

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES
DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**CONSEJO ELABORADOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
(CENCYA)**

RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 51

**NUEVO TEXTO DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 24 “NORMAS
PROFESIONALES: ASPECTOS PARTICULARES DE EXPOSICIÓN
CONTABLE Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA ENTES
COOPERATIVOS”**

SEGUNDA PARTE

NUEVO TEXTO DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 24 "NORMAS PROFESIONALES: ASPECTOS PARTICULARES DE EXPOSICIÓN CONTABLE Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA ENTES COOPERATIVOS"

1. Objetivo

Esta resolución tiene como objetivo establecer normas particulares de presentación de estados contables para uso de terceros y sobre aspectos especiales de auditoría, correspondientes a entes cooperativos, excepto entes financieros (bancos y cajas de crédito) y de seguros.

La misma ha sido el resultado del trabajo conjunto entre la profesión contable y la autoridad de aplicación de los entes cooperativos; e incluye una guía de aplicación obligatoria.

Las normas particulares para entes cooperativos complementan las normas generales de exposición y las normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicio y regulan en conjunto con éstas la presentación de estados contables por los mencionados entes.

Los entes cooperativos deben contar con un servicio de auditoría externa desde su constitución y hasta que finalice su liquidación. Los encargos que lleve a cabo el profesional independiente contratado por el ente cooperativo serán realizados de conformidad con las normas profesionales vigentes al momento de emisión de los correspondientes informes, considerándose además los aspectos especiales establecidos en la sección 6 de esta resolución.

2. Introducción

Los entes cooperativos presentan, como rasgo específico de su naturaleza, la capacidad de transformar las condiciones y relaciones económicas y sociales de sus asociados, y por extensión, de la comunidad donde actúan. La actividad de los entes cooperativos se desarrolla en un marco jurídico propio, a partir de la caracterización doctrinaria y de la definición legal del **acto cooperativo** en virtud del cual, el importe percibido por cada operación o servicio utilizado es de carácter provisorio, sujeto a ajuste en relación con el costo definitivo de los mismos, determinado al cierre del ejercicio.

Por su parte, en los limitados servicios u operaciones brindados a no asociados, el destino final de los excedentes generados por los mismos reviste el carácter de irrepartibles, no retornando éstos a los asociados.

La necesidad de proveer un marco contable específico, como correlato de aquel encuadramiento doctrinario y jurídico, justifica el dictado de normas particulares de exposición contable y de auditoría para los entes cooperativos.

3. Definiciones

Los vocablos y expresiones utilizados en esta resolución tienen los significados que se indican a continuación, los que se elaboraron considerando, en algunos casos, las normas legales vigentes¹:

Ente cooperativo: es una entidad fundada en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios, constituida regularmente, con la autorización para funcionar y la inscripción en el registro de la autoridad de aplicación.

Características de los entes cooperativos:

- a. tienen capital variable;
- b. duración ilimitada;
- c. cuentan con un número mínimo de diez asociados, salvo las excepciones que expresamente admitiera la autoridad de aplicación y lo previsto para las cooperativas de grado superior;
- d. reconocen un interés limitado a las cuotas sociales, si el estatuto autoriza aplicar excedentes a alguna retribución al capital;
- e. en general, distribuyen los excedentes en proporción al uso de los servicios sociales y al capital aportado en las cooperativas de crédito, o en aquellas que cuenten con una sección crédito, si el estatuto lo establece;
- f. prestan servicios a sus asociados y a no asociados en las condiciones que para este último caso establezca la autoridad de aplicación y con sujeción a lo dispuesto en la ley;
- g. limitan la responsabilidad de los asociados al monto de las cuotas sociales suscriptas;
- h. establecen la irrepartibilidad de las reservas sociales;
- i. se asigna un destino desinteresado del sobrante patrimonial en caso de liquidación.

Acto cooperativo: es el realizado entre la cooperativa y sus asociados y por las cooperativas entre sí, en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales. También lo son, respecto de las cooperativas, los actos jurídicos que con idéntica finalidad realicen con otras personas.

Gestión cooperativa: es la actividad ordinaria desarrollada por el ente cooperativo para la organización y prestación de los servicios en cumplimiento de su objeto social.

Capital: está constituido por cuotas sociales indivisibles y de igual valor. Este debe constar en acciones representativas de una o más cuotas que revisten el carácter de nominativas.

Integración de cuotas sociales: las cuotas sociales deben integrarse al ser suscriptas, como mínimo, en un cinco por ciento, y completarse la integración dentro del plazo de cinco años desde la suscripción.

Normas contables vigentes: Son aquellas contenidas en las Resoluciones Técnicas e Interpretaciones elaboradas por la Federación Argentina de Consejos

¹ Ley 20.337, vigente a diciembre de 2020.

Profesionales de Ciencias Económicas, distintas a las referidas en la Resolución Técnica N° 26 y modificatorias, y que:

- a. no están contenidas en la presente Resolución Técnica;
- b. no se oponen a las normas contenidas de la presente Resolución Técnica;
- y
- c. se encuentren vigentes en la fecha a la que se refieran los estados contables del ente cooperativo.

Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados que se encuentren vigentes: Son aquellas contenidas en las Resoluciones Técnicas e Interpretaciones elaboradas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, y que:

- a. no están contenidas en la presente Resolución Técnica;
- b. no se oponen a las normas contenidas en la presente Resolución Técnica;
- y
- c. se encuentren vigentes en la fecha a la que se refiere el informe correspondiente al servicio profesional que ha sido encargado por el ente cooperativo.

Títulos cooperativos de capitalización (TI.CO.CA): Estos títulos fueron creados por la autoridad de aplicación de la ley de cooperativas. Se caracterizan como capital complementario por la reglamentación y son emitidos mediante aprobación de la asamblea. Sus principales características son:

- a. sólo pueden aportar al ente, por este concepto, quienes revistan la condición de asociados;
- b. su emisión surgirá de utilizar la relación técnica y demás condiciones exigidas por las normas de la autoridad de aplicación;
- c. pueden emitirse en moneda de curso legal o en moneda extranjera;
- d. se les reconoce un interés a pagar con excedentes repartibles en las condiciones fijadas por la autoridad de aplicación;
- e. si no existieran excedentes repartibles o por insuficiencia de estos, el pago de los intereses se diferirá a futuros ejercicios;
- f. los reembolsos se podrán realizar mediante amortizaciones parciales;
- g. una vez suscripta e integrada la última emisión, se admiten nuevas suscripciones cuyos montos pueden utilizarse íntegramente para rescatar las existentes, en orden de antigüedad.

Sobrante patrimonial: es el remanente total de los bienes sociales una vez pagadas las deudas y devuelto el valor nominal de las cuotas sociales, determinado al momento de liquidación del ente cooperativo. El importe del sobrante patrimonial tendrá el destino previsto por las normas legales.

Excedente repartible: es el exceso en la estimación preventiva, realizada por la cooperativa, del costo de sus servicios prestados al asociado al fijar el precio provisorio de los mismos.

Distribución de los excedentes repartibles: de acuerdo con la ley de cooperativas, los excedentes repartibles se destinarán: el cinco por ciento a reserva legal, el cinco por ciento al fondo de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal, el cinco por ciento al fondo de educación y capacitación cooperativas, una

suma indeterminada para pagar un interés a las cuotas sociales, si lo autoriza el estatuto, y el resto como retorno a los asociados.

Retorno: calculado el excedente repartible y constituidos la reserva legal, los fondos y pagado el interés al capital -si correspondiera- queda un remanente (*el retorno*) que debe devolverse a los asociados en proporción al uso de los servicios sociales u otra base que establezcan las normas legales.

Seccionalización de resultados. Compensación de quebrantos seccionales y pérdidas de ejercicios anteriores. Los resultados deben determinarse por secciones. No podrán distribuirse excedentes sin compensar previamente los quebrantos de las secciones que hubieran arrojado pérdida. Cuando se hubieran utilizado reservas para compensar quebrantos, no se podrán distribuir excedentes sin haberlas reconstituido al nivel anterior a su utilización. Tampoco podrán distribuirse excedentes sin haber compensado las pérdidas de ejercicios anteriores.

Reserva legal: son los excedentes repartibles que se destinaron a su constitución. Las normas legales establecen el destino y metodología de aplicación de la reserva legal.

Reserva especial: está constituida por los excedentes que deriven de la gestión cooperativa con no asociados autorizada por la ley, y aquellos que provienen de las operaciones ajenas a la gestión cooperativa.

Fondos: son los excedentes repartibles que se destinaron a los “fondos de educación y capacitación cooperativas y de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal”. Las normas legales establecen el destino y metodología de aplicación de los fondos.

Auditoría externa: los entes cooperativos deben contar desde su constitución y hasta que finalice su liquidación, con un servicio de auditoría externa a cargo de un contador público inscripto en la matrícula respectiva.

Sindicatura del ente cooperativo: la fiscalización privada estará a cargo de uno o más síndicos según lo establezca el estatuto, elegidos por la asamblea entre los asociados, sin exigencia de calificación profesional. El síndico puede desempeñar la auditoría cuando tuviera la calidad profesional de contador público inscripto en la matrícula respectiva.

Ventas, costo de ventas y créditos por ventas: por razones de uniformidad – y permitir la comparabilidad-, en estos rubros se incluyen las operaciones y los saldos generados por operaciones provenientes de la gestión cooperativa.

4. Exposición de la información contable contenida en los estados contables de los entes cooperativos

4.1. Normas comunes a todos los estados contables

Los estados básicos deben cumplir con las normas contables vigentes.

4.2. Estado de situación patrimonial

El estado de situación patrimonial se presentará de acuerdo con las normas contables vigentes.

Los fondos establecidos por el artículo 42 de la ley de cooperativas, constituidos por excedentes, tienen un destino específico, por lo que constituyen un pasivo desde su constitución, de acuerdo con las normas legales vigentes.

4.3. Estado de resultados

El estado de resultados se presentará de acuerdo con las normas contables vigentes.

Al pie de este estado se clasificará el resultado del ejercicio en “resultados por la gestión cooperativa con asociados”, “resultados por la gestión cooperativa con no asociados” y “resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa”, utilizando para ello bases objetivas y aplicando las secciones siguientes.

En 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 la misma fue realizada como un anticipo de retornos.

4.3.1. Resultados por la gestión cooperativa con asociados

Los resultados que se incluyen en esta clasificación, sin ser taxativos (o a modo de ejemplo), son:

- a. el resultado proveniente de la organización y prestación de servicios a los asociados relacionados con la gestión cooperativa;
- b. todo otro ingreso obtenido por, o como consecuencia de, bienes afectados a actividades inherentes a la gestión cooperativa en la medida que sea razonablemente cuantificable y asignable en forma directa a los asociados, en la proporción que anteriormente su gasto relacionado hubiera sido apropiado a las actividades con asociados (recupero de siniestros, expropiaciones, indemnizaciones por no hacer, y otros similares);
- c. en las cooperativas de trabajo, el excedente generado por el trabajo de los asociados.

4.3.2. Resultados por la gestión cooperativa con no asociados

Los resultados que se incluyen en esta clasificación, sin ser taxativos (o a modo de ejemplo), son:

- a. el resultado proveniente de la organización y prestación de servicios a los no asociados relacionados con la gestión cooperativa;
- b. todo otro ingreso obtenido por, o como consecuencia de, bienes afectados a actividades inherentes a la gestión cooperativa en la medida que sea razonablemente cuantificable y asignable en forma directa a los no asociados, en la proporción que anteriormente su gasto relacionado hubiera sido apropiado a las actividades con no asociados (recupero de siniestros, expropiaciones, indemnizaciones por no hacer, y otros similares);
- c. en las cooperativas de trabajo, acorde con las normas legales de la autoridad de aplicación, el excedente generado por el trabajo de los no asociados.

4.3.3. Resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa

Los resultados que se incluyen en esta clasificación sin ser taxativos (o a modo de ejemplo) son los que no corresponden a las clasificaciones anteriores, entre ellos:

a. los ingresos provenientes de inversiones transitorias (depósitos a plazo fijo, depósitos en caja de ahorro, títulos públicos, obligaciones negociables, fondos comunes de inversión, y otros similares). En aquellos casos que dichas inversiones puedan vincularse en forma directa con operaciones con asociados y/o no asociados deberán atribuirse a resultados por la gestión cooperativa con asociados y/o no asociados;

b. los resultados provenientes de inversiones permanentes en otros entes, excepto aquellos que se originan en procesos de integración vertical que contribuyan en forma directa a la consecución del objeto social. Estos últimos deberán atribuirse a resultados por la gestión cooperativa con asociados o no asociados (en proporción a la operatoria realizada);

c. los resultados provenientes de las ventas de bienes de uso;

d. derechos de ingreso y/o transferencias;

e. donaciones y subsidios;

f. todo otro ingreso obtenido por, o como consecuencia de, bienes afectados a actividades inherentes a la gestión cooperativa, en la medida que su gasto relacionado no pueda vincularse de manera directa con operaciones por la gestión cooperativa con asociados o no asociados (recupero de siniestros, expropiaciones, indemnizaciones por no hacer, y otros similares);

g. otros ingresos y egresos que provienen de las actividades ajenas a la gestión cooperativa.

4.4. Estado de evolución del patrimonio neto

Las partidas integrantes del patrimonio neto deben clasificarse en:

a. aporte de los asociados, y

b. resultados acumulados.

4.4.1. Aporte de los Asociados

Este rubro se clasifica en:

4.4.1.1. Capital cooperativo suscrito

El capital cooperativo suscrito se expone en este rubro separando el valor nominal del capital y su ajuste para reflejar el efecto de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda. Los saldos acumulados que registre la cuenta ajuste de capital al cierre de cada ejercicio podrán ser capitalizados, total o parcialmente, por resolución de la asamblea. En las cooperativas, decidida la capitalización, la misma se realizará de conformidad con el procedimiento indicado en el título “Capitalización del ajuste del capital”.

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

² Expresión utilizada en el punto B del Anexo I de la Resolución General de INAES N° 996/2021.

encuentra pendiente de resolución por la asamblea (bajo la denominación “Ajuste de capital del ejercicio”).

El ente deberá presentar en la información complementaria lo indicado en la sección 4.6.5 (*Información sobre el capital cooperativo*) de esta resolución.

4.4.1.2. Valores a capitalizar

Se expondrán en este rubro los retornos, intereses y capital proporcional que no hayan podido ser capitalizados por no alcanzar el valor unitario fijado a cada cuota social.

4.4.1.3. Otros aportes de los asociados

Son los efectuados por disposición del estatuto o decisión de la asamblea que establezcan aportes complementarios al capital ordinario, siempre que cumplan con las condiciones necesarias para ser incluidos dentro del patrimonio neto.

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 20.337).

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 N°20.337, de conformidad con las normas reglamentarias aplicables.

4.4.2. Resultados acumulados

4.4.2.1. Reservas

Son los excedentes retenidos en el ente cooperativo por normas legales. La composición y evolución de las reservas debe exponerse en este estado, separando cada una de ellas en función de su naturaleza.

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

No deberán crearse otras reservas que no sean las previstas en el artículo 42 de la Ley de Cooperativas a efectos de cumplir con las disposiciones del órgano de contralor.

4.4.2.2. Resultados no asignados

Son los excedentes del ejercicio que se encuentran pendiente de tratamiento por parte de la asamblea y/o las pérdidas acumuladas sin asignación específica, incluidos los ajustes de los resultados de ejercicios anteriores.

4.4.2.3. Resultados diferidos

Son aquellos resultados que, de acuerdo con lo establecido por las normas profesionales, se imputan directamente a rubros específicos del patrimonio neto, manteniéndose en dichos rubros hasta que, por aplicación de las citadas normas, deban o puedan imputarse a resultados del ejercicio o resultados no asignados, según lo dispuesto para cada caso (ejemplo: saldo por revaluación, diferencias de conversión por inversiones permanentes, etc.).

4.5. Estado de flujo de efectivo

Este estado se presentará de acuerdo con las normas contables vigentes.

4.6. Información complementaria

La información complementaria se preparará y presentará de acuerdo con las normas contables vigentes, y con los siguientes acápites:

4.6.1. Créditos y deudas

Los rubros créditos y deudas se discriminarán de acuerdo con el tipo de cooperativa, y teniendo en cuenta diferenciar:

- a. los originados en las operaciones vinculadas con la gestión cooperativa con asociados,
- b. de los originados en las restantes operaciones.

4.6.2. Intereses acumulativos impagos

Se expondrá la conformación del saldo de los intereses acumulativos para retribuir el capital complementario (TI.CO.CA) que se encuentran devengados e impagos, los intereses impagos por las entidades que pudieron haber emitido Obligaciones Negociables, y aquellos intereses al capital aprobados por la asamblea y que se encuentren impagos.

4.6.3. Reservas

Cuando se hubieran utilizado las reservas para absorber resultados negativos y las mismas se encuentren pendientes de recomposición, se informará lo requerido por la sección 4.6.8.2. (*Restricciones para la distribución de excedentes*) de esta resolución.

4.6.4. Fondos de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal y fondo de educación y capacitación cooperativas

Se detallará 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.

4.6.5. Información sobre el capital cooperativo

En función de las características del capital cooperativo³ es necesario que los usuarios de los estados contables conozcan información especial sobre el mismo.

³La ley establece la posibilidad de que el asociado solicite el reembolso del aporte realizado y el ente solo puede limitar su devolución hasta el 95% del capital de la cooperativa por año (es decir debe devolver como mínimo el 5% o el porcentaje que establezca el estatuto social restante por año, si fuera mayor). Las devoluciones que no puedan efectuarse por el límite impuesto se realizarán por orden de antigüedad, configurando un pasivo para el ente.

El ente deberá informar:

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

4.6.6. Clasificación de la composición de los resultados

En el estado de resultados se clasifica el resultado total en "resultados por la gestión cooperativa con asociados", "resultados por la gestión cooperativa con no asociados" y "resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa".

En la información complementaria se clasificarán todos los rubros del estado de resultados de la misma forma, con el criterio utilizado en la sección 4.3 (*Estado de resultados*). En el caso que el ente cooperativo efectúe la clasificación entre resultados con asociados y no asociados utilizando algún método proporcional (por ejemplo, en función de ingresos, compras, etc.), podrá optar por no realizar la apertura indicada, consignando la base utilizada. El grupo "resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa" siempre tiene que estar discriminado por rubros del estado de resultados.

Si el ente desarrolla más de una actividad o servicio, la discriminación de los resultados por la gestión cooperativa deberá efectuarse por cada una de las secciones.

4.6.7. Cuadros seccionales

4.6.7.1. Definición de sección

La sección es cada actividad establecida en el objeto social del ente cooperativo, en la medida que pueda determinarse en forma clara y precisa su individualización. La asamblea o, en su caso, el consejo de administración deberá determinar las secciones, en forma expresa, a fin de procurar que el ente se desenvuelva sobre la base de equidad.

4.6.7.2. Estado de resultados y activos y pasivos asignados por sección

Por cada sección se presentarán los resultados generados por la gestión cooperativa con asociados y no asociados.

Los resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa deberán exponerse en forma detallada, sin asignarlos a ninguna sección.

Para cumplir con los párrafos anteriores, se informará por cada sección:

- a. el total de ventas netas de bienes y servicios. Si existieran transacciones entre secciones se las mostrará separadamente de las transacciones con terceros, eliminándose de la sumatoria para obtener el total de ventas;
- b. el total de costo de los bienes vendidos y servicios prestados. Si existieran transacciones entre secciones, se las mostrará separadamente de las transacciones con terceros, eliminándose de la sumatoria para obtener el total del costo de ventas;

- c. el excedente (pérdida) bruto de la sección que resulta de la sumatoria de ventas y costos;
- d. los resultados por la valuación de los bienes de cambio a su valor neto de realización; para aquellos que deban medirse a VNR;
- e. los gastos de comercialización;
- f. los gastos de administración;
- g. otros gastos;
- h. los resultados financieros y por tenencia derivados de activos y pasivos;
- i. el excedente (pérdida) neto de la sección determinado por la sumatoria de los incisos c hasta h.

Al pie de este cuadro se informará el total de gastos directos y de gastos indirectos asignable a cada sección.

Los activos y pasivos que han generado durante el ejercicio resultados que se han clasificados por secciones deberán asignarse a las mismas. El resto de los activos y pasivos se presentarán por secciones en la medida que la información contable de la entidad así lo permita. Los activos y pasivos que se asignan a una sección son los directamente atribuibles a la misma, o los que pueden ser prorrateados sobre bases razonables atendiendo al criterio de significación.

Si un ingreso o un gasto se asignaran a una sección, el activo y/o el pasivo relacionado se atribuirán a la misma sección.

4.6.7.3 Cuadro de gastos directos e indirectos incluidos en los resultados por la gestión cooperativa (clasificados por su naturaleza) por sección y por operaciones ajenas a la gestión cooperativa

En relación con los rubros gastos de comercialización, gastos de administración, otros gastos y los resultados financieros y por tenencia informados en el estado de resultados por sección y los gastos de compra y producción, se informarán clasificados por su naturaleza (por ejemplo: teléfono, sueldos, cargas sociales, reparaciones, fletes, amortizaciones, comisiones, seguros, impuestos, energía, etc.), separados entre los directamente asignados a la sección y los asignados en forma indirecta.

En este cuadro se presentará el total por la naturaleza del concepto (de todas las secciones) abierto entre el total de gastos directamente asignados a cada sección y los asignados en forma indirecta, comparativamente con el ejercicio anterior.

4.6.7.4. Precio de transferencia entre secciones

En caso de existir transacciones entre secciones debe informarse:

- a. las bases empleadas para fijar los correspondientes precios internos, y
- b. los cambios que se hubieran producido en dichas bases con relación al ejercicio anterior.

4.6.7.5. Bases de prorrateo

Los activos y pasivos se asignarán o prorratearán a cada sección de acuerdo con el párrafo 4.6.7.2. Los ingresos y gastos relacionados con la gestión cooperativa se asignarán o prorratearán a cada sección.

Las bases de prorrateo deben ser de fácil utilización y comprensión, y representativas de la naturaleza del ingreso, gasto, activo o pasivo, y deben describirse (incluyendo la forma de cálculo) detallando, para cada una, en qué rubro ha sido utilizada.

Los cambios en la base de distribución de alguno de los rubros sólo podrán hacerse cuando:

a. de ello resulte un mejor cumplimiento de la sección 3 (*Requisitos de la información contenida en los estados contables*) de la Resolución Técnica N°16 y sus modificaciones;

b. de ello resulte una mejora en la búsqueda por parte del ente de un desenvolvimiento con equidad;

c. se presente la información comparativa del ejercicio anterior con la nueva base de prorrateo. Si esto fuera impracticable o imposible, la información del ejercicio corriente deberá presentarse tanto en función de la nueva base, como en función de la base anteriormente utilizada.

En caso de haberse producido estos cambios deberá informarse:

a) el cambio en la base de prorrateo realizado;

b) las causas de cambio de la base de prorrateo;

c) las razones de no haber modificado la información comparativa si así hubiera ocurrido.

4.6.8. Restricciones

4.6.8.1 Activos con disponibilidad restringida

Se informarán los activos de disponibilidad restringida explicándose la restricción existente - legal o de otra índole- para la distribución de excedentes (ejemplo: saldos de reservas pendientes de recomposición y aplicación del saldo de la cuenta “Ajuste del Capital” a absorber pérdidas que se encuentra pendiente de recomposición) y sus razones.

4.6.8.2 Restricciones para la distribución de excedentes

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.

4.6.9. Gastos en acción asistencial y laboral o para el estímulo del personal y en educación y capacitación cooperativa

La información indicada en la sección 4.6.4 se complementará informando el total de los gastos incluidos en el estado de resultados por los conceptos incluidos en esos fondos.

5. Otros aspectos relacionados con la exposición de la información contable en los entes cooperativos

Los entes cooperativos también tendrán en consideración los siguientes aspectos:

5.1. El capital cooperativo

El capital suscrito por los asociados debe ser considerado como integrante del patrimonio neto.

Cuando el asociado haya solicitado el reintegro de su capital, por renunciar al ente o por haber sido excluido por éste, las sumas no reintegradas se expondrán en el pasivo desde la fecha de la solicitud.

5.2. Títulos cooperativos de capitalización (TI.CO.CA)

Estos títulos se expondrán en el patrimonio neto en el rubro “otros aportes de los asociados” si en sus condiciones de emisión se define que únicamente se rescatarán con la emisión de un nuevo título.

En el resto de los casos se expondrán en el pasivo.

5.3. Determinación y registración de las capitalizaciones de excedentes. Mínimos de capitalizaciones

Cuando la asamblea haya resuelto que los retornos e intereses se distribuyan en cuotas sociales, y los mismos o una parte de ellos no alcancen el valor unitario fijado de la cuota social, la entidad deberá exponerlos de acuerdo con lo establecido en la sección 4.4.1.2 (*Valores a capitalizar*) de esta resolución.

5.4. Capitalización del ajuste del capital

El importe del rubro “ajuste del capital” al cierre de cada ejercicio podrá ser capitalizado, total o parcialmente, por resolución de la asamblea. Decidida la capitalización se asignará el ajuste capitalizado al valor del capital social de cada asociado (incluyendo otros conceptos capitalizados) a la fecha del cierre del ejercicio. Esta asignación se realizará en forma proporcional, previa exclusión del ajuste de capital de los asociados que se retiraron antes de la fecha del cierre y en aquellos casos en que la cooperativa cuente con el valor del ajuste de capital de cada uno de sus asociados podrá capitalizar dicho importe en forma individual, previa exclusión del ajuste de capital de los asociados que se retiraron antes de la fecha del cierre.

El ajuste de capital correspondiente a los asociados que se retiraron antes de la fecha de cierre se asignará a reservas -reserva especial de la ley de cooperativas-.

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).

Si el importe capitalizado del ajuste del capital no permite un número entero de cuotas sociales, se tratará la diferencia según la sección 5.3 (*Determinación y registración de las capitalizaciones de excedentes. Mínimos de capitalizaciones*).

5.5. Información por segmentos

Los entes cooperativos podrán optar por presentar la información por segmento de acuerdo con las normas contables vigentes aplicables al ente.

⁴ Expresión utilizada en el punto B del Anexo I de la Resolución General de INAES N° 996/2021.

Aquellos que estén en el régimen de oferta pública de sus títulos de deuda o que han solicitado autorización para hacerlo, deberán presentarla obligatoriamente.

En ambos casos (presentación optativa u obligatoria), la información por segmentos puede llegar a coincidir con la información para determinar los resultados por secciones de esta resolución. En el caso de que no coincida deberán presentarse ambos tipos de información.

La presentación de información por sección no implica la presentación voluntaria de la información por segmentos indicada en las normas contables vigentes.

5.6. Compensación de pérdidas de ejercicios anteriores

La compensación de pérdidas de ejercicios anteriores deberá realizarse en primer lugar con la Reserva especial del art. 42 Ley 20.337, y si no fuera suficiente se continuará con la Reserva legal, con la Reserva por revaluación de activos, con Otros ajustes al patrimonio neto no capitalizables, con el Ajuste del capital cooperativo no capitalizado y con el Ajuste del capital cooperativo, en el orden que se indica. El orden de imputación detallado debe observarse, salvo disposiciones legales o reglamentarias en contrario⁵. La recomposición de las cuentas utilizadas para la compensación descrita deberá ser en el orden inverso. El capital cooperativo no debe ser usado para compensar quebrantos, salvo expresa decisión de la asamblea de reducción de capital como consecuencia del tratamiento del proyecto de aprobación de Distribución de Excedentes y absorción de Quebrantos. De existir remanente que no pueda ser compensado con las partidas detalladas, este deberá exponerse en Resultados no Asignados.

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

Los resultados por pasivos prescriptos, originados en el reintegro de capital aportado en caso de retiro y/o baja de asociados y por intereses al capital, en caso de corresponder, se destinarán a la reserva especial del art. 42 de la Ley 20.337, una vez vencido el plazo legal de puesta disposición del asociado.

5.8 Información adjunta a los estados contables básicos

El ente cooperativo podrá presentar información adjunta a los estados contables básicos con el objeto de posibilitar estudios complementarios, pero que no es necesaria para una presentación razonable de la información que deben contener los citados estados contables básicos. Esta información debe estar claramente identificada que no forma parte de los estados contables.

5.9 Normas contables profesionales que no se aplican a los entes cooperativos

5.9.1. Resultados por acción ordinaria

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

Los entes cooperativos no expondrán información sobre el resultado por acción ordinaria.

6. Aplicación de las normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados en los entes cooperativos

6.1. Normas profesionales en general

Dependiendo del encargo que el contador realice en el ente cooperativo, ya sea referido a la auditoría de los estados contables anuales o a la revisión, certificación o informe especial de la información trimestral, las normas a aplicar serán las que surgen de las normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados que se encuentren vigentes a la fecha de emisión del informe profesional, y sus correspondientes interpretaciones.

En el caso que el ente cooperativo esté obligado u opte por solicitar un examen de sus estados contables anuales o intermedios conforme a normas internacionales de auditoría, serán de aplicación las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC o las Normas Internacionales de Encargos de Revisión del IAASB de la IFAC, respectivamente, que se encuentren vigentes y adoptadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas a través de las Circulares de Adopción de Pronunciamientos emitidos por el IAASB y el IESBA de IFAC. En los casos en que el contador aplique estas normas, deberá aplicar asimismo las Normas Internacionales de Control Calidad y normas sobre independencia vigentes a la fecha de emisión del informe profesional.

En los aspectos que corresponda, serán de aplicación las resoluciones de la UIF, del INAES y de FACPCE referidas a la prevención del lavado de activos y financiación del terrorismo.

Cuando dichas normas hacen mención al directorio de una sociedad anónima, deberá interpretarse que se refiere al consejo u órgano de administración de los entes cooperativos.

De acuerdo con las normas legales y profesionales que reglamentan el ejercicio de las profesiones relacionadas con las ciencias económicas, la auditoría, revisión u otro tipo de encargo en los entes cooperativos serán realizados por un contador público independiente (en adelante, "el contador") matriculado en el Consejo Profesional que le corresponda.

6.2. Aspectos especiales de auditoría

Existen consideraciones especiales en la auditoría, revisión u otros encargos profesionales llevados a cabo en entes cooperativos que se detallan a continuación:

6.2.1. Informe anual

Sobre los estados contables correspondientes a ejercicios anuales, se deberá emitir un informe de auditoría conforme a las normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados que se encuentren vigentes a la fecha de emisión del informe profesional, y sus correspondientes interpretaciones, aplicables al ente.

En los encargos de auditoría de estados contables será de aplicación la Resolución de Junta de Gobierno de la FACPCE N° 420/11 o la que la reemplace en el futuro.

6.2.2. Informe sobre períodos intermedios

De acuerdo con lo establecido por la ley de cooperativas, el auditor debe confeccionar informes, por lo menos trimestrales, que se asentarán en el libro especial de informes de auditoría.

Estos informes deben ser emitidos sobre estados contables correspondientes a los períodos intermedios, preparados por el ente cooperativo, o sobre la información contable que surja de los balances de sumas y saldos. En cualquiera de las dos opciones, el auditor realizará su tarea sobre la información transcrita en los libros contables.

Sobre los estados contables correspondientes a un período intermedio, el contador deberá emitir un informe de revisión conforme las normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados que se encuentren vigentes a la fecha de emisión del informe profesional, y sus correspondientes interpretaciones, aplicables al ente.

Si la cooperativa optara por no preparar estados contables intermedios, emitiendo en su lugar balances de sumas y saldos, el contador podrá emitir, en base al requerimiento del comitente:

- a. Cuando se trate de un ente cooperativo que califica, solo atendiendo al nivel de ingresos requeridos, como ente pequeño de acuerdo con las normas contables vigentes:
 1. un informe de revisión;
 2. una certificación; o
 3. un informe especial.
- b. En los restantes casos:
 1. un informe de revisión; o
 2. un informe especial.

El contador debe verificar e informar sobre el cumplimiento de los requerimientos que pudiera exigir la autoridad de aplicación, en lo inherente al desarrollo de su tarea.

6.2.3. Libros y registraciones contables

El contador debe expresar en su informe, en el párrafo referido a la información adicional requerida por disposiciones legales si, a la fecha a que se refiere la información contable, los libros y registraciones contables exigidos en la ley de cooperativas se encuentran confeccionados según lo determina la citada norma.

6.2.4. Incorrecciones observadas

En el informe del contador, cualquiera sea el tipo de encargo, deben mostrarse las incorrecciones significativas que el contador haya tomado conocimiento, que afecten los estados contables, o la información contable que surja del balance de sumas y saldos del ente cooperativo.

La responsabilidad por la prevención de la existencia de incorrecciones es del órgano de administración y de la gerencia de la entidad.

ANEXO I – GUÍA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS GENERALES Y DE ESTA RESOLUCIÓN A LOS ENTES COOPERATIVOS

1. Guía de aplicación de esta resolución

Estado de resultados e información relacionada (sección 4.3 y relacionadas)

La presentación del estado de resultados y de la información relacionada responde a las pautas siguientes:

- a. Se expondrá el estado de resultados clasificados en los rubros establecidos por las normas contables de exposición vigentes:
 - 1) al pie del estado de resultados se clasificará el "resultado del ejercicio" en:
 - i. resultados por la gestión cooperativa con asociados;
 - ii. resultados por la gestión cooperativa con no asociados;
 - iii. resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa.
 - 2) En la información complementaria, se presentará el estado de resultados (con todos sus rubros) clasificados en las tres categorías indicadas en el inciso anterior, excepto si la clasificación de las dos primeras viñetas del inciso 1) se hubiera hecho utilizando algún método proporcional sobre el total, podrá optarse por no realizar la apertura de los rubros del estado de resultados en estas dos categorías, pero sí está obligado, en todos los casos, a realizar la apertura de los rubros para la tercera viñeta (resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa).
 - 3) Se presentarán los resultados por la gestión cooperativa por sección (estado de resultados por la gestión cooperativa por sección) si el ente realiza más de una actividad o servicio, informando:
 - i. ventas netas –si hay transacciones entre secciones se mostrarán en cada sección, eliminándose de la sumatoria para mostrar el total de ventas netas-;
 - ii. costo de los bienes vendidos y servicios prestados –si hay transacciones entre secciones se mostrarán en cada sección, eliminándose de la sumatoria para mostrar el total del rubro-;
 - iii. excedente (pérdida) bruto;
 - iv. resultados por la valuación de bienes de cambio al valor neto de realización;
 - v. gastos de comercialización;
 - vi. gastos de administración;
 - vii. otros gastos;
 - viii. resultados financieros y por tenencia derivados de activos y pasivos;
 - ix. el excedente (pérdida) neto de la sección;
 - x. el total de gastos directos e indirectos que se incluyeron en cada sección.
- b. Como un complemento del cuadro anterior (inciso a.3), se presentará el cuadro de

gastos directos e indirectos incluidos en los resultados por la gestión cooperativa – información detallada al pie del cuadro del inciso a.3- por sección, más los incluidos en operaciones ajenas a la gestión cooperativa, abiertos por su naturaleza, donde:

- 1) se mostrará un cuadro por cada rubro de gastos del estado de resultados (comercialización, administración, otros, resultados financieros y por tenencia) y un cuadro por los gastos de compra y/o producción;
- 2) en cada cuadro se abrirán los mismos por su naturaleza y cada tipo de gastos abierto por directos e indirectos;
- 3) en cada cuadro se totalizarán los gastos directos e indirectos por cada sección, y para estos totales se presentará la información del ejercicio anterior –a efectos comparativos-.

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.

3. Guía de aplicación de las normas generales

Los entes cooperativos aplicarán, para todo lo que no esté previsto en la presente Resolución Técnica, las normas contables vigentes.

ANEXO II – DISPENSAS PARA ENTES COOPERATIVOS QUE SEAN ENTES PEQUEÑOS

Los entes cooperativos que cumplan la definición de ente pequeño (EP) de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes, podrán optar por utilizar alguna de las siguientes dispensas:

- a. No exponer la información especial sobre el Capital Cooperativo, requerida en el Apartado 4.6.5. "Información sobre el capital cooperativo", de esta Resolución Técnica.
- b. No presentar en forma detallada por cada sección los resultados generados por la gestión cooperativa con asociados y no asociados, salvo que el ente de contralor así lo requiera en su normativa para determinado tipo de entidades⁶.
- 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.

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 de INAES 996/2021.