



CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)¹

ÁREA ORGANIZACIONES SOCIALES

**ASPECTOS RELEVANTES DE REGISTRACIÓN Y EXPOSICIÓN PARA
COOPERATIVAS BASADOS EN LA RT 24 MODIFICADA POR RT 51**

**“NORMAS PROFESIONALES: ASPECTOS PARTICULARES DE EXPOSICION
CONTABLE Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA ENTES
COOPERATIVOS” Y OTRAS NORMAS.**

Autora:

CPN Erica Silvana Stöckl

¹ Año 2025 –

Directora General del CECyT: Dra. Carmen Verón

Directora del Área Organizaciones Sociales: Dra. Érica Stöckl

Consejo Asesor del Área Organizaciones Sociales: Dr. Pedro Gecik

Autor – Período del mandato: 2022/2024 – Plan de Trabajo: 2024

Autorización CECyT: 19/11/2025

Aprobación MD: 20/11/2025

COOPERATIVAS.

ASPECTOS RELEVANTES DE REGISTRACIÓN Y EXPOSICIÓN PARA COOPERATIVAS BASADOS EN LA RT 24 MODIFICADA POR RT 51

“NORMAS PROFESIONALES: ASPECTOS PARTICULARES DE EXPOSICION CONTABLE Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA ENTES COOPERATIVOS” Y OTRAS NORMAS.

Autora: CPN Erica Silvana Stöckl MP 3492-CGCET, Directora del Área de Organizaciones Sociales del CECYT

BREVE INTRODUCCIÓN.

FACPCE Resolución Técnica 51:

Aprobación: Junta de Gobierno de FACPCE del 17 de Diciembre de 2020.

Vigencia Ejercicios iniciados a partir del 01 de enero de 2022.

Ámbito de aplicación: Todas las Cooperativas de la República Argentina excepto:

- No aplica a cooperativas financieras que sean bancos o cajas de crédito que dependen directamente del Banco Central, pero si la cooperativa tiene sección crédito, sí en reemplazo de las normas de información financiera del Banco Central, que serían las que tienen que aplicar las cooperativas que son bancos o cajas de crédito cooperativas.
- No se aplica a las cooperativas de seguro porque la alcanzan las normas de la Superintendencia de Seguros.
- No se aplican a aquellas cooperativas que hayan decidido o estén obligadas a aplicar las NIIF.
- Se puede aplicar a las cooperativas que hagan oferta pública de valores en la Comisión Nacional de Valores porque expresamente la resolución 996 de INAES lo autoriza.

Antecedentes del Cooperativismo:

El cooperativismo es un movimiento mundial.

En Argentina, aproximadamente el 5% del Producto Bruto Interno de país se genera a través de cooperativas, hecho que demuestra la importancia de este tipo societario en nuestra economía.

Las cooperativas son entidades sin fines de lucro, junto a las mutuales, las asociaciones civiles, fundaciones y otro tipo de asociaciones civiles y simples asociaciones. Se definen como:

- Según la Alianza Cooperativa Internacional ACI: “como una asociación autónoma de personas que se han unido voluntariamente para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes, por medio de una **empresa** de

propiedad conjunta y democráticamente controlada". Esta definición habla de asociación autónoma unida voluntariamente, que precisamente están para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales y se reúnen por medio de una empresa. Sorprende que a la cooperativa se la considere como una empresa administrada, ordenada y organizada, y el que sea de propiedad conjunta y democráticamente controlada, significa que cada asociado, independientemente del capital aportado, tiene un voto al momento de tomar las decisiones.

- La ley 20.337/73 argentina de Cooperativas, tiene una definición similar en su art.2: "Las cooperativas son entidades fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios, que reúnen determinadas características" que habla del esfuerzo propio, la ayuda mutua para organizar y prestar servicios y las declara sujetos de derecho. El punto importante para nosotros es que la ley consagra lo que en leyes de otros países no encontramos y que es el "acto cooperativo", que define la forma jurídica que se vinculan los asociados con la cooperativa y los asociados entre sí.

Resumen normativo aplicable actual.

- Ley de cooperativas 20337/73
- Ley 26994 - Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.
- Por aplicación supletoria, en algunas cuestiones no reguladas en las anteriores, lo que determina la ley de sociedades comerciales.
- Normas emanadas del Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES).
- Normas del Órgano Local Competente, dado el principio de federalismo nacional. Esto, en muchos casos nos obliga a hacer dobles presentaciones, tanto en el Ente Local como en el INAES. Para CABA solo es INAES en ente de aplicación.
- Normas que regulan las actividades que desarrolle la cooperativa (producción, educación, servicios, seguro, salud, trabajo, etc.).
- Normas técnicas Profesionales elaboradas por FACPCE y adoptadas por los Consejos Profesionales respectivos.

TIPOS DE COOPERATIVAS:

La identificación del tipo de actividades que desarrolla la cooperativa es necesaria para conocer las normativas a aplicar y para identificar las operaciones y sus resultados contables derivados, para separar los resultados por secciones, para exponer la información por actividad y para apropiarse los activos y pasivos relacionados según o prevé la RT 24 en su parte pertinente.

A los tipos de cooperativas los podemos encontrar en diferentes fuentes, como ejemplo se citan:

Art. 42 Ley 20337

- a. Consumo de bienes o servicios.
- b. De producción.
- c. De trabajo.
- d. De adquisición.
- e. De transformación.
- f. De comercialización de productos en estado natural o elaborados.
- g. De crédito.
- h. Demás cooperativas de operaciones o servicios.

Resoluciones especiales:

- Resolución 2038/03 y posterior 3026/06.
- Empresas Recuperadas.
- Cooperativas Agropecuarias.
- Cooperativas de Transporte.
- Cooperativas de Vivienda.
- Cooperativas de Enseñanza.
- Cooperativas de Servicios Públicos.
- Cooperativas Algodoneras.
- Cooperativas Yerbateras. Etc.

LAS COOPERATIVAS DE TRABAJO.

La gran mayoría de las cooperativas que se han creado en los últimos años en la República Argentina son cooperativas de trabajo. Por definición, *son cooperativas constituidas por trabajadores que son asociados y propietarios de la cooperativa, que aportan sus conocimientos y esfuerzos para la elaboración de productos o la prestación de un servicio.*

Lo importante para dejar en claro es que no puede ser asociado de una cooperativa de trabajo una persona que no trabaje en ella, ¿Por qué? Porque la razón de ser es que los asociados sean trabajadores de la cooperativa.

La resolución 4779/20 de INAES, especifica que las cooperativas de trabajo pueden realizar *todo tipo de actividad humana con contenido económico, incluyendo actividades relacionadas con la compra de bienes, su transformación y venta posterior, siempre que lo hagan valiéndose del trabajo personal de sus asociados y con ausencia de subordinación jurídica, técnica o económica a cualquier otra persona humana o jurídica y que no se encuentren prohibidas por alguna normativa expresa.*

La Resolución INAES 4664/2023, indica que *la relación entre asociado y cooperativa de trabajo es de tipo asociativo, autónoma, e incompatible con las contrataciones de carácter laboral, civil o comercial, donde el asociado participa activamente en el cumplimiento del objeto social de la cooperativa.* Prevé las ART, sistema de salud e inclusión en el SIPA.

TIPOS DE OPERACIONES DE LAS COOPERATIVAS

Las cooperativas, según la Ley 20337, pueden prestar servicios a terceros no asociados juntamente a sus asociados, bajo ciertas condiciones denominadas principio de mutualidad rigurosa que limitan las operaciones con terceros de diferentes formas². No en todo el mundo es así. Esta dispensa legal, nos obliga a que al momento de registrar las operaciones para emitir los estados contables, debemos poder segregarlas en este sentido.

Importante de destacar que nunca se va a elaborar un estado contable donde el 100% de las operaciones sean con no asociados dentro del año.

² Ver resoluciones en página INAES Nro. 91/73 y sus modificatorias 470/79 y 173/83, 502/74 y su modificatoria 174/83, 639/74 y sus modificatorias 08/79 y 176/83, 360/75, 110/79 y 056/87.

LA RT 24 Y MODIFICACIONES DE LA RT 51

El marco normativo profesional aplicable para Exposición y Auditoría de Estados Contables de Cooperativas son la RT 24 modificada por RT 51, resolución INAES 996/21, y resolución de mesa directiva de FACPE nro. 1063/21 que para entenderlas, se deben analizar en conjunto.

En cuanto a lo que se refiere a modelo de exposición de estados contables, tenemos el informe 31 del área de contabilidad de CECYT, flexible, que a la fecha (05/2025) no ha sido adecuado a las disposiciones de la RT 51.

En cuanto a auditoría se aplica, por remisión, la RT37 modificada por la RT 52 y en el informe 22 de CENCYA (revisión del 11/23) que ya incluye los modelos de Informes de auditor independiente anual y los trimestrales para cooperativas.

En cuanto al marco normativo en cuestiones de reconocimiento y medición y a cuestiones particulares tenemos que aplicar las resoluciones técnicas vigentes en nuestra profesión dado que la RT24 es una norma de exposición y auditoría de estados contables cooperativas³.

ESTRUCTURA

PRIMERA PARTE: Generales.

SEGUNDA PARTE:

1. Objetivo
2. Introducción
3. Definiciones
4. Exposición de la Información Contable
5. Otros aspectos relacionados a la exposición
6. Aplicación de las Normas de Auditoría.

ANEXO I: "Guía de aplicación de las normas generales y de esta resolución a los entes cooperativos"

ANEXO II: "Dispensas para entes cooperativos que sean Entes Pequeños".

Observamos que el punto 7 de sindicatura no está. Era un punto conflictivo y se lo sacó. También cambiaron sustancialmente los Anexos I y II.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS CONTABLES BÁSICOS,

Sabemos que los estados contables básicos son cuatro: Estado patrimonial, Estado de resultados, de Evolución del patrimonio neto y Flujo de efectivo y que aplican a las Cooperativas.

Las normas de FACPE contienen modelos aplicables a Cooperativas que son flexibles. Al ser flexibles, los podemos adaptar a las necesidades de nuestras cooperativas, a las necesidades de exposición de los estados contables, pero sin modificar la esencia de la información que deben contener por ser cooperativas para responder a los requerimientos legales. Para las cooperativas de trabajo hay una excepción: las constituidas por la resolución INAES 3026 (ex 2035), deben aplicar la resolución 4518/11 de INAES que impone un modelo simplificado.

³ En cada jurisdicción ver la vigencia de las NUA.

Cabe aclarar también que toda información complementaria debe estar en Notas y Anexos a los estados contables, conforme lo prevé la sección 4.6 de la resolución técnica incluyendo a los informes adicionales solicitados por el ente del contralor.

ALGUNOS ASPECTOS ESPECIALES DESTACADOS.

A partir de ahora se va a proceder a desarrollos de casos aislados, contenidos en la norma técnica.

EL ESTADO PATRIMONIAL

El estado patrimonial es el mismo que se presenta en todos los entes que no aplican la RT 11 (ahora contenida en RT 54), salvo por la siguiente apreciación: Hablamos que las cooperativas pueden realizar operaciones con asociados y con no asociados razón por la cual la RT 24 y la resolución 996 de INAES, están expresamente prescribiendo que las operaciones con no asociados deben ser claramente individualizadas a los efectos de la registración contable y exposición por separado de las operaciones con Asociados, tanto en el Activo como en el Pasivo y Notas, como se ve en este ejemplo:

2.2. Créditos por Ventas		31/12/20x1
Por Gestión Cooperativa con Asociados.		
Créditos por Servicios en Cuenta Corriente.		571.895,81
Prev.Creds.Incobrables (Anexo VIII)		-1.920,00
Subtotal		569.975,81
Otros Créditos por Ventas.		
Créditos por Ventas a Tercer. en Cta.Cte.		128.548,20
Prev.Creds.Incobrables (Anexo VIII)		-53.505,00
Subtotal		75.043,20
		645.019,00

Acá se incluyen saldos por operaciones con no asociados y ajenas

En el ejemplo, si la cooperativa solamente tienen operaciones con asociados, no hace falta que se exponga la división de otros créditos por ventas con no asociados. Sí se deben identificar los créditos o las deudas que se originan en operaciones con asociados.

PUNTOS IMPORTANTES A TENER EN CUENTA:

Otras disposiciones contenidas en la RT24 y que no se modificaron en las 51.

1. **Fondos reservados:** La ley 20337 nos dice en el artículo 42, que si la cooperativa tiene excedentes repartibles, antes de determinar el importe que corresponde a cada uno de los asociados como retorno, se debe reservar el 5% para la Reserva legal, un 5% para el Fondo de Acción Asistencial y Estímulo al Personal y un 5% para Educación y Capacitación Cooperativa. Esos tres fondos se exponen de la siguiente forma, siempre en el ejercicio en que fueron aprobados los EECC por la Asamblea:

- Reserva legal, el Estado de evolución de Patrimonio Neto porque forma parte del patrimonio neto.
 - Los otros dos, son Fondos reservados. Estos dos fondos deben ser utilizados por la cooperativa dentro del ejercicio siguiente al cual fueron constituidos, por lo tanto, la cooperativa tiene 12 meses para utilizarlos en los destinos que las partidas prevén. Para ayudar en esto, desde el ente de contralor se emitieron dos resoluciones: 177/83 y 577/84, donde se enumeran cuáles pueden ser las formas en las que se apliquen estos fondos, y a través de la resolución 1918/04, el INAES y los OLC tiene derecho a controlar cómo son utilizados, para ello, el requerimiento de los anexos correspondientes de los Estados Contables, como información complementaria. Ya sea como nota o anexo, lo que debemos presentar es la conciliación entre el saldo de inicio, la forma de utilización y el saldo al cierre de cada uno de estos fondos por separado⁴. Por normas profesionales, las partidas en los estados contables se deben exponer en forma comparativa con el ejercicio anterior y a moneda constante. Para este caso en particular, INAES en la resolución 996 del año 21, aclara que “deberán **presentarse a valores nominales** y no en forma comparativa”, tanto los Fondos de Educación y Capacitación como el de Acción Asistencial y Estímulo al Personal. ¿Qué opciones tenemos?: Presentar comparativo, o no presentarlo comparativo y en el informe de auditoría, hacer la aclaración de por qué no está presentado comparativo basándonos en la disposición de la resolución 996.
2. Capital Cooperativo: Para las normas internacionales de información financiera, el capital cooperativo se expone como pasivo, en Argentina no: “El capital cooperativo suscrito es Patrimonio Neto”. Eso está ratificado por INAES y por la RT 24.
 3. Anticipos de Retornos en Cooperativas de trabajo: Un tema que fue muy controvertido en la década pasada es el tema del costo de los servicios prestados en las cooperativas de trabajo, porque por costumbre se exponía en el Activo, como retiro a cuenta de retornos. A este tema lo tomó en el año 2004 la resolución técnica 24, y dispuso que son Egresos, pero resulta que hasta el día de hoy hay colegas que todavía no comparten el criterio de esa lógica y siguen con la vieja costumbre. Consecuencia de ello, en la última modificación tanto la RT 24, como la 996 de INAES lo ratifican taxativamente indicando que lo que se le paga al asociado por estar trabajando en la cooperativa constituye un costo del servicio prestado, debiéndose desagregar de los otros costos vinculados al servicio. No es un sueldo, porque estamos hablando de un asociado de una cooperativa de trabajo, aunque se le dé el mismo tratamiento que a los sueldos pagados a empleados⁵.

⁴ Ver modelo Anexos Informe 31 del área de Contabilidad del CECYT.

⁵ **RT 24:** 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. **Res.996 - ANEXO I. Inc. A.** ... se aclara que 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 y no correspondiendo calificar esa contraprestación como un anticipo de retornos.

La del ejemplo, es una cooperativa que tiene 10 asociados, cada asociado recibe \$10.000 por su servicio anual y los gastos administrativos de la cooperativa son \$10.000. Facturó \$120.000 en el año y no tiene exención en impuesto a las Ganancias.

TRATAMIENTO ALTERNATIVO ANTERIOR				TRATAMIENTO S/RT24			
Anticipo Retornos Asociados	100.000,00			Costos por Servicios	100.000,00		
Caja		100.000,00		Caja		100.000,00	
EERR				EERR			
Ingresos Por Servicios	120.000,00			Ingresos Por Servicios	120.000,00		
Costos por Servicios	0,00			Costos por Servicios	-100.000,00		
Gastos Administrativos	-10.000,00			Gastos Administrativos	-10.000,00		
Excedentes del Ej.	110.000,00		110.000,00	Excedentes del Ej. antes Imp	10.000,00		10.000,00
Impuesto a las Ganancias		-38.500,00		Impuesto a las Ganancias		-3.500,00	
Exced. del Ej. Desp/Imp			71.500,00	Exced. del Ej. Desp/Imp			6.500,00
Distribución de Excedentes				Distribución de Excedentes			
a Reserva Legal	5%	-3.575,00		a Reserva Legal	5%	-500,00	
a Fondos Reservados	10%	-7.150,00	-10.725,00	a Fondos Reservados	10%	-1.000,00	-1.500,00
Excedentes Repartibles			60.775,00	Excedentes Repartibles			11.500,00
Asignación a Cada Asociado				Asignación a Cada Asociado			
Retiros Mensuales		0,00		Total Retiros Mensuales		10.000,00	
Excedentes del Ej.		6.077,50		Excedentes del Ej.		1.150,00	
Total		6.077,50	6.077,50	Total		11.150,00	11.150,00
Anticipos de Retornos			-10.000,00	Anticipos de Retornos			0,00
A devolver por el Asociado			-3.922,50	Obtenido por el Asociado			11.150,00

Conclusión: Consecuencia de este tratamiento, el asociado retiró \$10.000 pesos en el año como consecuencia de su servicio y además al cierre del ejercicio le toca un retorno de \$1.150, así, el asociado termina siendo beneficiado con este tratamiento. Los retornos por los servicios prestados, son un costo del ejercicio en el cual se producen.

Nuevas disposiciones:

- **Anexo I: Tratamiento de los subsidios no reintegrables recibidos por la cooperativa para inversión en activos fijos.** Modificación del anexo I de las guías de la RT 24, agregado por 996 de INAES. La Res. De MD de FACPCE 1063/21 indica que *“Una entidad que aplique las normas contables vigentes no deberá extender este tratamiento, por analogía, para resolver la forma de contabilizar otros subsidios”* (por ejemplo: para capital de trabajo, prestaciones de servicios determinados, etc.).

Pensando en un escenario sin ajuste por inflación, el tratamiento que debemos darle es el siguiente:

1. Ingresan los fondos registrándolos en cuenta Resultados Diferidos (cuenta de Patrimonio Neto).
2. Cuando adquirimos el bien para el cual recibimos el subsidio, le damos de alta como un bien de uso y asignamos la vida útil que le corresponda.
3. A fin del ejercicio se calcula la depreciación del período, la que se consigna en el Cuadro de Bienes de Uso sumando a la Depreciación Acumulada.
4. La depreciación del ejercicio (que normalmente reduce el Resultado del Ejercicio), se contabiliza disminuyendo los resultados diferidos de patrimonio, acreditando el mismo valor como ingresos por subsidios recibidos.
5. Como último paso para la exposición es necesario consignar en nota a los estados contables los subsidios recibidos para compra de bienes de capital identificando perfectamente cada uno de ellos el valor del importe original, las depreciaciones

del ejercicio y las acumuladas y el saldo pendiente de absorción que tiene que corresponderse con el estado de evolución de patrimonio neto en el saldo final (si es que es lo único que tenemos dentro de ese rubro), por lo que se debe mantener el detalle identificando claramente cuál es el programa, cuál es el número de subsidio, estado de avance en que se encuentra, etcétera.

Ejemplo:

RESOLUCIÓN INAES 996/21				
<u>Ejemplo:</u>				
Se recibe un subsidio de \$ 2.000.000 para compra de bien que se amortizará en 5 años (Sin considerar el efecto ajuste por inflación)				
PRIMER AÑO:				
XX/XX/XX				
Recepción				
Banco XX cta.cte		2.000.000,00		
	Resultados Diferidos		2.000.000,00	(PN)
Recepción ANR Nro... Programa XXXX				
Adquisición				
Bienes de Uso VO		2.000.000,00		
	Banco XX cta.cte		2.000.000,00	
Compra bien XXX en el marco del Programam XXXX				
Depreciación				
	Resultados Diferidos	400.000,00		(PN)
	Ingresos por Subsidios Recibidos		400.000,00	
Recepción ANR Nro... Programa XXXX				
Amortizaciones de Bs Uso		400.000,00		
	Amortizaciones Acumuladas Bienes de Uso		400.000,00	
Recepción ANR Nro... Programa XXXX				

¿Cuál sería la exposición en el primer y segundo ejercicio?

EXPOSICIÓN PRIMER EJERCICIO			EXPOSICIÓN SEGUNDO EJERCICIO		
EEPN			EEPN		
Detalle	Resultados Acumulados	Result.Diferidos	Detalle	Resultados Acumulados	Result.Diferidos
Sdos.Cierre Ej.Anterior		0,00	Sdos.Cierre Ej.Anterior		0,00
Suscripción Cuotas		0,00	Suscripción Cuotas		0,00
Baja Asociados		0,00	Baja Asociados		0,00
Inc./Dismin.de TICOCA		0,00	Inc./Dismin.de TICOCA		0,00
Increment.Res.Diferidos		2.000.000,00	Increment.Res.Diferidos		2.000.000,00
Disminuc.Res.Diferidos		-400.000,00	Disminuc.Res.Diferidos		-800.000,00

Exposición de "Ingresos por subsidios recibidos" correspondiente a la amortización del primer ejercicio:

EERR					
	RESULTADO DE LAS OPERACIONES QUE CONTINÚAN				
	Resultados Financieros y por Tenencia Incluyendo RECPAM				
	Gastos Financieros (Anexo III)				0,00
	Ingresos financieros (Nota 3.2)				0,00
	RECPAM				0,00
	Otros Ingresos y Egresos (Nota 4.3)			400.000,00	
	EXCEDENTE (PÉRDIDA) ORDINARIA DE LAS OPERAC				--

Nota incluyendo a todos los subsidios recibidos y no depreciados al 100% aún.

NOTAS					
	4.3 Subsidios recibidos para la compra de Bienes de Capital				
	Subsidio Nro... Programa XXXX				Ej. Anterior
	Recibido para la compra de xxxx, en el ejercicio xxx				
	Importe original	2.000.000,00			0,00
	Amortización del Ejercicio	-400.000,00	1.600.000,00		0,00
	Saldo pendiente de absorción		1.600.000,00		0,00
NOTAS (año x+1)					
	4.3 Subsidios recibidos para la compra de Bienes de Capital				
	Subsidio Nro... Programa XXXX				
	Recibido para la compra de xxxx, en el ejercicio xxx				
	Importe original	2.000.000,00			4.340.000,00
	Amortización acumulada	-400.000,00			0,00
	Amortización del Ejercicio	-400.000,00	1.200.000,00		-868.000,00
	Saldo pendiente de absorción		1.200.000,00		3.472.000,00

4. **Modificación en el anexo 2** de la RT 24. Dispensa para entes pequeños calificados como tal en función de la resolución 41 vigente FACPCE:
 - No hay obligación de clasificar los activos y pasivos en el caso de que sean cooperativas con secciones.
 - No exponer la evolución o el retiro de los asociados en notas
5. **Pasivos prescriptos por retiro de asociados**, para evitar tener un pasivo abultado o información que no es atinente a la realidad económica de la cooperativa, la RT 51 prevé que estas partidas, una vez comprobada su prescripción, se tienen que destinar a la reserva especial del artículo 42 en el PN.

MODIFICACIONES A LA EXPOSICIÓN DEL PATRIMONIO NETO DE LA COOPERATIVA.

Podemos decir que el Patrimonio Neto de la cooperativa es el elemento tipificante de este tipo societario y es en él, en el que vamos a encontrar las diferencias más importantes con relación a la exposición de estados contables de empresas lucrativas.

La exposición del Estado de Evolución de Patrimonio Neto está dividido en dos componentes:

1. Aportes de los asociados⁶: Se compone de los siguientes rubros:
 - Capital Cooperativo Suscripto (a valor nominal + capitalizaciones - bajas),
 - Capital Nominal
 - Ajuste de Capital del ejercicio, producto del ajuste por inflación del capital cooperativo
 - Ajuste de Capital Irrepartible, cuyo destino en el siguiente ejercicio será consecuencia de la decisión que se tome en la Asamblea sobre el Ajuste de capital, que podrá ser capitalizado o integrado a la Reserva Especial del Artículo 42,
 - Valores a Capitalizar, (antes se llamaban Retornos e Intereses Cooperativos a Capitalizar), y.
 - Otros aportes de los Asociados,

El rubro de Otros Ajustes al Patrimonio Neto no Capitalizables de la norma anterior, en el primer ejercicio de aplicación, o sea el ejercicio 2021, deberá ser reclasificado sumado a la Reserva Especial del Artículo 42 y desaparece este rubro del Estado de Evolución de Patrimonio Neto.

2. Resultados acumulados: Se compone de los siguientes rubros.
 - Reservas: Reserva Legal y Reserva Especial del Art.42.
 - Resultados Diferidos: resultados que por normas profesionales se imputan directamente al patrimonio neto hasta tanto deban o puedan imputarse a resultados del ejercicio o resultados no asignados (por ejemplo el tratamiento de subsidios desarrollado en páginas anteriores).
 - Resultados no asignados: correspondientes al resultado del ejercicio a tratar en Asamblea.

Consecuencia de eso, las partidas “Ajuste de capital pendiente de resolución por asamblea” y “Otros ajustes no capitalizables” en el primer ejercicio de aplicación deberán reclasificarse contra la cuenta “Reserva especial del artículo 42”. Esto es por única vez en ese ejercicio y desaparecen.

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO POR EL EJERCICIO FINALIZADO EL											
Comparativo con el ejercicio anterior en Pesos.											
Detalle	Aportes de los Asociados						Resultados Acumulados				
	Capital Cooperativo	Ajuste de Capital del Ejercicio	Ajuste de Capital Irrepartible	Valores a Capitalizar	Otros Aportes de los Asociados	Total	Excedentes Reservados			Resultados Diferidos	Resultados no Asignados
							Reserva Legal	Reserva Espec. Art.42	Total		

⁶ Según la Ley 20337 las cooperativas conforman su CAPITAL: Cuotas sociales indivisibles y de igual valor. ACCIONES. Las cuotas sociales deben constar en acciones representativas de una o más, que revisten el carácter de nominativas. Pueden transferirse solo entre asociados. INTEGRACIÓN: Las cuotas sociales deben integrarse al ser suscriptas, como mínimo de un cinco por ciento (5%) y completarse la integración dentro del plazo de cinco (5) años de la suscripción (Art.24 y 25 L.)

EL BALANCE EN 0 EN LAS COOPERARTIVAS.

Los asociados de las cooperativas al momento de constituirse y en posteriores incorporaciones, tienen la obligación de suscribir un capital e integrarlo. Esa suscripción e integración debe estar reflejada en los estados contables y de hecho en el contexto actual son las bases del ajuste por inflación de los importes aportados.

Por lo tanto, por más que no haya habido operaciones en sucesivos ejercicios, no podemos presentar un balance en cero. Este es un error muy frecuente y es necesario tener presente que esta exposición en 0 no es la correcto, de hecho los entes de contralor lo rechazan.

VARIACIONES DEL CAPITAL COOPERATIVO Y NOVEDADES DE LA RESOLUCIÓN RENOVAR-1000/21 DE INAES.

Lo que la resolución 1000 trajo como novedad es que se pueden constituir cooperativas de trabajo con un aporte por asociado que equivale a un salario mínimo vital y móvil vigente al momento de la constitución. Es importante destacar que el valor de la suscripción de acciones se puede fijar en el Estatuto de la Cooperativa y depender de cosas relacionadas con su actividad como: Valor de combustible, cantidad de producción estimada, precio de vehículos, de has de finca, de KW a consumir, etc.

En este ejemplo, vemos el registro de la suscripción y la integración del Capital aportado por un Asociado al momento de incorporarse a una cooperativa de trabajo. La ley 20337 prevé que se pueden integrar un 5% al momento de la suscripción y el saldo hasta en 5 años si así lo prevé el Estatuto.

Teniendo en cuenta este parámetro del capital mínimo de 1 SMVM⁷ veamos un ejemplo de constitución de una Cooperativa de Trabajo de 10 asociados que suscribieron cada uno 1 SMVM al momento de su constitución, aportando el 5% de Ley y el saldo en 5 cuotas anuales.

Registros:

Asiento contable Suscripción e Integración de Capital						
Fecha	Cuentas				Debe	Haber
xx/xx/xx	Capital Cooperativo Pendiente de Integración				3.082.000,00	
	Asoc.X1	308.200,00				
	Asoc.X2	308.200,00				
	AsocX10	308.200,00				
	Capital Cooperativo Suscripto					3.082.000,00
		Asoc.X1	308.200,00			
		Asoc.X2	308.200,00			
		AsocX10	308.200,00			
	Suscripción 202800 cotas sociales valor \$1 c/u por 10 asociados					
xx/xx/xx	Banco C/C				154.100,00	
	Capital Cooperativo Pendiente de Integración					154.100,00
		Asoc.X1	15.410,00			
		Asoc.X2	15.410,00			
		AsocX10	15.410,00			
	Integración 5% cuotas sociales					

⁷ Valor del SMVM al mes de junio 2025 \$ 308.200.

Los valores serán expuestos de la siguiente manera⁸:

Ejercicio Económico N° 1	
<u>Iniciado el 01/01/20xx</u>	
<u>Finalizado el 31/12/20xx</u>	
COMPOSICIÓN DEL CAPITAL COOPERATIVO	
<u>Cantidad de Cuotas Sociales (VN \$ 1c/u)</u>	3.082.000
<u>Valor Nominal</u>	\$ 1,00
<u>Composición del Capital Cooperativo:</u>	
Capital Suscripto al 01/01/20xx	\$ 3.082.000,00
Aumentos o Disminuciones del Ejercicio	\$ 0,00
Capital Suscripto al 31/12/20xx	\$ 3.082.000,00
Saldo Deudor de Socios Suscriptores	-\$ 2.927.900,00
Capital Integrado al 31/12/20xx	\$ 154.100,00

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO				
<u>Comparativo con el ejercicio anterior en Pesos.</u>				
Detalle	Aporte de los Asociados			
	Capital Cooperativo Suscripto	Ajte.del Capital Cooperat.	Ajte.del Capital Irrepartible	Total
Saldos Inic.Cierre del Ejercicio	0,00	0,00	0,00	0,00
Suscripción Cuotas Sociales	3.082.000,00	0,00	0,00	3.082.000,00
Baja de Cuotas Sociales	0,00	0,00	0,00	0,00

Notas a los Estados contables: Activo Corriente y Activo no Corriente.

NOTAS	
2.5. Otros Créditos de Corto Plazo	xx/xx/xx
<u>Por Gestión Cooperativa con Asociados.</u>	
Capital Cooperativo Pendiente de Integración	154.100,00
Subtotal	154.100,00

3.5. Otros Créditos de Largo Plazo	xx/xx/xx
<u>Por Gestión Cooperativa con Asociados.</u>	
Capital Cooperativo Pendiente de Integración	2.773.800,00
Subtotal	2.773.800,00

⁸ A los fines de simplificar los ejemplos, los valores expuestos no está ajustados por inflación.

El Capital Cooperativo Suscrito queda al valor nominal de suscripción y se expone en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto. El Capital Pendiente de Integración es un Activo originado por Operaciones con Asociados.

Cuando se vayan integrando los valores se van a ir descargando del Capital Cooperativo Pendiente de Integración contra la forma en que se integren y si tienen actualización de valores, las deberemos considerar como ingresos financieros.

Las **variaciones el Capital Cooperativo** pueden ser positivas o negativas.

Las positivas pueden deberse a incorporación de nuevos asociados, por la capitalización de retorno, del Ajuste de Capital Cooperativo, por los aportes adicionales y aumento de capital dispuesto por asamblea.

Las negativas, por retiro de asociados, y disminución de capital dispuesto por asamblea.

El caso de aumentos o disminuciones de Capital Cooperativo decidido por asamblea, debe afectar a todos los asociados y su capital aportado en su debida proporción, lo mismo ocurre cuando la Asamblea decide capitalizar el Ajuste de Capital del ejercicio, cosa totalmente diferente a Capitalizar los excedentes repartibles del Ejercicio.

Dos ejemplos:

1. Incorporación de nuevo asociado: Cantidad de Cuotas a Suscribir y aportar según Estatuto: Las equivalentes al valor en \$ de 50 litros de Gasoil al momento de la suscripción. Valor de la cuota \$ 100

	Importe a suscribir \$.	Cantidad Cuotas a Suscribir
Año x Valor GO \$ 850	\$42.500	425
Año (x+3) Valor GO \$ 1300	\$65.000	650

Asiento contable Suscripción e Integración de Capital			
Fecha	Cuentas	Debe	Haber
xx/xx/xx	Capital Cooperativo Pendiente de Integración	65.000,00	
	Asoc.Xxx 65.000,00		
	Capital Cooperativo Suscrito		65.000,00
	Asoc.Xxx 65.000,00		
Suscripción 650 cotas sociales valor \$100 c/u equivalentes a 50 litros de GO			
Composicion del Capital Cooperativo			
	Asoc.Abx 42.500,00		
	Asoc.Acx XX		
	Asoc.Afx XX		
	Asoc.Xxx 65.000,00		

En este supuesto, es una cooperativa agropecuaria, donde el valor de la cuota se relaciona con el valor del gasoil. En una primera suscripción para un primer asociado el precio del litro de GO era de \$850, por lo tanto, tenía que suscribir por los 50 litros \$42.500 pesos, que equivalían 425 cuotas sociales (\$42.500/100). Pasado el tiempo, un nuevo asociado quiere ingresar, el valor del litro de gasoil es de \$1.300 por lo suscribe 650 acciones por un total de \$ 65.000. Dado este ejemplo, podremos decir que los dos asociados suscribieron lo mismo: 50 litros de gasoil, pero como lo hicieron en momentos distintos y a un precio diferente, el primero tiene menos acciones que el segundo. Así se puede observar la particularidad que tienen las cooperativas en la composición de su capital, que sin importar la cantidad de cuotas de propiedad de cada asociado, todos tienen derecho a un solo voto, son empresas de personas que ponen el esfuerzo propio y la ayuda mutua y no empresas de capitales que persiguen distribuir dividendos. Estos aportes tienen como finalidad que la cooperativa forme un capital que le permita trabajar en función de sus objetivos. La participación del asociado está dada por satisfacer sus necesidades de servicio, de comercialización, de potenciar sus resultados. Y eso va a estar refrendado también en la forma en que se distribuyen los excedentes repartibles.

En consecuencia, en una cooperativa se pueden tener muchísimos asociados y la suscripción de capital ser totalmente distinta entre ellos. Unos porque suscribieron más cuotas consecuencia de precio determinado, otros porque aportaron más del mínimo de unidades previstas, pero al momento de votar y dirigir a la cooperativa, todos tienen el mismo derecho igual a UN VOTO.

2. Retiro de Asociados: El art 31 de la ley 20337/73 prevé que el Estatuto, en caso de retiro de asociados, puede disponer, bajo ciertas condiciones, devolverlo en el momento que se retira o hacerlo en cuotas fijando un valor del interés que equivale al 50% de la tasa del Banco Central de la Republica Argentina para depósitos en caja de ahorro⁹, previa depuración de partidas deudoras y acreedoras del asociado con la cooperativa. En general, el asociado que se retira no lleva nada porque el capital integrado termina desvalorizado, hoy, la capitalización del ajuste de capital puede mejorarlo un poco. La devolución en caso de retiro, es al valor del capital aportado. Al momento de la aprobación del retiro del asociado, se constituye el pasivo.

En el ejemplo, como se decidió que se le va a devolver en tres ejercicios, constituimos un pasivo de corto y un pasivo de largo plazo en función de las cuotas a devolver dando las bajas de los importes respectivos del Patrimonio Neto. También habrá que devengar intereses por las cuotas que se van a pagar en los ejercicios siguientes.

⁹ ART. 31 - El estatuto puede limitar el reembolso anual de las cuotas sociales a un monto no menor del cinco por ciento del capital integrado conforme al último balance aprobado. Los casos que no pueden ser atendidos con dicho porcentaje lo serán en los ejercicios siguientes por orden de antigüedad.

NOTA 3.8	<u>31/12/20xx</u>	<u>31/12/20xx</u>
<u>PASIVO CORRIENTE - DEUDAS</u>		
Baja de Asociados		
Saldo Inicial	0,00	0,00
Aumento por Bajas (Anexo xx)	799,33	0,00
Disminución por Cancelaciones (Anexo xx)	0,00	0,00
Saldo al cierre	799,33	0,00

NOTA 3.15	<u>31/12/20xx</u>	<u>31/12/20xx</u>
<u>PASIVO NO CORRIENTE - DEUDAS</u>		
Baja de Asociados		
Saldo Inicial	0,00	0,00
Aumento por Bajas (Anexo xx)	1.466,67	0,00
Disminución por Cancelaciones (Anexo xx)	0,00	0,00
Saldo al cierre	1.466,67	0,00

En este ejemplo vemos el supuesto de devolución en 3 ejercicios.

Otra causa de disminución del Capital Cooperativo, es la reducción de capital. Esta procede para toda la nómina de asociados, sin excluir ninguno y debe ser resuelta por asamblea.

Cuenta Ajuste de Capital Cooperativo:

Con relación al “Ajuste de capital” y su tratamiento, la resolución INAES 3866/23 dispone aclaraciones muy importantes, en cuanto a la exposición en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, aclara que, si la decisión asamblearia fue no capitalizar el Ajuste de Capital, en el ejercicio siguiente este debe exponerse en el rubro “Capital Irrepartible” y que cuando el asociado se retira antes del cierre del ejercicio, la proporción del ajuste de capital del ejercicio que le corresponde al asociado saliente hasta el cierre del ejercicio, no se le suma al valor del capital del asociado, sino que se reclasifica como Reserva Especial del artículo 42. El art 2 aclara que *“si se omitió en la Asamblea Ordinaria considerar el destino del Ajuste de Capital o aún la cooperativa tuviera pendiente de imputación el Ajuste de Capital que en un determinado ejercicio la Asamblea Ordinaria no resolvió capitalizar, en especial durante el interregno entre las Resoluciones de este Instituto Nros. 419/2019 y 996/2021, debe regularizarse esa situación imputando tales importes a la cuenta Ajuste de Capital Irrepartible, previo traslado a la Reserva Especial de los correspondientes a los asociados que se retiraron antes de la fecha de cierre de cada ejercicio”*. En el artículo 3 prevé que si el asociado se retira definitivamente y si la asamblea decide que el ajuste de capital no se va a capitalizar y exponer en el ajuste de capital irrepartible,

en ese momento hay que sacarlo del ajuste de capital irrepartible y asignarlo a la reserva especial del artículo 42.

Tratamiento del Ajuste de Capital:

A partir de los ejercicios finalizado en 2021, las asambleas deberán resolver el destino del “Ajuste de capital”, tema que deberá estar contenido en el Orden del Día de la Asamblea como uno de los puntos a tratar. ¿Qué es lo que podemos hacer con el “Ajuste de Capital del ejercicio”?

- a) Capitalizarlo total o parcialmente
- b) No capitalizarlo total y parcialmente.

Suponiendo que la Asamblea decida capitalizar, esta debe hacerse para cada uno de los asociados, en función de la anticuación de los aportes de cada uno de los ellos y sin excluir a nadie. Pero para eso tenemos que contar precisamente con información del capital y su fecha de origen por cada asociado. En el caso de muchas cooperativas, a veces, hay mucha movilidad o cuando tienen muchos asociados y desorden administrativo, es difícil contar con esa información. Entonces, si no podemos hacerlo en forma individual para cada uno de los asociados, se puede hacer una asignación en forma proporcional a la cuenta Capital Cooperativo Suscripto de cada uno de ellos.

Cabe destacar que la resolución 519 del año 74 del INAC, aún vigentes, indica que se debe exponer la “nómina del capital suscripto e integrado por cada asociado”. Esa nómina puede formar parte de los estados contables o puede presentársela por separado. En general, el órgano de contralor local la pide para dar cumplimiento a esta resolución. Para ratificar, la Resolución 996 de INAES indica que cada asamblea ordinaria debe expedirse obligatoriamente sobre el destino del ajuste de capital del ejercicio, considerando en caso de no decidir la capitalización o decidirla parcialmente, los importes no capitalizados por la asamblea deberán ser expuestos en la cuenta Ajuste de Capital Irrepartible.

Síntesis: Si la Asamblea decide

- Capitalizar, se suma a la cuenta Capital Suscripto o Capital Cooperativo.
- No capitaliza, se suma a la cuenta Ajuste de Capital Irrepartible
- Si lo hace parcial, vamos a imputar parcialmente a cada una de estas cuentas.
- El ajuste de capital de los asociados que se retiraron en el ejercicio antes del cierre, van a sumarse a la reserva especial del artículo 42.

Al momento en que la asamblea decida su destino, se registra el asiento con la fecha de la decisión tomada por la asamblea.

En el ejemplo se muestra el supuesto de que la Asamblea decida no capitalizar

<u>Asiento contable. Asamblea 07/04/20xx decide no capitalizar</u>			
<u>Fecha</u>	<u>Cuentas</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
07/04/20xx	Ajuste de Capital Cooperativo	2.975.400,00	
	Ajuste de Capital Irrepartible		2.975.400,00
Capitalizacion del Ajuste de Capital Ejercicio Nro 7 - Asamblea 07/04/20xx			

La cuenta Ajuste de Capital Irrepartible tiene el tratamiento similar a la cuenta de reserva especial del artículo 42. Es decir, que no se la distribuye a los asociados.

Si la asamblea decide capitalizar, ¿cómo asigno a cada asociado el valor del ajuste de capital? A modo de ejemplo, contamos con el padrón de asociados que tiene el capital suscrito y el monto del capital suscrito a moneda histórica y a moneda constante. El ajuste de capital se capitaliza asignando a cada uno de los asociados el valor que equivale a la actualización de su aporte de capital. Consecuencia, no todos los asociados tienen el mismo importe de capital suscrito, porque puede haberse dado que lo hayan hecho en distintos momentos de la vida de la cooperativa, y con distintos montos.

<u>Padrón de Asociados</u>	<u>Capital Suscrito (a Moneda del inicio del ejercicio)</u>	<u>Ajuste de Capital Suscrito</u>
Asoc.X1	221.000,00	192.270,00
Asoc.X2	221.000,00	192.270,00
Asoc.X3	294.000,00	255.780,00
Asoc.X4	294.000,00	255.780,00
Asoc.X5	294.000,00	255.780,00
Asoc.X6	412.000,00	358.440,00
Asoc.X7	412.000,00	358.440,00
Asoc.X8	412.000,00	358.440,00
Asoc.X9	430.000,00	374.100,00
Asoc.X10	430.000,00	374.100,00
	3.420.000,00	2.975.400,00

<u>Asiento contable. Asamblea 07/04/20xx decide capitalizar</u>					
<u>Fecha</u>	<u>Cuentas</u>			<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
07/04/20xx	Ajuste de Capital Cooperativo			2.975.400,00	
	Asoc.X1	192.270,00			
	Asoc.X2	192.270,00			
	Asoc.X..	xxxxx			
	AsocX10	374.100,00			
	Capital Cooperativo Suscrito				2.975.400,00
		Asoc.X1	192.270,00		
		Asoc.X2	192.270,00		
		Asoc.X..	xxxxx		
		AsocX10	374.100,00		
Capitalizacion del Ajuste de Capital Ejercicio Nro 7 - Asamblea 07/04/20xx					

En caso de retiro de asociados, se van a considerar como total del capital cooperativo aportado ya que están sumados a Capital Suscrito.

Otros aportes de los asociados, art 27 Ley 20337, son aportes adicionales que se dan generalmente en cooperativas de servicios. Esto, según resolución INAES 3867/23, deben estar facturados por separado, y el tratamiento contable que debemos darle es el de un aumento en el patrimonio neto en cabeza de cada uno de los asociados que han efectuado ese aporte en el pago de su factura de servicio, segregándolos de los ingresos por el pago del servicio recibido.

Por ejemplo, una cooperativa de provisión de electricidad tiene esta información:

	Asociados	No asociados	Totales
Servicio de Luz	1.000.000,00	650.000,00	1.650.000,00
IVA	270.000,00	175.500,00	445.500,00
Otros Cargos por cuenta de terceros	10.000,00	6.500,00	16.500,00
Aporte Adicional	150.000,00	0,00	150.000,00
Total	1.430.000,00	832.000,00	2.262.000,00

Ingresos

PN

Provisión de Servicios a

Asociados 1.000.000,00 Otros Aportes 150.000,00

Provisión de Servicios a

no Asociados 650.000,00

Ingresos por Servicios 1.650.000,00

Resultados Acumulados:

Los resultados acumulados están integrados por las Reservas, los Resultados no Asignados y los Resultados Diferidos.

Las Reservas: ¿las cooperativas pueden constituir reservas de patrimonio estatutarias o facultativas? No, solo pueden constituir las reservas previstas por la ley en su art.42: Reserva Legal del 5% sobre los excedentes del ejercicio y Reserva Especial del artículo 42 que se exponen en el Estado de evolución del Patrimonio Neto. Los 2 fondos reservados para “Acción asistencial y laboral o para estímulo del personal” (5%) y “Educación y capacitación cooperativas” (5%) desde 2009 se exponen como Pasivo según lo dispuesto por la RT24. Sí hay un caso de excepción, que son las Reservas de las Cooperativas que aplican el Plan de cuentas de la resolución INAES 506/10, para cooperativas de crédito que tienen un plan de cuentas especial donde se enuncian reservas facultativas relacionadas a la gestión del crédito. Ratificando esto que ya estaba previsto en la Res 519/75-Circular de fiscalización auditoria Externa Nro.25, se consigna en la Res. INAES 996/21 y en la resolución técnica 51 se expresa claramente que no deberán crearse otras reservas que no sean las previstas en el artículo 42 de la Ley 20337, que la reserva especial propuesta en el “Proyecto de distribución de excedente y absorción de quebrantos” del ejercicio deberá ser expuesta en el rubro reserva especial de patrimonio neto en el ejercicio en el que fuese aprobada por asamblea la propuesta de distribución de excedentes, y que el registro contable se hace en la fecha en que la Asamblea aprueba la distribución de excedente del ejercicio a valores constantes (AXI).

Reserva Especial del art 42: Se compone principalmente por los excedentes que deriven de la prestación de servicios a no asociados autorizada por la ley además de otras partidas, algunas de las cuales se van desarrollando en este documento. Es irrepartible ya que en caso de disolución se remite al Estado para cumplir con fines cooperativos.

¿Para qué se utiliza esta reserva especial en la vida de la cooperativa? Si la cooperativa tiene quebrantos, estos se deben absorber ¹⁰ con las partidas del Estado de Evolución del Patrimonio Neto y la RT 51 y Res. 996 de INAES determinan el Orden de prelación del uso de las partidas, que deben ir agotándose para seguir con la posterior, como sigue:

1. Reserva especial art.42 útl. párr.
2. Reserva Legal
3. Ajuste de Capital Irrepartible.
4. Ajuste del Capital del ejercicio.

E incluir en Notas, la Restricción a la distribución de excedentes, hasta tanto no se recompongan las partidas a su valor original actualizado. La recomposición debe hacerse, a partir de los excedentes que obtenga la cooperativa y en orden inverso, a valores ajustados y hasta que su patrimonio neto alcance los valores de origen que tenía antes de haberse producido las absorciones.

Cabe destacar que nunca el capital cooperativo absorbe quebrantos, es decir que vamos a absorber los quebrantos hasta hacer 0 el ajuste de capital del ejercicio y si todavía nos falta absorber quebrantos, van a quedar en los Resultados no Asignados. Nunca el capital cooperativo puede ser negativo o reducido, salvo por una decisión asamblearia de reducción de Capital, la que una vez aprobada, impacta en el capital aportado por todos los asociados y en la misma proporción que la asamblea lo determine.

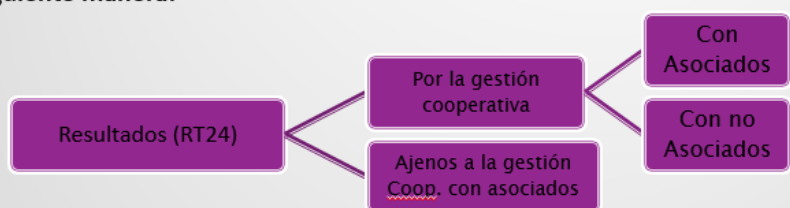
Las otras variaciones que pueden ocurrir en el patrimonio neto, es el retiro de asociados, las que se registran en el momento en que se producen.

EL ESTADO DE RESULTADOS (EERR)

Una particularidad de las cooperativas es la clasificación del origen de los resultados en tres tipos de operaciones sí o sí, al pie del EERR. En caso de no tener algún origen de resultados distintos a los originados con Asociados, estos deben mostrarse al pie del EERR en \$0.

¹⁰ Ley 20337 ART.43 - ...no podrán distribuirse excedentes sin compensar previamente los quebrantos de las secciones que hubieran arrojado pérdidas. 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.

Las cooperativas presentan al pie del EERR, los resultados discriminados de la siguiente manera:



EXCEDENTE DEL EJERCICIO	111.392,36
CLASIFICACIÓN DEL EXCEDENTE (Anexo VII y Nota 1.1.)	
Resultados por la Gestión Cooperativa con Asociados	83.729,39
Resultados por la Gestión Cooperativa con no Asociados	5.432,97
Resultados por Operaciones Ajenas a la Gestión Cooperativa	22.230,00
EXCEDENTE DEL EJERCICIO	111.392,36

Si la cooperativa desarrolla más de una actividad, esas actividades se van a clasificar en lo que llamamos exposición de resultados seccionales¹¹.

La clasificación de los resultados que se consigna a modo de enumeración no es taxativa en la RT24 en la sección 4.3. La RT 51, agregó la aclaración con respecto a las operaciones de las cooperativas de trabajo que son Excedentes generados por operación con Asociados, el excedente generado por el trabajo de los asociados y con no asociados, el excedente generado por el trabajo de los no asociados. Recordemos que este tipo de cooperativas tienen restricciones con relación a la contratación de personal y la determinación de sus resultados¹².

Tratamiento de los Resultados Cooperativos:

En las Asambleas ordinarias un punto del Orden del Día es la Propuesta de Distribución de Excedentes y Absorción de Quebrados, similar a este ejemplo.

	PARCIALES	TOTALES
RESULTADOS POR LA GESTIÓN COOPERATIVA		211.500,00
Resultados por Operaciones Ajenas: a Reserva PN art.42	4.500,00	
Resultados por Operaciones Con Terceros: a Reserva PN art.42,	7.000,00	
	11.500,00	-11.500,00
Resultado por Operaciones con Asociados		200.000,00
Absorción de Pérdidas de las Secciones por Excedentes de Otras Secciones (-)	0,00	
	0,00	
Excedentes Repartibles Totales Netos		200.000,00

¹¹ Ley 20337 ART 43: Los resultados deben determinarse por secciones. Ver: RT 24 . Punto 4. 6. 7. Dispensa para cooperativas pequeñas Anexo II.

¹² Ver: Resolución INAC 360/75 sobre Excepción al principio de mutualidad rigurosa que no determina % sino plazos y condiciones. RES.3026 Ex.2038: 0% anual con excepciones para algunos planes.

	Reserva Legal de PN (5%)	10.000,00	
	Fondos reservados para Educación y Promoción Cooper. (5%)	10.000,00	
	Fondos reservados para Capacitación o Estím. al Personal (5%)	10.000,00	
	Capitalización para Reconocimiento de Intereses	0,00	
		30.000,00	-30.000,00
	Excedentes Netos a Distribuir a los Asociados (Retornos).		170.000,00

Para los excedentes repartibles, la decisión de la Asamblea solo puede ser: capitalizar o devolverlos a los asociados en función al uso de los servicios cooperativos que hicieron en ese ejercicio y solo a quienes operaron con la Cooperativa en el mismo. Es decir que si el asociado no hizo uso de los servicios o no fue a trabajar o no aportó su producción para que se transforme o comercialice, no va a recibir a cambio ningún retorno. Esta es la particularidad del principio cooperativo, diferente en las sociedades de capital con propósito lucrativo, donde quien aportó más capital se lleva más ganancias. En las cooperativas el excedente vuelve como retornos solamente a los asociados que han trabajado en el periodo y en proporción al trabajo o al uso de los servicios prestados que hicieron. Capitalizar significa que se va a sumar al valor del Capital Cooperativo en el Patrimonio Neto. Como ejemplo, las unidades que se pueden considerar para realizar esta distribución de retornos son: cooperativa de trabajo = cantidad de horas que trabajó, en una de producción = la cantidad de productos que entregó. Entonces, cada uno de los tipos de cooperativas van a tener una forma en la que van a poder capitalizar o distribuir los retornos cooperativos. Pero eso sí, nunca es para todos igual, porque dependen del uso que cada asociado hizo de los servicios cooperativos durante el ejercicio que se está tratando. Hay estatutos de cooperativas que prevén la forma.

A modo de ejemplo de capitalización de retornos:

Padrón de Asociados	Participación en la operaciónes del ejercicio	%
Asoc.X1	0,00	0%
Asoc.X2	0,00	0%
Asoc.X3	25.500,00	15%
Asoc.X4	11.900,00	7%
Asoc.X5	11.900,00	7%
Asoc.X6	13.600,00	8%
Asoc.X7	13.600,00	8%
Asoc.X8	39.100,00	23%
Asoc.X9	34.000,00	20%
Asoc.X10	20.400,00	12%
Totales	170.000,00	100%
<i>% se obtiene de la relacion en que cada asociado participó de las operaciones de la Coop durante el año, aplicando el criterio enunciado en nota para la separacion de operaciones con asociados y no asociados</i>		

Los resultados positivos de operaciones con no asociados y de las ajenas a la gestión cooperativa con asociados, tiene un único destino: sumarse a la Reserva Especial del artículo 42.

INFORMACIÓN EN NOTAS.

Siguen vigentes las tradicionales notas que conocemos sumadas a algunas especiales como la separación de saldos Activos y Pasivos provenientes de operaciones con asociados del resto de las operaciones.

La resolución 996/21 de INAES prevé además que se deberá informar en NOTA la situación de la cooperativa respecto de la contribución especial establecida por la ley 23.427 (FONEDU): detallar los pagos que ha realizado por los 11 anticipos, detallar el saldo de la declaración jurada con la fecha de presentación, el importe y la forma de cancelación si es que tiene algún saldo de declaración jurada a ingresar, en caso de que no lo haya hecho, las causas y si existe deuda devengada y/o exigible al cierre. Una inconsistencia de esta disposición de INAES es que indica que deben ser informados a valores nominales y no comparativos con el ejercicio anterior y las normas técnicas profesionales nos obligan a presentar información comparativa. En este caso lo podemos presentar comparativo para evitar que en el Informe de auditor independiente se incluya en algunas cuestiones. Consecuencia de esta modificación a lo que veníamos incluyendo en el Informe del Auditor Independiente antes de la reforma del 21, hoy lo que tiene que hacer el auditor es opinar sobre la nota contenida en los estados contables si es que amerita alguna cuestión particular, caso contrario queda contenida en el párrafo de opinión del Informe.

Otra disposición de INAES que también tiene que ver con exponer a valores nominales y sin hacerlo comparativo a la que le cabe lo antes dicho, son los dos Fondos que se forman con los 5% sobre excedentes y que constituyen pasivos de la cooperativa, cuya evolución debe ser expuesta en anexos como los modelos del informe 31 del CECYT.

En caso de no presentarlos comparativos, en el Informe 22 de CENCYA, se presenta un modelo de párrafo a incluir en el Informe del Auditor Independiente indicando que no se presenta en forma comparativa con cifras correspondientes al ejercicio. De esta forma el auditor salva su responsabilidad como tal al exponerse en moneda nominal.

Otro tema que ha sido muy controvertido, y lo incluyó la resolución 996 de INAES, es el tratamiento del impuesto a las ganancias: La RT 24 nos permite usar impuesto diferido en caso de que la cooperativa no tenga exención vigente en el impuesto a las ganancias, la 996, indica que *“es conveniente reafirmar en materia de normas contables profesionales no aplicables a las cooperativas que no corresponde la contabilización del impuesto a las ganancias, porque los excedentes de las cooperativas no se encuentran alcanzados por dicho grado”*. El anexo 1, inciso F dice: respecto al impuesto de la sección 5.9 de la RT 51, en referencia a normas contables, no aplicable se aclara que no resulta de aplicación la sección 5.19.6 de la RT 17, que es el impuesto diferido, porque sus excedentes no se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias. Los profesionales sabemos que a la exención en Ganancias hay que tramitarla y mantenerla ya que se otorga a las cooperativas en forma anual, no es que no se encuentran alcanzados, sino que están alcanzados por el impuesto, pero están exentas por la ley, y esa exención debe ser tramitada y mantenida ante ARCA. En consecuencia, aquellas cooperativas que no tienen exención vigente están grabadas con impuesto a las ganancias, deben presentarlo anualmente no como DDJJ declarativa, sino determinativa e ingresar el saldo resultante y los anticipos de corresponder, por lo tanto, deberemos registrarlas contablemente con el método que el

profesional considere más adecuado impactando en los excedentes cooperativos y exponiéndolos en forma correcta en los estados contables

Estos últimos temas dan por cumplido el objetivo de este trabajo donde se desarrollaron algunos puntos sobre registración y exposición de los estados contables cooperativos aplicando normas específicas del año 2021 y algunas del año 2023.