones de capital.

5. Cuadros seccionales

Desde el [párrafo 1064 hasta el 1076](#), se desarrollan las disposiciones relacionadas con la presentación de cuadros seccionales. Reseñamos seguidamente el contenido de esos párrafos:

Cuadro 12. Presentación de cuadros seccionales

Aspectos contemplados	Requerimientos
Alcance	<p>Conforme surge del párrafo 1064, las entidades comprendidas en el inciso c) del párrafo 5 deben presentar los resultados por la gestión cooperativa con asociados y no asociados por cada sección que se haya definido en la entidad. Por lo tanto, esta obligación solo alcanza a entidades que no califiquen como pequeñas o medianas.</p> <p>De acuerdo con el párrafo 1065, los resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa se informarán en forma detallada, pero sin asignación a ninguna sección.</p>
Causas del resultado de cada sección	<p>El párrafo 1066 detalla la composición de estas causas, de la que surge, para su cumplimentación, la presentación de los denominados "cuadros seccionales". De ese detalle surge que esos cuadros revisten el carácter de estados de resultados de formato similar al principal y a los de las separaciones que se requieren como primera apertura en la información complementaria.</p>
Información acerca de la asignación de los gastos	<p>También con alcance restringido a entidades que no califiquen como pequeñas o medianas, el párrafo 1067 requiere que al pie de estos cuadros, a los que hemos identificado como estados de resultados seccionales, se informen los gastos que han sido asignados a la sección en forma directa y los que lo han sido en forma indirecta, es decir, en el caso de estos últimos a los que se ha recurrido a prorrateos. El párrafo 1070 extiende esta obligación a la información comparativa.</p>
Asignación de activos y pasivos a las secciones	<p>Nuevamente limitado a entidades que no califiquen como pequeñas o medianas, el párrafo 1068 dispone que una entidad cooperativa:</p>

	<p>a) Asignará a cada sección los activos y pasivos que, durante el ejercicio, hayan generado resultados que se hayan clasificado por secciones.</p> <p>b) Presentará por secciones el resto de los activos y pasivos, en la medida en que la información contable lo permita. Se considerarán asignables solo aquellos activos y pasivos directamente atribuibles a la sección, o bien que puedan prorratearse sobre bases razonablemente fundadas.</p> <p>De estas disposiciones resulta que, a diferencia de las causas de los resultados, que deben ser asignados en su totalidad a las distintas secciones, es posible que haya activos o pasivos sin esta asignación.</p>
Clasificación de los gastos	<p>El párrafo 1069 requiere una triple clasificación de los gastos. Ella es:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Por la función que cumplen en la entidad: se reconocen gastos de comercialización, administración, otros gastos, resultados financieros y por tenencia, así como los gastos de compra y producción. Cabe, al respecto, señalar que: <ol style="list-style-type: none"> a) las funciones de compras y producción generan conceptos que deben catalogarse como costos y no como gastos; b) no aparece apropiada la inclusión en esta clasificación funcional a los resultados financieros y por tenencia, en tanto esa expresión abarca también ingresos; por ende, los gastos que inciden en los resultados financieros deberían informarse en esa porción del estado de resultados seccional y no en la que incluye a esta clasificación. 2. Por la naturaleza del gasto o costo (en el caso que se trate de un importe imputable a un activo). 3. Por la forma en la que han sido asignados: se deben separar entre los montos directamente asignados a cada sección de aquellos asignados en forma indirecta. <p>Este último requerimiento aparece como una reiteración de la obligación impuesta por el párrafo 1067.</p> <p>Dado que la triple clasificación requerida impide el empleo de los cuadros de doble entrada que se emplean para exponer la clasificación basada en funciones y conceptos, el informe 31 prevé la presentación de cuadros anexos a estos estados de resultados seccionales, los que son elaborados sobre la base de las distintas funciones, y dentro de cada uno de ellos se presenta una clasificación basada en la naturaleza de los gastos o costos y en la forma en la que han sido asignados.^[10]</p>
Precios asignados en transacciones internas	<p>De haberse reconocido resultados derivados de operaciones entre secciones de la entidad, debe informarse las bases adoptadas para establecer los precios de esas transacciones.</p>

Obviamente, estos resultados no se trasladan a la información de grado superior (estados de resultados de la gestión cooperativas y estado de resultados principal), compensándose entre las secciones involucradas.
--

6. Tratamiento de subsidios no reintegrables recibidos para ser aplicados a la inversión en bienes de uso y/o activos intangibles

Los tres últimos párrafos de la [RT 62](#) refieren al tratamiento de estos subsidios, único aspecto de este capítulo que no contemplaba la [RT 24](#). Los reseñamos a continuación:

Cuadro 13. Tratamiento de los subsidios recibidos con los destinos especificados en esta sección final del Capítulo 12

Tratamiento contable (párrafo 1077)	Inicial: Inciso a) La contrapartida de un subsidio no reintegrable recibido para ser aplicado a la compra de bienes de uso o activos intangibles en oportunidad de su reconocimiento, se imputará en resultados diferidos.
	<p>Posterior: Inciso b) Se reconocerá en el resultado como un ingreso en función de la vida útil de los activos comprados a partir de ellos.</p> <p>El párrafo 1078 establece que el ingreso que surge de un inciso del párrafo 1077, que ha omitido identificar, se presentará compensado de la depreciación o amortización del activo con el que se relaciona. Interpretamos que el inciso cuya identificación se ha omitido es el b).</p>

[1] Torres, Carlos F.: “La contabilidad agropecuaria en la Norma Unificada Argentina de Contabilidad”, ERREPAR, Consultor Agropecuario, N° 62, agosto/2023, págs. 41/54, cita digital EOLDC108289A

[2] Torres, Carlos F.: “La contabilidad agropecuaria en la versión de la resolución técnica 54/2022 modificada por las resoluciones técnicas 56/2023 y 59/2024”, ERREPAR, Consultor Agropecuario, N° 69, octubre/2024, págs. 1/12

[3] A lo largo de este artículo, identificaremos indistintamente como [RT 54](#) o como NUA a la norma de fondo a la que nos estamos refiriendo

[4] Proyecto 56 de resolución técnica: Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad para incorporar el Capítulo 12 “Estados contables de entidades cooperativas: cuestiones específicas”, emitido por la Junta de Gobierno de la FACPCE, en la ciudad de Santa Fe, el 26/9/2025 (en adelante, P56)

[5] [RT 62](#): Modificaciones a la [RT 54](#), “Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad” para incorporar el Capítulo 12 “Estados contables de entidades cooperativas: cuestiones específicas”, emitido por la Junta de Gobierno de la FACPCE en la Ciudad de Cafayate, Provincia de Salta, 21/11/2025 (en adelante, [RT 62](#))

[6] Recuérdense que la [RT 8](#) contenía, en su segunda parte, las normas generales de exposición contable. En la Sección 6, incluía muy breves referencias acerca de la preparación y presentación del EFE, las que luego fueron ampliamente detalladas en la interpretación de resoluciones técnicas 2, aprobada por la Junta de Gobierno de la FACPCE el 4/7/2003

[7] El segundo de estos fondos puede invertirse en forma directa o bien a través de su transferencia a cooperativas de grado superior o a instituciones especializadas

[8] Entrevista a Javier Garbarini, director de la revista Lazos Cooperativos, realizada por Ángeles Bellomo y publicada en la edición del 14/1/2010

[9] Estos títulos fueron originalmente admitidos por la [R. 349/1995 del ex Instituto Nacional de Acción Cooperativa](#), al que se conocía por su sigla INAC, manteniendo en la actualidad su vigencia. La definición que brinda la [RT 62](#) transcribe sus principales características, entre las que destacamos el requerimiento que su emisión surja de utilizar la relación técnica y demás condiciones exigidas por las normas de la autoridad de aplicación. Esta imposición da lugar a la elaboración de un procedimiento para toda medición posterior de este pasivo que responde al criterio contable de costo amortizado

[10] FACPCE, Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT): Informe N° 31 del Área de Contabilidad: "Modelos de estados contables e información complementaria para entidades cooperativas, Buenos Aires, año 2011". en el que se suministran modelos muy completos para la presentación de los estados contables de estas entidades