

TÍTULO:	RESOLUCIÓN (INAES) 1311/2023 - NORMAS SOBRE LA ABSORCIÓN DE QUEBRANTOS PROVENIENTES DE OPERACIONES AJENAS A LA GESTIÓN COOPERATIVA
AUTOR/ES:	Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D & G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIV
PÁGINA:	-
MES:	Mayo
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

CARLOS J. SUBELET⁽¹⁾
MARÍA C. SUBELET⁽²⁾

RESOLUCIÓN (INAES) 1311/2023 - NORMAS SOBRE LA ABSORCIÓN DE QUEBRANTOS PROVENIENTES DE OPERACIONES AJENAS A LA GESTIÓN COOPERATIVA

Los autores analizan en esta colaboración la reciente resolución (INAES) 1311/2023 mediante la cual el INAES regula el procedimiento de absorción de los quebrantos provenientes de operaciones ajenas a la gestión cooperativa, haciendo hincapié en las cuestiones prácticas de su implementación.

I - INTRODUCCIÓN

En marzo de 2023, el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES) dictó la [resolución 1311/2023](#) mediante la cual se regula el procedimiento a seguir para la absorción de las pérdidas generadas por las operaciones ajenas a la gestión cooperativas, así como también las cuentas de excedentes y patrimonio neto que pueden utilizarse y el orden que ha de seguirse en dicha absorción. Además, se regula la recomposición de las cuentas patrimoniales utilizadas oportunamente en la mencionada absorción.

En las secciones siguientes de esta colaboración, analizaremos las principales regulaciones contenidas en la resolución (INAES) 1311/2023, presentando ejemplos prácticos con nuestra interpretación de aquellas cuestiones que resultan ser muy relevantes.

II - DESARROLLO

1. Breve reseña de las normas pertinentes de la ley 20337

El destino de los excedentes y quebrantos de las cooperativas es un tema que está regulado expresamente por la [ley 20337](#), aunque no de manera completa.

El enfoque adoptado por la norma separa a los excedentes o quebrantos según provengan de operaciones propias de la gestión cooperativa y las ajenas a esta. A su vez, dentro de las operaciones propias de la gestión cooperativa, discrimina si estas se realizan con asociados o no asociados.

Así es que el artículo 42 de la ley 20337 dispone que los excedentes que deriven de la prestación de servicios a no asociados se destinen a una cuenta especial de reserva, denominada en la práctica Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337. En cuanto a los excedentes de la actividad cooperativa con asociados, la norma ya citada los considera como los únicos repartibles a los asociados, previa constitución de la denominada Reserva legal y dotación de los Fondos acción asistencial y laboral o para estímulo del personal, de educación y capacitación cooperativas y el pago de un interés a las cuotas sociales si lo previera el estatuto.

En cuanto a los excedentes que se originaran por las operaciones ajenas a la gestión cooperativa, la Exposición de Motivos de la ley 20337 expresa que deben destinarse a una cuenta de Reserva especial. Así también lo dispone la sección 3 de la Segunda parte de la [RT \(FACPCE\) 51 "Nuevo texto de la Resolución Técnica 24. Normas profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos"](#), adoptada por la resolución (INAES) 996/2021.

En materia de absorción de quebrantos, el [artículo 43](#) de la ley 20337 dispone que no pueden distribuirse excedentes sin antes compensarse los quebrantos generados por las secciones que hubieran arrojado pérdida. Dicho artículo admite también la utilización de reservas para compensar quebrantos, pero obliga a su recomposición a su nivel anterior como condición necesaria para la distribución de los excedentes generados con posterioridad. Finalmente, el referido artículo 43 de la ley 20337 no habilita la distribución de excedentes sin antes haberse compensado las pérdidas de ejercicios anteriores.

Retornando a las normas reglamentarias, recordemos que el dictado de la [resolución \(INAES\) 996/2021](#) de adopción la RT (FACPCE) 51 implicó la regulación del procedimiento de compensación de quebrantos de ejercicios anteriores vía el procedimiento previsto en la sección 5.6 de la Segunda parte de la RT (FACPCE) 51.

En virtud de la normativa antes referida, subsistía una falta de regulación respecto de la absorción de los quebrantos generados por las operaciones ajenas a la gestión cooperativa.

Para cubrir esta cuestión, el INAES dictó su resolución 1311/2023, que desarrollamos en las secciones siguientes.

2. Análisis articulado de la resolución (INAES) 1311/2023

2.1. Artículo 1

En ejercicio de las facultades reglamentarias que le otorga la ley 20337, el INAES dispone que cuando en el ejercicio económico las operaciones ajenas a la gestión cooperativa arrojen un resultado negativo, tal quebranto puede absorberse con la reserva especial del [artículo 42](#) de la ley 20337, a la que deberá previamente destinarse, si existiera, el excedente del ejercicio generado por la gestión cooperativa con personas no asociadas.

En cuanto a los fundamentos de ello, en los considerandos de la resolución (INAES) 1311/2023 se cita a la Exposición de Motivos de la ley 20337 conforme la cual los excedentes de las actividades ajenas a la gestión cooperativa deben destinarse a una reserva especial, de modo que nadie lucre a expensas de otro sujeto, fuere asociado o no la cooperativa. Así es que, cuando las operaciones ajenas a la gestión cooperativa arrojaran un quebranto, primero se lo debería absorber con la reserva especial del artículo 42 de la ley 20337 y, de existir un remanente, afectar luego al excedente de la gestión cooperativa con asociados.

2.2. Artículo 2

El artículo 2 de la resolución (INAES) 1311/2023 indica que, si existiera un remanente del quebranto por las operaciones ajenas a la gestión cooperativa sin absorber con la reserva especial del artículo 42 de la ley 20337 por insuficiencia de esta, se lo deberá absorber con el excedente de la gestión cooperativa con personas asociadas, hasta su concurrencia.

Si no hubiera excedente de la gestión cooperativa con personas asociadas o fuera insuficiente para absorber el quebranto neto indicado en el párrafo anterior, se deberán utilizar en su absorción las partidas indicadas a continuación en el orden de prelación establecido:

- Reserva legal;
- Ajuste de capital irreplicable;
- Ajuste de capital del ejercicio.

En la siguiente figura resumimos el orden de las partidas a utilizar en la absorción conforme los artículos 1 y 2 de la resolución (INAES) 1311/2023.



Figura 1 – Orden de Absorción

2.3. Artículo 3

Por su parte, el artículo 3 de la resolución (INAES) 1311/2023 dispone que si se han utilizado la reserva legal, el ajuste de capital y/o el ajuste de capital del ejercicio para absorber el quebranto por las operaciones ajenas a la gestión cooperativa neto de la reserva especial del artículo 42 de la ley 20337 y el excedente de la gestión cooperativa con asociados, en los futuros ejercicios se los deberá reconstituir a su importe anterior conforme el siguiente orden:

- Ajuste de capital del ejercicio;

- b) Ajuste de capital irrepatriable;
c) Reserva legal.

Cabe destacar que los importes destinados a la reconstitución de las partidas mencionadas se detraerán del excedente de la gestión cooperativa con personas asociadas.

Asimismo, el citado artículo 3 de la resolución (INAES) 1311/2023 indica que la reposición del ajuste de capital irrepatriable y ajuste del capital ejercicio, conforme lo dispuesto en el punto D del Anexo I de la resolución (INAES) 996/2021, se hará incrementando la cuenta de ajuste de capital irrepatriable.

Al respecto recordamos que, por estar en vigencia la [resolución \(INAES\) 419/2019^{\(3\)}](#), la referida recomposición de los saldos previamente usados en la absorción del quebranto deberá efectuarse en moneda reexpresada.

En la figura siguiente resumimos el orden de recomposición de las partidas usadas en la absorción.



(* La recomposición se imputa al Ajuste de Capital Irrepartible

Figura 2 – Orden de recomposición

2.4. Artículo 4

Mediante el artículo 4 de la resolución (INAES) 1311/2023 se dispone que la aplicación del procedimiento del artículo 1 de dicha resolución requiere la presentación por parte de la cooperativa a la Dirección Nacional de Cumplimiento y Fiscalización del INAES, con una anticipación de 30 días a la realización de la asamblea ordinaria, una nota con información circunstanciada sobre las bases objetivas y numéricas utilizadas para determinar el resultado negativo de las operaciones ajenas a la gestión cooperativa. También se requiere que esta misma información sea incluida como una nota a los estados contables del ejercicio que se tratan en la asamblea.

2.5. Artículo 5

El artículo 5 de la resolución (INAES) 1311/2023 establece que esta resolución será de aplicación para los ejercicios cerrados a partir del 31/12/2022.

Al respecto, somos de la opinión que la referencia a los ejercicios debe entenderse a los ejercicios contables que dieran lugar al quebranto de las operaciones ajenas a la gestión cooperativa. Así, por ejemplo, si se tratara de una Cooperativa cuya Asamblea de asociados tiene lugar en febrero de 2023 y trata los estados contables por el ejercicio cerrado el 31/10/2022, no está alcanzada por esta norma.

En concordancia con ello, opinamos que aquellas cooperativas que hubieran seguido, en ejercicios contables cerrados con anterioridad al 31/12/2022, procedimientos de absorción de los quebrantos de las operaciones ajenas a la gestión cooperativa distintos de los establecidos por la resolución (INAES) 1311/2023, no deberán reformular y/o rectificar la información relacionada.

2.6. Casos prácticos

2.6.1. Caso 1: Quebranto por las operaciones ajenas a la gestión cooperativas y excedentes de la gestión cooperativa con asociados y no asociados - Absorción con reserva especial artículo 42, ley 20337

La Cooperativa del Centro Ltda. cierra ejercicio el 31/12. En ocasión del ejercicio cerrado al 31/12/2022, se dispone de la siguiente información del excedente del ejercicio anual 2022 expresada en moneda de cierre de dicho ejercicio:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Resultado de la gestión cooperativa con asociados	\$ 13.307.790,50
Resultado de la gestión cooperativa con no asociados	\$ 1.502.585,07
Resultado de operaciones ajenas a la gestión cooperativa	(\$ 2.774.516,23)
Total excedente del ejercicio cerrado al 31/12/2022	\$ 12.035.859,34

Asimismo, dentro del patrimonio neto cooperativo al cierre 31/12/2022, y expresado en moneda de cierre de dicho ejercicio, se incluye el siguiente saldo de la Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Reserva especial del art. 42 de la L. 20.337	\$ 3.276.761,86

En ocasión de preparar el proyecto de destino de los excedentes y quebrantos por el ejercicio cerrado al 31/12/2022 y a ser sometido a consideración de la Asamblea de asociados junto con los estados contables cerrados a dicha fecha, el Consejo de Administración aplica la resolución (INAES) 1311/2023.

En primer lugar, conforme el artículo 1 de la resolución (INAES) 1311/2023, debe destinarse el excedente de la gestión cooperativa con no asociados de **\$ 1.502.585,07** a la Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337.

El nuevo saldo de la Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337, luego de la constitución por el saldo de la gestión cooperativa con no asociados es el siguiente:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Reserva especial del art. 42 de la L. 20337 al 31/12/2022	\$ 3.276.761,86
(+) Resultado de la gestión cooperativa con no asociados del ejercicio cerrado al 31/12/2022	\$ 1.502.585,07
(=) Saldo de la Reserva especial del art. 42 de la L. 20337 luego de la constitución de la reserva del ejercicio 2022	\$ 4.779.346,93

El paso siguiente, según el artículo 1 de la resolución (INAES) 1311/2023, consiste en absorber el quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022 de **\$ 2.774.516,23**, con el Saldo de la Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337, luego de la constitución por el excedente de la gestión cooperativa con no asociados generado en el ejercicio cerrado al 31/12/2022. Los saldos resultantes de ambas cuentas luego de la mencionada absorción son los siguientes:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Saldo de la Reserva especial del art. 42 de la ley 20.337 luego de la constitución de la reserva del ejercicio 2022	\$ 4.779.346,93
(-) Absorción quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022	(\$ 2.774.516,23)
(=) Saldo de la Reserva especial del art. 42 de la ley 20337 luego de la constitución de la reserva del ejercicio 2022 y absorción del quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022	\$ 2.004.830,70

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022	(\$ 2.774.516,23)
(+) Absorción quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022 con la Reserva especial del art. 42 de la L. 20337	\$ 2.774.516,23
(=) Saldo neto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022	\$ 0

Dado que el excedente generado por la gestión cooperativa con personas asociadas del ejercicio cerrado al 31/12/2022 no fue utilizado en la absorción de quebrantos, debe constituirse sobre su importe total la reserva legal y dotarse los fondos del artículo 42 de la ley 20337. Asimismo, supondremos que el Consejo de Administración propone distribuir el saldo disponible en cuotas sociales conforme lo habilita el artículo 44 de la ley 20337. En consecuencia, los importes respectivos serían los siguientes:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Reserva legal (5% del excedente de la gestión cooperativa con asociados)	\$ 665.389,53
Fondo de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal (5% del excedente de la gestión cooperativa con asociados)	\$ 665.389,53
Fondo de educación y capacitación cooperativa (5% del excedente de la gestión cooperativa con asociados)	\$ 665.389,53
Distribución en cuotas sociales (85% del excedente de la gestión cooperativa con asociados)	\$ 11.311.621,91

2.6.2. Caso 2: Quebranto por las operaciones ajenas a la gestión cooperativas y excedentes de la gestión cooperativa con asociados y no asociados - Absorción con reserva especial, artículo 42, ley 20337 y excedente de la gestión cooperativa con asociados

La Cooperativa del Sur Ltda. cierra ejercicio el 31/12. En ocasión del ejercicio cerrado al 31/12/2022, se dispone de la siguiente información del excedente del ejercicio anual 2022 expresada en moneda de cierre de dicho ejercicio:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Resultado de la gestión cooperativa con asociados	\$ 2.661.558,10
Resultado de la gestión cooperativa con no asociados	\$ 300.517,01
Resultado de operaciones ajenas a la gestión cooperativa	(\$ 2.774.516,23)
Total excedente del ejercicio cerrado al 31/12/2022	\$ 187.558,88

Asimismo, dentro del patrimonio neto cooperativo al cierre 31/12/2022, y expresado en moneda de cierre de dicho ejercicio, se incluye el siguiente saldo de la Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Reserva especial del art. 42 de la L. 20337	\$ 819.190,47

En ocasión de preparar el proyecto de destino de los excedentes y quebrantos por el ejercicio cerrado al 31/12/2022 y a ser sometido a consideración de la Asamblea de asociados junto con los estados contables cerrados a dicha fecha, el Consejo de Administración aplica la resolución (INAES) 1311/2023.

En primer lugar, conforme el artículo 1 de la resolución (INAES) 1311/2023, debe destinarse el excedente de la gestión cooperativa con no asociados de **\$ 300.517,01** a la Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337.

El nuevo saldo de la Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337, luego de la constitución por el saldo de la gestión cooperativa con no asociados es el siguiente:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Reserva especial del art. 42 de la L. 20337 al 31/12/2022	\$ 819.190,47
(+) Resultado de la gestión cooperativa con no asociados del ejercicio cerrado al 31/12/2022	\$ 300.517,01
(=) Saldo de la Reserva especial del art. 42 de la L. 20337 luego de la constitución de la reserva del ejercicio 2022	\$ 1.119.707,48

El paso siguiente, según el artículo 1 de la resolución (INAES) 1311/2023, consiste en absorber el quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022 de **\$ 2.774.516,23**, con el Saldo de la Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337 luego de la constitución por el excedente de la gestión cooperativa con no asociados generado en el ejercicio cerrado al 31/12/2022. Los saldos resultantes de ambas cuentas luego de la mencionada absorción son los siguientes:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Saldo de la Reserva especial del art. 42 de la L. 20337 luego de la constitución de la reserva del ejercicio 2022	\$ 1.119.707,48
(-) Absorción quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022	(\$ 2.774.516,23)
(=) Saldo de la Reserva especial del art. 42 de la L. 20337 luego de la constitución de la reserva del ejercicio 2022 y absorción del quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022	\$ 0

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022	(\$ 2.774.516,23)
(+) Absorción quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022 con la Reserva especial del art. 42 de la L. 20337	\$ 1.119.707,48
(=) Saldo neto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022 pendiente de absorción	(\$ 1.654.808,75)

Debido a que existe un quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022 remanente de **\$ 1.654.808,75**, se lo debe absorber con el excedente de la gestión cooperativa con asociados de **\$ 2.661.558,10**.

El saldo neto del excedente de la gestión cooperativa con asociados es el siguiente:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Excedente generado por la gestión cooperativa con asociados del ejercicio cerrado al 31/12/2022	\$ 2.661.558,10
(-) Absorción quebranto remanente de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022	(\$ 1.654.808,75)
(=) Saldo neto del excedente generado por la gestión cooperativa con asociados del ejercicio cerrado al 31/12/2022	\$ 1.006.749,35

Dado que existe un remanente del excedente generado por la gestión cooperativa con personas asociadas del ejercicio cerrado al 31/12/2022, debe constituirse sobre su importe la reserva legal y dotarse los fondos del artículo 42 de la ley 20337. Asimismo, supondremos que el Consejo de Administración propone distribuir el saldo disponible en cuotas sociales conforme lo habilita el artículo 44 de la ley 20337. En consecuencia, los importes respectivos serían los siguientes:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Reserva legal (5% del excedente de la gestión cooperativa con asociados)	\$ 50.337,47
Fondo de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal (5% del excedente de la gestión cooperativa con asociados)	\$ 50.337,47
Fondo de educación y capacitación cooperativa (5% del excedente de la gestión cooperativa con asociados)	\$ 50.337,47
Distribución en cuotas sociales (85% del excedente de la gestión cooperativa con asociados)	\$ 855.736,94

2.6.3. Caso 3: Quebranto por las operaciones ajenas a la gestión cooperativas y excedentes de la gestión cooperativa con asociados y no asociados - Absorción con reserva especial, artículo 42 de la ley 20337, excedente de la gestión cooperativa con asociados, reserva legal, ajuste de capital irrepartible y ajuste del capital del ejercicio y su posterior recomposición

La Cooperativa del Norte Ltda. cierra ejercicio el 31/12. En ocasión del ejercicio cerrado al 31/12/2022, se dispone de la siguiente información del excedente del ejercicio anual 2022 expresada en moneda de cierre de dicho ejercicio:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Resultado de la gestión cooperativa con asociados	\$ 1.663.473,82
Resultado de la gestión cooperativa con no asociados	\$ 300.517,01
Resultado de operaciones ajenas a la gestión cooperativa	(\$ 2.774.516,23)
Total excedente del ejercicio cerrado al 31/12/2022	(\$ 810.525,40)

Asimismo, dentro del patrimonio neto cooperativo al cierre 31/12/2022, y expresado en moneda de cierre de dicho ejercicio, se incluyen las siguientes cuentas:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Reserva especial del art. 42 de la L. 20337	\$ 204.797,62
Reserva legal	\$ 255.350,00
Ajuste de capital irrepatriable	\$ 265.250,00
Ajuste de capital del ejercicio	\$ 120.000,00

En ocasión de preparar el proyecto de destino de los excedentes y quebrantos por el ejercicio cerrado al 31/12/2022 y a ser sometido a consideración de la Asamblea de asociados junto con los estados contables cerrados a dicha fecha, el Consejo de Administración aplica la resolución (INAES) 1311/2023.

En primer lugar, conforme el artículo 1 de la resolución (INAES) 1311/2023, debe destinarse el excedente de la gestión cooperativa con no asociados de **\$ 300.517,01** a la Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337.

El nuevo saldo de la Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337, luego de la constitución por el saldo de la gestión cooperativa con no asociados es el siguiente:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Reserva especial del art. 42 de la L. 20337 al 31/12/2022	\$ 204.797,62
(+) Resultado de la gestión cooperativa con no asociados del ejercicio cerrado al 31/12/2022	\$ 300.517,01
(=) Saldo de la Reserva especial del art. 42 de la L. 20337 luego de la constitución de la reserva del ejercicio 2022	\$ 505.314,63

El paso siguiente, según el artículo 1 de la resolución (INAES) 1311/2023, consiste en absorber el quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022, con el Saldo de la Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337, luego de la constitución por el excedente de la gestión cooperativa con no asociados generado en el ejercicio cerrado al 31/12/2022, hasta el importe de **\$ 505.314,63**. Los saldos resultantes de ambas cuentas luego de la mencionada absorción son los siguientes:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Saldo de la Reserva especial del art. 42 de la L. 20337 luego de la constitución de la reserva del ejercicio 2022	\$ 505.314,63
(-) Absorción quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022	(\$ 505.314,63)
(=) Saldo de la Reserva especial del art. 42 de la L. 20337, luego de la constitución de la reserva del ejercicio 2022 y absorción del quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022	\$ 0

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022	(\$ 2.774.516,23)
(+) Absorción quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022 con la Reserva especial del art. 42 de la L. 20337	\$ 505.314,63
(=) Saldo neto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022 pendiente de absorción	(\$ 2.269.201,60)

Debido a que existe un quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022 remanente de **\$ 2.269.201,60**, se lo debe absorber con el excedente de la gestión cooperativa con asociados de **\$ 1.663.473,82**.

El saldo neto del excedente de la gestión cooperativa con asociados es el siguiente:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Excedente generado por la gestión cooperativa con asociados del ejercicio cerrado al 31/12/2022	\$ 1.663.473,82
(-) Absorción quebranto remanente de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022	(\$ 1.663.473,82)
(=) Saldo neto del excedente generado por la gestión cooperativa con asociados del ejercicio cerrado al 31/12/2022	\$ 0

Como puede apreciarse, es insuficiente el importe del excedente de la gestión cooperativa con asociados para absorber la totalidad del quebranto remanente de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa. El saldo pendiente de absorción es el siguiente:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022	(\$ 2.774.516,23)
(+) Absorción quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022 con la Reserva especial del art. 42 de la L. 20337	\$ 505.314,63
(+) Absorción quebranto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022 con el excedente de la gestión cooperativa con asociados	\$ 1.663.473,82
(=) Saldo neto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022 pendiente de absorción	(\$ 605.727,78)

Por aplicación del artículo 2 de la resolución (INAES) 1311/2023, el saldo remanente de **\$ 605.727,78** se absorbe utilizando la reserva legal, el ajuste de capital irrepatriable y el ajuste de capital del ejercicio, en ese orden. Ello se presenta en el cuadro siguiente:

Concepto	Importe reexpresado (12/2022)
Reserva legal saldo al 31/12/2022	\$ 255.350,00
Ajuste de capital irrepatriable saldo al 31/12/2022	\$ 265.250,00
Ajuste de capital del ejercicio saldo al 31/12/2022	\$ 85.127,78
(=) Saldo neto de las operaciones ajenas de la gestión cooperativa del ejercicio cerrado al 31/12/2022 pendiente de absorción	\$ 0

Conforme el artículo 3 de la resolución (INAES) 1311/2023, los importes absorbidos resultantes del cuadro precedente deben recomponerse en los ejercicios futuros.

Continuando con el caso práctico, en el ejercicio cerrado al 31/12/2023 el excedente del ejercicio (en moneda de dicho cierre) se compone de la siguiente manera:

Concepto	Importe reexpresado (12/2023)
Resultado de la gestión cooperativa con asociados	\$ 2.162.515,96

Resultado de la gestión cooperativa con no asociados	\$ 375.646,27
Resultado de operaciones ajenas a la gestión cooperativa	\$ 0
Total excedente del ejercicio cerrado al 31/12/2023	\$ 2.538.162,23

El excedente de la gestión cooperativa con no asociados de **\$ 375.646,27** debe destinarse a la Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337.

En cuanto al excedente de la gestión cooperativa con asociados, de este se detraen los importes para recomponer las partidas de reserva legal, ajuste de capital irrepartible y ajuste de capital del ejercicio usando en la absorción del quebranto generado en el ejercicio cerrado al 31/12/2022. Por aplicación de la resolución (INAES) 419/2019⁽⁴⁾, la recomposición debe efectuarse en moneda reexpresada del cierre del ejercicio corriente.

Para ello, supondremos el siguiente coeficiente de reexpresión contable:

Cierre anterior	Cierre actual	Coef. reexp.
12/2022	12/2023	2,3000 ⁽⁵⁾

En consecuencia, los valores a recomponer reexpresados en moneda de diciembre de 2023, surgen del siguiente cálculo:

Partida	Importe reexpresado 12/2022 (A)	Coefficiente (B)	Importe reexpresado 12/2023 (Ax B)
Reserva legal	\$ 255.350,00	2,3000	\$ 587.305,00
Ajuste de capital irrepartible	\$ 265.250,00	2,3000	\$ 610.075,00
Ajuste de capital del ejercicio	\$ 85.127,78	2,3000	\$ 195.793,91

Dado que existe un remanente del excedente generado por la gestión cooperativa con personas asociadas del ejercicio cerrado al 31/12/2023, en primer lugar se realiza la recomposición de los importes absorbidos antes indicados y luego debe constituirse sobre su importe la reserva legal y dotarse los fondos del artículo 42 de la ley 20337. Asimismo, supondremos que el Consejo de Administración propone distribuir el saldo disponible en cuotas sociales conforme lo habilita el artículo 44 de la ley 20337. En consecuencia, los importes respectivos serían los siguientes:

Concepto	Importe reexpresado (12/2023)
Resultado de la gestión cooperativa con asociados ejercicio cerrado al 31/12/2023	\$ 2.162.515,96
(-) Recomposición Ajuste de capital del ejercicio [Se imputa a la cuenta Ajuste de capital irrepartible]	(\$ 195.793,91)
(-) Recomposición Ajuste de capital irrepartible	(\$ 610.075,00)
(-) Recomposición Reserva legal	(\$ 587.305,00)
Resultado de la gestión cooperativa con asociados ejercicio cerrado al 31/12/2023 neto de recomposición de partidas	\$ 769.342,05

En cuanto a la Reserva legal y los fondos del artículo 42 de la ley 20337 los importes son los siguientes:

Concepto	Importe reexpresado (12/2023)
Reserva legal (5% del excedente de la gestión cooperativa con asociados neto de recomposición)	\$ 38.467,10
Fondo de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal (5% del excedente de la gestión cooperativa con asociados neto de recomposición)	\$ 38.467,10
Fondo de educación y capacitación cooperativa (5% del excedente de la gestión cooperativa con asociados neto de recomposición)	\$ 38.467,10
Distribución en cuotas sociales (85% del excedente de la gestión cooperativa con asociados neto de recomposición)	\$ 653.940,75

III - CONCLUSIONES

Tal como hemos indicado en esta colaboración, la resolución (INAES) 1311/2023 viene a cubrir un vacío normativo respecto de la regulación del procedimiento de absorción de los quebrantos correspondientes a las operaciones ajenas a la gestión cooperativa.

Al establecer como prioridad la absorción con la Reserva especial del artículo 42 de la ley 20337, se cumple en el espíritu de la ley, ya que dicha reserva recepta los excedentes de las operaciones ajenas a la gestión cooperativa.

Asimismo, se dispone el orden de las partidas susceptibles de compensar con los quebrantos pendientes de absorción comenzando por el excedente de la gestión cooperativa con asociados, para luego pasar al reserva legal y el ajuste de capital irrepartible y del ejercicio. Ello es razonable y concordante con las restantes disposiciones de la ley 20337.

Respecto de la recomposición de las partidas reducidas con motivo de la absorción de los quebrantos por operaciones ajenas a la gestión cooperativa, la resolución (INAES) 1311/2023 manda a reconstituir tan solo en el ajuste de capital del ejercicio, ajuste de capital del ejercicio y la reserva legal, utilizando para ello los primeros excedentes de la gestión cooperativa con asociados.

En nuestra opinión, creemos que resultan razonables y apropiadas las disposiciones de la resolución (INAES) 1311/2023 las que brindan certeza tanto a los Directivos de las Cooperativas, como a los profesionales en ciencias económicas que realizan su actividad profesional en dichas entidades respecto de un tema que cobra relevancia atento al contexto económico actual del país.

IV - BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- 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. - Editorial Osmar Buyatti - 2016.

Notas:

- (1) Contador Público Nacional (UNLPam). Docente de la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad Nacional de La Pampa. Presidente de la Comisión de Contabilidad y Auditoría del CPCELP. Disertante de cursos de capacitación de SFAP. Ejerce la profesión en estudio contable local. Auditor y Síndico de sociedades. Coautor de libros y artículos sobre cuestiones contables y de auditoría
- (2) Contador Público Nacional (UNLPam). Docente de la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad Nacional de La Pampa. Ejerce la profesión en estudio contable local. Auditora y Síndica de sociedades. Coautora de artículos sobre cuestiones contables y de auditoría
- (3) Esta Norma requiere la presentación de la información contenida en los estados contables en moneda homogénea de cierre del ejercicio actual
- (4) Esta Norma requiere la presentación de la información contenida en los estados contables en moneda homogénea de cierre del ejercicio actual
- (5) Valores supuestos