

## Los Estados Contables de Cooperativas a Moneda Constante<sup>(\*)</sup>

*Ricardo Mario Zoppi*

Con la sanción, en setiembre de 1983, de la ley 22.903, que introduce reformas a la Ley 19550 de Sociedades Comerciales, se producen importantes cambios relacionados con el tema “ajuste por inflación de los estados contables”.

Hasta esa fecha las normas profesionales vigentes en la materia emanaban de dos organismos: La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.) y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (C.P.C.E.C.F).

La primera aprueba con posterioridad al año 1977 la “Revolución Técnica 2 del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (C.E.C.Y.T.) “Indexación de Estados Contables”, ampliada posteriormente con la introducción del método simplificado.

El C P C E C F por su parte, aprueba en 1976 el Dictamen 2 del Instituto Técnico de Contadores Públicos (I.T.C.P.) que mantiene suspendido hasta 1979 con la aparición de la Resolución 183/79 que incorpora como principio de contabilidad el ajuste por aplicación del método simplificado, complementada en 1981 con la Resolución 148 donde se propicia la alternativa de valores corrientes, revalúo técnico y activación de gastos financieros.

Las disposiciones legales en la materia tradicionalmente se venían manteniendo en el marco de la información histórica, o introduciendo ajustes parciales (C.de C. Ley de Sociedades- Ley 19742- Ley 20337- etc).

Los organismos de control por su parte también mantenían normas dictadas, con anterioridad a 1983. Se destacan las de la Comisión Nacional de Valores que por Resolución N° 59 impone información ajustada a partir de agosto de 1980.

En 1983 el Ministerio de Justicia eleva un Anteproyecto de Ley de Ajuste de Estados Contables, que no llegó a sancionarse. Se le reconoce la intención de uniformar normas.

La Ley 22903 incorpora en el artículo 62 de la Ley 19550 de Sociedades Comerciales un párrafo que establece “que los estados contables de las sociedades deben estar expresados en MONEDA CONSTANTE”.

En febrero de 1984 el CECYT como órgano de la FACPCE<sup>(1)</sup> dicta los Informes N° 8 y 9, relativos a la consolidación de estados contables, valuación de inversiones en socieda-

---

*(\*) Ponencia presentada por el Dr. Ricardo M. Zoppi, Contador Público Nacional, a las Jornadas Profesionales de Actualización Profesional sobre Cooperativas (Bahía Blanca, 18 y 19 de junio de 1986).*

*(1) Desde fines de 1982 pasa a estar integrada por todos los Consejos Profesionales del país incluyendo Capital Federal y el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán.*

des vinculadas y controladas y estados contables en moneda constante. El 30 de mayo de 1984 la Junta de Gobierno de la Federación (FACPCE) previa solicitud de opinión a sus Consejos aprueba las Resoluciones N° 4, 5 y 6, elaboradas sobre la base del Informe 8 las dos primeras e Informe 9 la última.

A partir de ese momento la Resolución Técnica N° 6 que permite cumplimentar las disposiciones de la ley 19550 fue siendo incorporada por los Consejos integrantes de la Federación y se constituye en la base para el dictado de normas por parte de los organismos de control.

A la fecha la R.T. 6 ha logrado aceptación y generaliza el requerimiento de presentación de estados de acuerdo a sus normas para los matriculados en los distintos Consejos, favorecidos por la opción de "Ajuste Global del resultado del ejercicio" durante los dos primeros años de vigencia.

Los profesionales que actúan en cooperativas reconocen que la Ley 22903 no alcanza a este tipo de entidades por no encontrarse comprendidas dentro de la Ley 19550 de Sociedades Comerciales. También acuerdan que la Resolución Técnica 6 no contempla la particular naturaleza de las cooperativas tornándola inaplicable.

Este punto de vista es compartido por las máximas entidades del cooperativismo argentino (CONINAGRO Y COOPERA) quienes a su vez reconocen la necesidad de que los balances reflejen la real situación económica y financiera de las empresas cooperativas.

La Secretaría de Acción Cooperativa (ex INAC) a la fecha admite únicamente el Revalúo de Activos mediante la reglamentación del Artículo 45 de la Ley 20337. La Resolución 248/74 modificada por la 654/75 y 155/81 da carácter optativo a dicha actualización.

El Organismo, como autoridad de aplicación del régimen legal de las cooperativas, previa reunión con representantes de esas entidades en febrero de 1985, dicta con fecha 13.03.85 la Resolución SAC N° 183 <sup>(1)</sup> que considera:

- Reglamentar los artículos 39 y 45 de la Ley 20337 (presentación de balances y Revalúo de activos).
- Crea una Comisión técnica integrada por representantes de la Secretaría, Coninagro y Coopera.
- Propicia considerar los antecedentes en materia cooperativa y profesionales COMPATIBLES con la naturaleza de las cooperativas.
- Ratifica los criterios de prestación por ella impuestos hasta tanto se dicten normas.

La Comisión presentó dos proyectos que difieren entre sí respecto al ajuste y presentación del patrimonio neto y del estado de resultados, como así también la actualización de cuotas sociales. Esa disparidad de criterios se constituye en la causa que demora la sanción de la norma.

El proyecto elaborado por los representantes de las cooperativas agropecuarias tuvo como marco referencial la Resolución Técnica 6 de la FACPCE. La revisión de esa norma permitió adecuar los siguientes temas, manteniendo el resto de su estructura.

---

(1) *Publicada en el B.O. el 21.3.85.*

## **PARTE RESOLUTIVA**

### **Aplicación**

**R.T. 6** Es obligatoria para los profesionales matriculados en los Consejos Profesionales, una vez ratificada por éstos.

De carácter de información única a los estados expresados en moneda constante de acuerdo a sus normas.

Proyecto Deja la opción a la cooperativa de determinar si el balance reexpresado se constituye en información principal o complementaria, manteniendo a posteriori el criterio adoptado. Técnicamente se coincide con la R.T.6. El proyecto rescata la opinión de las entidades. Se basa para ello en la Resolución del Revalúo de activos vigentes.

### **Reexpresión del Estado de Resultados Mediante La Inclusión de una sola Partida “Ajuste Global del Resultado del Ejercicio”.**

**R.T. 6** Lo admite durante un período de transición de dos años a partir de la vigencia. El régimen no le alcanza a las sociedades comprendidas en el art. 299 de la ley 19550.

Proyecto Lo admite durante los dos primeros ejercicios de vigencia:

- a) Cuando se opere con una sola sección y se presente como información principal.
- b) Cuando se presente como información complementaria.

### **Revaluos**

R.T.6 Enuncia disposiciones transitorias respecto del Revalúo de la Ley 19742.

Proyecto Hace mención a que el Revalúo de la Ley 20337, reglamentado por Resolución 248 de la SAC no es de aplicación cuando se presenten como información principal.

### **Normas – Conceptos Generales**

#### **Alcance**

Proyecto y R.T. 6 coinciden

#### **Determinación del Resultado**

R.T. 6 Enuncia el concepto de mantenimiento del capital financiero.

Proyecto Introduce el criterio de preservación del patrimonio cooperativo neto.

#### **Unidad de Medida**

Proyecto y R.T. 6 coinciden

#### **Valuación de Activos y Pasivos**

Proyecto y R.T. 6 coinciden

## **Método**

### PROCESO SECUENCIAL

Hay coincidencia excepto por la determinación del resultado final, excluido el R.E.I.

R.T. 6 Lo determina mediante la reexpresión de las partidas que componen el estado de resultado del período.

Proyecto Lo hace mediante:

- a) La reexpresión de las partidas que componen los cuadros seccionales de resultados, agrupándolos luego.
- b) La reexpresión de aquellas partidas sin incidencia en los cuadros seccionales.

También coinciden Proyectos y R.T. 6 en los siguientes puntos.

PASOS PARA LA REEXPRESIÓN DE LAS PARTIDAS  
SEGREGACIÓN DE COMPONENTES FINANCIEROS IMPLÍCITOS  
ANTICUACIÓN DE LAS PARTIDAS  
INDICE A APLICAR  
COEFICIENTE DE REEXPRESIÓN  
VALOR RECUPERABLE DE LOS ACTIVOS  
RESULTADO POR EXPOSICIÓN A LA INFLACIÓN  
RESULTADOS POR TENENCIA Y FINANCIEROS (incluyendo el resultado por exposición a la inflación).

### **Reexpresión del Patrimonio Neto al Inicio del Primer Ejercicio de Aplicación.**

En ambos casos se reexpresan los activos y pasivos al cierre del ejercicio anterior en moneda constante, obteniéndose por diferencia el patrimonio neto al inicio del ejercicio, reexpresado en moneda de esa fecha.

#### Reexpresión del Capital

R.T.6 Reexpresa el capital aportado y primas de emisión efectivamente pagadas desde su integración, así como los aportes irrevocables no capitalizados, desde la fecha del aporte o irrevocabilidad. Los pendientes de integración no se reexpresan excepto que económicamente sean exigibles en forma individual.

Proyecto Reexpresa los aportes de capital efectivamente integrados. Los pendientes de integración permanecen a valor nominal. La diferencia entre ambos menos el valor del capital se constituye en el saldo inicial del AJUSTE DEL CAPITAL COOPERATIVO, que puede ser negativo cuando el capital contabilizado supere su importe reexpresado al inicio del ejercicio. En tal caso debiera restringirse la distribución de excedentes. Ambas normas consideran a las cuentas generadas por saldos de revalúos y fondos posición cambio Ley 19742 como no reexpresables. El proyecto las considera como integrantes de la cuenta "Ajuste de Capital Cooperativo".

#### Revalúos Técnicos

Son considerados como reexpresables en ambos casos, considerando como fecha de origen aquella a la que se refiere la valuación.

## Capitalizaciones y Reservas

R.T.6 Menciona que las capitalizaciones y reservas de ganancias, excepto la Reserva Legal se reexpresan si se demuestra que fueron constituidas con ganancias genuinas.

Proyecto Hace mención a que la Reserva Legal y los excedentes capitalizados se reexpresan en moneda de cierre solamente ante la existencia de excedentes no asignados y hasta su valor ajustado o agotamiento de tales excedentes no asignados.

La Reserva Especial artículo 42 Ley 20337 no se reexpresa.

## Resultados no asignados

R.T.6 La diferencia entre el Patrimonio Neto al inicio y la suma de los rubros que lo componen reexpresados o no constituyen el saldo del rubro “Resultados no Asignados” al inicio del ejercicio reexpresado en moneda de esa fecha.

Proyecto Indica que la diferencia entre el Patrimonio Cooperativo Neto al inicio obtenido según normas anteriormente expresadas y los importes de cada rubro del mismo reexpresados o no, será imputada a la Reserva Especial del Art. 42 Ley 20337 (si es positiva). Podrá ser nula si se imputó al ajuste de la Reserva Legal y excedentes capitalizados. Si es negativa se absorbe con las reservas.

## **Ajuste Global del Patrimonio Neto al Inicio del Primer Ejercicio de Aplicación**

Proyecto Agrega a lo dispuesto por la R.T. 6 que el saldo inicial de la cuenta Ajuste Global del patrimonio cooperativo neto no podrá ser capitalizados a los servicios, como tampoco lo serán sus posteriores reexpresiones.

## **Reexpresión del Patrimonio Neto y el Resultado del Periodo en los Estados Contables siguientes**

Proyecto y R.T. 6 coinciden

## **ABSORCIÓN DE PERDIDAS**

R.T. 6 Dispone que las pérdidas acumuladas al inicio y la distribución de utilidades efectuada en base a los estados a esa fecha se absorben en el siguiente orden:

- a) Reserva de ganancias.
- b) Reserva de Revalúo Técnico.
- c) Saldos de revalúos y actualización legales.
- d) Ajuste del capital

Proyecto propone el siguiente orden:

- a) Reserva Especial del Artículo 42 Ley 20337
- b) Reserva Legal
- c) Reserva de Revalúo Técnico
- d) Ajuste del Capital

## **Restitución de Saldos Afectados a la Absorción de Quebrantos.**

Proyecto Siguiendo los lineamientos de la Resolución de Revalúo Ley 20337, el proyecto indica que las partidas utilizadas para la absorción de quebrantos deberán restituirse a sus valores anteriores, reexpresados en moneda de la fecha de determinación de los primeros excedentes en moneda constante que se generen en los ejercicios posteriores al de su absorción.

### **DESTINO DE LA CUENTA AJUSTE DEL CAPITAL**

Proyecto El proyecto propicia que los mismos podrán ser capitalizados o no (total o parcialmente). La resolución corresponde a la Asamblea de asociados sobre la base de los capitales individuales actualizados.

### **EXPOSICION**

Ambas normas coinciden en: que los estados expuestos son los ajustados por el método integral en la moneda constante; la utilización de criterios alternativos; imponer restricciones a la distribución de utilidades o excedentes y en la evolución de la cuenta Ajuste del Capital.

Sin embargo, según se indica en la parte resolutive, la R.T. 6 se caracteriza por incluir los estados contables en moneda constante como información única.

#### **REGISTRO CONTABLE**

Proyecto y R.T. 6 coinciden

#### **UNIFORMIDAD**

Proyecto y R.T. 6 coinciden

### **DECISIONES DEL ENTE**

Ambas normas establecen que las decisiones de la entidades relacionadas con los estados contables deberán tomarse sobre la base de los estados contables reexpresados en moneda de cierre.

Proyecto Agrega que a fin de cumplimentar debidamente el Art. 42 de la Ley 20337, todos aquellos excedentes que no provengan de la gestión cooperativa y/o no resulten de excesos de previsión en el precio del servicio utilizado, deberán imputarse a la cuenta especial de reserva.

### **DISPOSICIONES TRANSITORIAS**

Proyecto y R.T. 6 coinciden.

#### **VIGENCIA**

R.T. 6 Rigen para los estados contables correspondientes a los ejercicios iniciados a partir del 23 de setiembre de 1983 y ejercicios iniciados a partir del 23 de setiembre de

1983 y para todos los posteriores, incluyendo los períodos intermedios (previa aprobación del respectivo Consejo Profesional).

Proyecto Se propone su aplicación para los ejercicios cerrados a partir de los 90 días de la publicación de la norma en el B.O. incluyendo los períodos intermedios.

## **NORMAS DE VALUACIÓN**

Son coincidentes en general.

Proyecto Agrega el tema de PARTICIPACIONES EN COOPERATIVAS.

Se enuncia la inaplicabilidad de utilizar el Valor Patrimonial Proporcional (V.P.P.) en razón de la participación del Estado en el patrimonio de las cooperativas en caso de disolución, o bien la irrepartibilidad de otros conceptos ajenos al capital aportado en el caso de retiro de asociados de dichas entidades. Ese hecho hace que el V.P.P. sea superior al valor recuperable de los activos considerado como límite para la valuación de éstos.

En consecuencia las partidas en el capital de otras cooperativas deben ser valuadas al costo (valor nominal).

## **GLOSARIO**

También en este caso el Proyecto mantienen las normas propuestas por la RT. 6.

### **Reexpresión de los Estados de Resultados Seccionales y General**

Proyecto El tema es de tratamiento exclusivo para los estado de cooperativas en razón de que la Ley 20337 en su art. 42 determina que los resultados deban determinarse por secciones.

Se optó por el procedimiento siguiente:

- 1- Preparaciones de Cuadros seccionales.
- 2- Preparación de Estados de Resultados.
- 3- Preparación del Cuadro General de Resultados.

### **Conclusión**

En función de lo expuesto cabe rescatar la intención de la Secretaría de Acción Cooperativas de hacer participar a las entidades representativas del cooperativismo en la redacción de este tipo de normas. Asimismo, en la intención de preservar patrimonialmente a las cooperativas, se insiste en la creciente necesidad de la sanción de una Resolución que, contemplando las situaciones enunciadas, permita a las cooperativas presentar información contable uniforme desprovista de distorsiones, y que ratifique su condición de entidades sin fines de lucro.