

TÍTULO:	CLASIFICACIÓN DEL RECPAM A LOS FINES DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 42 DE LA LEY DE COOPERATIVAS
AUTOR/ES:	Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXII
PÁGINA:	-
MES:	Marzo
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

CARLOS J. SUBELET

MARÍA C. SUBELET

CLASIFICACIÓN DEL RECPAM A LOS FINES DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 42 DE LA LEY DE COOPERATIVAS

Los autores analizan en esta colaboración un enfoque posible para clasificar al Resultado por Exposición al Cambio en el Poder Adquisitivo de la Moneda (RECPAM) puesto en evidencia por la reanudación del ajuste por inflación en las entidades cooperativas, a los fines del destino de los excedentes dispuesto por el artículo 42 de la ley 20337.

I - INTRODUCCIÓN

Con la reanudación del ajuste por inflación por parte de las cooperativas a partir de resolución (INAES) 419/2019, se reconoce en la contabilidad el Resultado por Exposición al Cambio del Poder Adquisitivo de la Moneda (RECPAM) generado por la tenencia de activos y pasivos en moneda en un contexto inflacionario (o deflacionario).

Ahora bien, teniendo en cuenta el destino de los excedentes que dispone el artículo 42 de la ley 20337 y que detalla la resolución técnica 24 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), excedentes de la gestión cooperativa con asociados y no asociados y ajenos a gestión cooperativa, se vuelve necesario clasificar al RECPAM dentro de dichas tres categorías.

Para poder realizar correctamente dicha clasificación, es necesario aplicar una metodología de asignación que considere adecuadamente cuáles son las partidas que dan origen al RECPAM, así como se realiza con los demás resultados incluidos en los estados contables.

Si bien en la práctica pueden observarse diversas metodologías empleadas en dicha clasificación y con resultados disímiles, en esta colaboración presentaremos una que creemos constituye una forma objetiva y que cumple tanto con las normas profesionales como las reglamentarias.

II - DESARROLLO

1. Clasificación de los Excedentes conforme el destino según artículo 42 de la ley 20337

1.1. Normas del artículo 42 de la ley 20337

Según los destinos de los excedentes que expresamente contempla el artículo 42 de la ley 20337, podemos advertir dos categorías:

- excedentes repartibles que reflejan la diferencia entre el costo y el precio del servicio prestado a los asociados y
- excedentes que deriven de la prestación de servicios a no asociados, que deberán destinarse a la Reserva Especial.

Como bien menciona el Dr. Carlos F. Torres (2016), si bien el tratamiento de los excedentes generados por actividades ajenas a la prestación de servicios (gestión cooperativa, en términos de la RT 24) no está contemplado expresamente en el artículo 42 de la ley 20337, se interpreta que corresponde otorgarles el mismo tratamiento que a los resultados por la gestión cooperativa con no asociados, es decir, destinarse a la Reserva Especial.

1.2. Normas de la RT 24 de la FACPCE

La RT 24 aborda el tema del destino de los excedentes de la cooperativa, realizando un análisis más detallado de las cuestiones, lo que tratamos en esta sección.

En primer lugar, diremos que la clasificación de los excedentes la realiza conforme si derivan o no de gestión cooperativa. Así, la sección 3 de la RT 24 incluye la siguiente definición:

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

Tal como puede apreciarse la conceptualización de gestión cooperativa se basa en la prestación del servicio por parte de la cooperativa que hace a su objeto social.

Asimismo se definen otros dos conceptos relacionados entre sí:

"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.

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".

Aclarado ello, la sección 4.3 de la segunda parte de la RT 24 requiere que el estado de resultados clasifique el resultado del ejercicio en las siguientes tres categorías:

- a) resultados por la gestión cooperativa con asociados,
- b) resultados por la gestión cooperativa con no asociados y
- c) resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa.

Para realizar dicha clasificación deberán emplearse bases objetivas y aplicando las secciones específicas de la RT 24.

a) Resultados por la gestión cooperativa con asociados

La sección 4.3.1 indica específicamente:

"Los resultados que se incluyen en esta clasificación son:

- a) el resultado proveniente de la organización y prestación de servicios a los asociados relacionados con la gestión cooperativa;
- b) otros ingresos obtenidos por, o como consecuencia de, bienes afectados a actividades inherentes a la gestión cooperativa en la medida que sea razonablemente cuantificable y asignables a los asociados, en la proporción que anteriormente hubiera sido apropiado como costo de las actividades con asociados (recupero de siniestros, expropiaciones, indemnizaciones por no hacer, y otros similares)".

De la norma transcrita pueden advertirse dos grandes grupos.

El primero, por asignación directa y total, integrado por los resultados de la gestión cooperativa con asociados.

El segundo, por apropiación a prorrata, ha sido objeto de críticas de Fowler Newton (2008) por su poco precisa redacción. Una posible interpretación consiste en considerar incluidos aquí los resultados (tanto ingresos como costos) que:

- a) se obtienen de bienes que están afectados, y/o derivan de, la gestión cooperativa;
- b) fuera posible determinar la proporción en la cual tales bienes fueran asignables (estuvieran afectados) a la gestión cooperativa con los asociados (por ejemplo, mediante la atribución de parte de su depreciación periódica como costo de las actividades con asociados);
- c) sea posible cuantificar los resultados (tantos ingresos como costos) que genera los bienes del inciso a) anterior; y
- d) no califiquen como resultados ajenos a la gestión cooperativa.

Bajo nuestra interpretación quedarían comprendidos en esta categoría, a modo de ejemplo, el importe de dinero recibido de una aseguradora con motivo de un siniestro de destrucción total de un bien de uso que estuviera afectado a la gestión cooperativa, en la cuantía que surge de aplicar la proporción de su amortización periódica que se reconoce como resultado de la gestión cooperativa con asociados.

b) Resultados por la gestión cooperativa con no asociados

La sección 4.3.2 indica específicamente:

"Los resultados que se incluyen en esta clasificación son:

- a) el resultado proveniente de la organización y prestación de servicios a los no asociados relacionados con la gestión cooperativa;
- b) todo 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 a los no asociados, en la proporción que anteriormente hubiera sido apropiado como costo de las actividades con no asociados".

La forma de conceptualización es similar a la efectuada en la sección 4.3.1 que analizamos de manera precedente, con la aclaración de que se refiere a la gestión cooperativa con no asociados.

c) Resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa

La sección 4.3.3 indica específicamente:

"Los resultados que se incluyen en esta clasificación 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 operativa 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 operativa 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 ingreso obtenido por, o como consecuencia de, bienes afectados a actividades inherentes al objeto social, en la medida que 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”.

Al respecto, coincidimos con Torres (2016), sin perjuicio que no estén expresamente indicados en la norma transcrita, los casos contemplados en los incisos c), d) y e) corresponderán considerarse como resultados ajenos a la gestión cooperativa en la medida que no estuvieran relacionados con la gestión cooperativa.

A modo de ejemplo consideremos dos casos ilustrativos.

Supongamos que una cooperativa eléctrica percibe un subsidio estatal directo como compensación del déficit por la prestación del servicio a los usuarios asociados de una zona alejada del ejido urbano. En dicha circunstancia creemos razonable considerar que el subsidio deba clasificarse como resultado de la gestión cooperativa con asociados.

En otro caso, supongamos que la misma cooperativa eléctrica realiza la venta como chatarra de maquinarias e instalaciones que se encuentran desafectadas de uso desde hace varios años. El resultado por la venta (ingreso menos costo computable de los activos) debería clasificarse como ajeno a la gestión cooperativa ya que los bienes desde hace varios ejercicios han dejado de estar afectados a dicha gestión.

2. RECPAM: causas y clasificación

2.1. Causa del RECPAM

Como expresa Fowler Newton (2019) el RECPAM se produce por el mantenimiento de activos y pasivos en moneda durante períodos de inflación.

A los fines de la clasificación del RECPAM como resultado de la gestión cooperativa con asociados, no asociados y ajenos a la gestión cooperativa, entendemos que ello debe realizarse a la luz de los principios contenidos en las secciones 4.3.1, 4.3.2 y 4.3.3 de la segunda parte de la RT 24 a que hicimos referencia anteriormente.

Específicamente, creemos que corresponde realizar una apertura del RECPAM generado por los activos y pasivos en moneda conforme si dichos activos y pasivos están afectados a las actividades inherentes a la gestión cooperativa (asignándolos de manera razonable a operaciones con asociados y no asociados) o ajenos a la gestión cooperativa.

El principal obstáculo que puede encontrarse al realizar la apertura antes indicada es que la RT 24 no requiere la presentación de los activos y pasivos clasificados según se originaran en la gestión cooperativa con asociados, no asociados y ajenos a la gestión cooperativa. Ello implica que deba adaptarse el sistema de información contable para obtener reportes con la información detallada necesaria, y en caso de no ser ello posible a un costo razonable, se deba acudir a metodologías de estimación basadas en pautas razonables y verificables.

2.2. Metodología propuesta de clasificación del RECPAM

2.2.1. Descripción general

Dado que es de esperar que en las cooperativas las operaciones propias de la gestión cooperativa con no asociados⁽¹⁾ y operaciones ajenas a la gestión cooperativa sean un número reducido y fácilmente identificable y, en consecuencia, también puedan identificarse fácilmente los activos y pasivos en moneda con los cuales se relacionan, basamos nuestra propuesta en dicha circunstancia.

Así que, partiendo de la presentación con el mayor nivel de apertura del RECPAM y los Resultados Financieros y Por Tenencia (ambos en términos reales), se determina en primer lugar el RECPAM generado por los activos y pasivos en moneda que no devengan intereses, actualizaciones ni resultados por tenencia.⁽²⁾

El paso siguiente consiste en determinar el RECPAM generado por el capital monetario relacionado con la gestión cooperativa con asociados por diferencia, detrayendo al total determinado en el paso anterior, el atribuible al capital monetario no relacionado con la gestión cooperativa y al capital monetario relacionado con la gestión cooperativa con no asociados. Ilustramos este procedimiento en la siguiente figura:

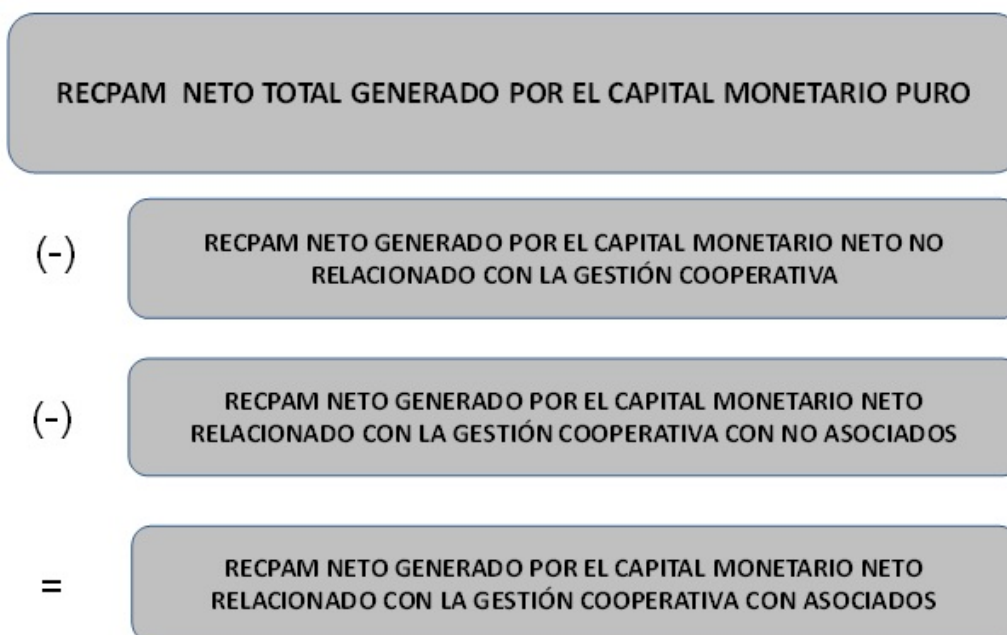


Figura 1 – Determinación del RECPAM atribuible a la gestión cooperativa con asociados, no asociados y operaciones ajenas a la actividad cooperativa

2.2.2. Clasificación de los activos y pasivos en moneda

A los fines de determinar el capital monetario de las tres categorías de clasificación de los resultados, podemos advertir que en algunos casos podrá realizarse una asignación directa de los saldos totales de las partidas ya que se relacionan con operaciones de una única categoría, mientras que en otras ello no es posible, dado que los saldos se conforman por dos o más tipos de operaciones debiéndose recurrir a prorrateos.

a) Clasificación directa

En el siguiente cuadro, presentamos ejemplos de activos y pasivos en moneda que pueden asignarse de manera directa a cada una de las tres categorías.

Cuadro 1- Ejemplos de clasificación directa de las partidas de activos y pasivos en moneda

Categoría	Ejemplos de partidas
Capital monetario no relacionado a la gestión cooperativa	Plazos fijos, Inversiones en Fondos Comunes de inversión, cuentas a cobrar por venta de bienes de uso desafectados, etcétera.
Capital monetario relacionado a la gestión cooperativa con no asociados	Cuentas a cobrar por operaciones con no asociados, Proveedores por compras relacionadas con operaciones con no asociados, etcétera.
Capital monetario relacionado a la gestión cooperativa con asociados	Cuentas a cobrar por operaciones con asociados, Proveedores por compras relacionadas con operaciones con asociados, etcétera.

b) Clasificación a prorrata

A los restantes activos y pasivos en moneda para los que no fuera posible una identificación directa con las tres categorías, proponemos aplicar un método de asignación proporcional.

Consideramos razonable emplear coeficientes basados en las ventas, dado que suele aplicarse el mismo criterio para asignar los gastos, cuando se clasifican los resultados a los fines del artículo 42 de la ley 20337. En caso de existir coeficientes separados para la clasificación de los ingresos y gastos, consideramos razonable estimar un coeficiente promedio unificado, para las actividades con asociados y no asociados y ajenas a la gestión cooperativa.

El coeficiente basado en los ingresos o el coeficiente unificado antes indicado se aplica a los activos y pasivos en moneda no susceptibles de asignación directa. Constituirían ejemplos de partidas a aplicar este procedimiento:

- a) saldos de cuentas bancarias;
- b) saldos adeudados a proveedores de bienes y servicios relacionados con la gestión cooperativa;
- c) sueldos y cargas sociales a pagar para el personal;
- d) préstamos bancarios generales tomados por la cooperativa;
- e) saldos a favor por impuestos nacionales y/o provinciales.

Tal como puede apreciarse, existirán saldos de activos y/o pasivos en moneda que se relacionan con el conjunto de las actividades de la cooperativa (tanto de la gestión cooperativa como ajenos a esta) y por lo tanto a distribuir sobre la base de coeficientes que tomen en cuenta las tres posibles clasificaciones de los resultados, mientras que otros relacionados exclusivamente con la gestión cooperativa deberán distribuirse sobre la base de coeficientes que contemplen los dos destinos de operaciones con asociados y no asociados.

c) Periodicidad de los saldos a clasificar

Para realizar una determinación más precisa del RECPAM generado por los activos y pasivos en moneda ya clasificados, corresponde trabajar con saldos mensuales.

En casos de un comportamiento uniforme de las variaciones de los saldos y de la tasa de inflación, podría trabajarse con períodos superiores al mes, por ejemplo, períodos trimestrales.

2.2.3. Determinación del RECPAM directo para las tres categorías de resultados

Una vez determinados los saldos periódicos de los activos y pasivos en moneda conforme la metodología establecida en la sección precedente, procederemos a calcular el RECPAM de manera directa.

Ello puede realizarse mediante dos metodologías, a las que García y Mattera (1985) denominan "método del estado de cambios en la posición monetaria" y "método de las posiciones del capital monetario", que arrojan los mismos resultados.

A los fines de nuestra propuesta utilizaremos la segunda de las metodologías, que según los ya citados autores, podemos resumir en los siguientes párrafos.

Se utilizan indistintamente las siguientes fórmulas de cálculo:

$$-RECPAM = -\sum_{i=1}^n M_i \times \left(\frac{I_i}{I_1} - 1 \right) \times \frac{I_n}{I_i}$$

$$-RECPAM = -M_1 \times \left(\frac{I_n}{I_1} - 1 \right) - \sum_{i=2}^n V_i \times \left(\frac{I_n}{I_i} - 1 \right)$$

Donde:

M_i = Capital monetario al inicio del período i

M₁ = Capital monetario al inicio del período 1

V_i = Variación del Capital monetario en el período i

V_i = M_{i+1} - M_i

Las adaptaciones que debemos realizar al caso, es que determinaremos tres subtipos de capital monetario:

- a) Capital monetario relacionado a la gestión cooperativa con asociados;
- b) Capital monetario relacionado a la gestión cooperativa con no asociados; y
- c) Capital monetario no relacionado a la gestión cooperativa.

3. Caso práctico integral

La Cooperativa Ideal de Obras y Servicios Públicos Limitada opera en una localidad de la provincia de La Pampa prestando el servicio provisión de agua potable domiciliaria y cierra ejercicio el 30 de junio de cada año.

Con motivo del cierre del ejercicio operado el 30/6/2020, la Cooperativa elabora sus estados contables ajustados por inflación y debe determinar el importe del RECPAM atribuible a la gestión cooperativa con asociados y no asociados, así como la correspondiente a las operaciones ajenas a la gestión cooperativa.

La información del cierre contable producido al 30/6/2019, reexpresada en moneda de dicha fecha, se resume a continuación:

Concepto	Importe al 30/6/2019
Caja y bancos	\$ 50.000
Plazo Fijo	\$ 10.000
Deud. Por Vta. Serv. Asociados	\$ 70.000

Deud. Por Vta. Serv. No Asociados	\$ 14.000
Bienes de uso - V.O.	\$ 700.000
Bienes de uso - Amort. Acum.	(\$ 70.000)
Otros bienes - Material de rezago	\$ 2.000
Proveedores Servicios de Agua	\$ 75.000
Proveedores varios	\$ 5.000
Cargas sociales a pagar	\$ 6.000
Impuestos a pagar	\$ 8.000
Préstamos bancarios a pagar	\$ 350.000
Capital	\$ 152.000
Ajuste de capital	\$ 180.000

A continuación presentamos a las operaciones realizadas durante el ejercicio comprendido entre el 1/7/2019 al 30/6/2020, a valores históricos.

a) Ventas por la provisión del servicio de agua potable

Se presenta la información mensual discriminando las operaciones con asociados y no asociados:

Concepto	Ventas a asociados	Ventas a no asociados	Total
Julio de 2019	\$ 140.000	\$ 35.000	\$ 175.000
Agosto de 2019	\$ 148.400	\$ 36.400	\$ 184.800
Setiembre de 2019	\$ 155.078	\$ 37.164	\$ 192.242
Octubre de 2019	\$ 167.484	\$ 39.394	\$ 206.878
Noviembre de 2019	\$ 184.233	\$ 44.122	\$ 228.355
Diciembre de 2019	\$ 211.868	\$ 50.078	\$ 261.946
Enero de 2020	\$ 247.885	\$ 55.086	\$ 302.971
Febrero de 2020	\$ 265.237	\$ 58.942	\$ 324.179
Marzo de 2020	\$ 275.846	\$ 57.174	\$ 333.020
Abril de 2020	\$ 281.363	\$ 57.459	\$ 338.822
Mayo de 2020	\$ 284.177	\$ 57.172	\$ 341.349
Junio de 2020	\$ 288.440	\$ 56.600	\$ 345.040
Total	\$ 2.650.011	\$ 584.591	\$ 3.234.602

b) Compras de agua potable a la empresa distribuidora provincial

Se presenta la información mensual:

Concepto	Compras
Julio de 2019	\$ 120.690
Agosto de 2019	\$ 127.448
Setiembre de 2019	\$ 132.581
Octubre de 2019	\$ 142.675
Noviembre de 2019	\$ 157.486
Diciembre de 2019	\$ 180.652
Enero de 2020	\$ 208.945
Febrero de 2020	\$ 223.572
Marzo de 2020	\$ 229.669
Abril de 2020	\$ 233.671
Mayo de 2020	\$ 235.413
Junio de 2020	\$ 237.959
Total	\$ 2.230.761

c) Amortizaciones, sueldos y cargas sociales, impuestos y otros gastos de administración y comercialización devengados

Se presenta la información mensual:

Concepto	Amortización	Sueldos y Cargas Sociales	Impuestos	Otros gastos admin. y comerc.
Julio de 2019	\$ 5.833	\$ 9.600	\$ 7.000	\$ 1.000
Agosto de 2019	\$ 5.833	\$ 10.176	\$ 7.420	\$ 1.060
Setiembre de 2019	\$ 5.833	\$ 10.634	\$ 7.754	\$ 1.108
Octubre de 2019	\$ 5.833	\$ 11.485	\$ 8.374	\$ 1.196
Noviembre de 2019	\$ 5.833	\$ 12.633	\$ 9.212	\$ 1.316

Diciembre de 2019	\$ 5.833	\$ 14.528	\$ 10.593	\$ 1.513
Enero de 2020	\$ 5.833	\$ 16.998	\$ 12.394	\$ 1.771
Febrero de 2020	\$ 5.833	\$ 18.188	\$ 13.262	\$ 1.895
Marzo de 2020	\$ 5.834	\$ 18.915	\$ 13.792	\$ 1.970
Abril de 2020	\$ 5.834	\$ 19.293	\$ 14.068	\$ 2.010
Mayo de 2020	\$ 5.834	\$ 19.486	\$ 14.209	\$ 2.030
Junio de 2020	\$ 5.834	\$ 19.779	\$ 14.422	\$ 2.060
Total	\$ 70.000	\$ 181.715	\$ 132.500	\$ 18.929

d) Intereses ganados por plazo fijo e intereses cedidos por préstamo

Se presenta la información mensual:

Concepto	Intereses ganados	Intereses cedidos
Julio de 2019	\$ 300	\$ 10.500
Agosto de 2019	\$ 309	\$ 10.200
Setiembre de 2019	\$ 318	\$ 9.900
Octubre de 2019	\$ 328	\$ 9.600
Noviembre de 2019	\$ 338	\$ 9.300
Diciembre de 2019	\$ 348	\$ 9.000
Enero de 2020	\$ 359	\$ 8.700
Febrero de 2020	\$ 369	\$ 8.400
Marzo de 2020	\$ 380	\$ 8.100
Abril de 2020	\$ 391	\$ 7.800
Mayo de 2020	\$ 403	\$ 7.500
Junio de 2020	\$ 415	\$ 7.200
Total	\$ 4.258	\$ 106.200

e) Pagos de capital e intereses por el préstamo bancario

Se presenta la información mensual:

Concepto	Pago de capital e interés
Julio de 2019	\$ 20.500
Agosto de 2019	\$ 20.200
Setiembre de 2019	\$ 19.900
Octubre de 2019	\$ 19.600
Noviembre de 2019	\$ 19.300
Diciembre de 2019	\$ 19.000
Enero de 2020	\$ 18.700
Febrero de 2020	\$ 18.400
Marzo de 2020	\$ 18.100
Abril de 2020	\$ 17.800
Mayo de 2020	\$ 17.500
Junio de 2020	\$ 17.200
Total	\$ 226.200

f) Suscripción netas de capital realizadas por los asociados

Se presenta la información mensual:

Concepto	Suscripción capital
Julio de 2019	\$ 500
Agosto de 2019	\$ 530
Setiembre de 2019	\$ 554
Octubre de 2019	\$ 598
Noviembre de 2019	\$ 658
Diciembre de 2019	\$ 757
Enero de 2020	\$ 885
Febrero de 2020	\$ 947
Marzo de 2020	\$ 985
Abril de 2020	\$ 1.005
Mayo de 2020	\$ 1.015

Junio de 2020	\$ 1.030
Total	\$ 9.464

g) Operación de venta de material de rezago

En noviembre de 2019 se vende por \$ 6.000 el material de rezago existente al inicio del ejercicio, importe que se percibe en su totalidad en el mes de febrero de 2020.

h) Movimientos de fondos

Detallamos a continuación los supuestos referidos al movimiento de los fondos:

- Las ventas devengadas en un mes, se perciben en su totalidad en el mes inmediato siguiente;
- Las compras de energía realizadas en un mes, se abonan en su totalidad al mes siguiente;
- Los sueldos y los otros gastos de administración y comercialización se abonan íntegramente en el mes de devengamiento;
- Las cargas sociales e impuestos devengados en un mes, se abonan en su totalidad al mes siguiente;
- El saldo inicial de proveedores varios se cancela en su totalidad en julio de 2019; y
- Las suscripciones netas de capital se perciben durante el mismo mes de suscripción.

De la contabilidad a valores históricos, surgen los balances de sumas y saldos mensuales desde julio de 2019 a junio de 2020. Asimismo, se obtienen los resultados devengados en cada mes a valores histórico. Todo ello, lo reproducimos a continuación:

1. Balances de sumas y saldos

Concepto	7/2019	8/2019	9/2019	10/2019
Caja y bancos	\$ 13.000	\$ 29.620	\$ 48.636	\$ 69.180
Plazo Fijo	\$ 10.300	\$ 10.609	\$ 10.927	\$ 11.255
Deud. Por Vta. Serv. Asoc.	\$ 140.000	\$ 148.400	\$ 155.078	\$ 167.484
Deud. Por Vta. Serv. No Asoc.	\$ 35.000	\$ 36.400	\$ 37.164	\$ 39.394
Deud. Por Vta. Bs. Desafectados	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Bienes de Uso - V.O.	\$ 700.000	\$ 700.000	\$ 700.000	\$ 700.000
Bienes de Uso - Amort. Acum.	(\$ 75.833)	(\$ 81.667)	(\$ 87.500)	(\$ 93.333)
Otros Bienes- Material rezago	\$ 2.000	\$ 2.000	\$ 2.000	\$ 2.000
Proveedores Servicio Agua	(\$ 120.690)	(\$ 127.448)	(\$ 132.581)	(\$ 142.675)
Proveedores varios	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Cargas Sociales a pagar	(\$ 3.600)	(\$ 3.816)	(\$ 3.988)	(\$ 4.307)
Impuestos a pagar	(\$ 7.000)	(\$ 7.420)	(\$ 7.754)	(\$ 8.374)
Préstamos bancarios a pagar	(\$ 340.000)	(\$ 330.000)	(\$ 320.000)	(\$ 310.000)
Capital	(\$ 152.500)	(\$ 153.030)	(\$ 153.584)	(\$ 154.182)
Ajuste de capital	(\$ 180.000)	(\$ 180.000)	(\$ 180.000)	(\$ 180.000)
	(\$ 140.000)	(\$ 288.400)	(\$ 443.478)	(\$ 610.962)
Ventas serv. Asociados	140.000			
Ventas serv. No Asociados	(\$ 35.000)	(\$ 71.400)	(\$ 108.564)	(\$ 147.959)
Intereses ganados	(\$ 300)	(\$ 609)	(\$ 927)	(\$ 1.255)
Costo de Agua potable	\$ 120.690	\$ 248.138	\$ 380.719	\$ 523.394
Sueldos y Cargas sociales	\$ 9.600	\$ 19.776	\$ 30.410	\$ 41.895
Impuestos	\$ 7.000	\$ 14.420	\$ 22.174	\$ 30.548
Depreciaciones	\$ 5.833	\$ 11.667	\$ 17.500	\$ 23.333
Otros gastos adminis. Y comercialización	\$ 1.000	\$ 2.060	\$ 3.168	\$ 4.364
Intereses cedidos	\$ 10.500	\$ 20.700	\$ 30.600	\$ 40.200
Resultado Venta Bienes de Rezago	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Control partida doble	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0

Continúa:

Concepto	11/2019	12/2019	1/2020	2/2020
Caja y bancos	\$ 92.849	\$ 120.932	\$ 155.975	\$ 206.517
Plazo Fijo	\$ 11.593	\$ 11.941	\$ 12.299	\$ 12.668
Deud. Por Vta. Serv. Asoc.	\$ 184.233	\$ 211.868	\$ 247.885	\$ 265.237
Deud. Por Vta. Serv. No Asoc.	\$ 44.122	\$ 50.078	\$ 55.086	\$ 58.942
Deud. Por Vta. Bs. Desafectados	\$ 6.000	\$ 6.000	\$ 6.000	\$ 0
Bienes de Uso - V.O.	\$ 700.000	\$ 700.000	\$ 700.000	\$ 700.000

Bienes de Uso - Amort. Acum.	(\$ 99.167)	(\$ 105.000)	(\$ 110.833)	(\$ 116.667)
Otros Bienes - Material rezaço	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Proveedores Servicio Agua	(\$ 157.486)	(\$ 180.652)	(\$ 208.945)	(\$ 223.572)
Proveedores varios	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Cargas Sociales a pagar	(\$ 4.737)	(\$ 5.448)	(\$ 6.374)	(\$ 6.820)
Impuestos a pagar	(\$ 9.212)	(\$ 10.593)	(\$ 12.394)	(\$ 13.262)
Préstamos bancarios a pagar	(\$ 300.000)	(\$ 290.000)	(\$ 280.000)	(\$ 270.000)
Capital	(\$ 154.840)	(\$ 155.597)	(\$ 156.482)	(\$ 157.429)
Ajuste de capital	(\$ 180.000)	(\$ 180.000)	(\$ 180.000)	(\$ 180.000)
Ventas serv. Asociados	(\$ 795.195)	(\$ 1.007.062)	(\$ 1.254.948)	(\$ 1.520.185)
Ventas serv. No Asociados	(\$ 192.080)	(\$ 242.158)	(\$ 297.244)	(\$ 356.186)
Intereses ganados	(\$ 1.593)	(\$ 1.941)	(\$ 2.299)	(\$ 2.668)
Costo de Agua potable	\$ 680.879	\$ 861.532	\$ 1.070.477	\$ 1.294.049
Sueldos y Cargas sociales	\$ 54.528	\$ 69.056	\$ 86.054	\$ 104.241
Impuestos	\$ 39.760	\$ 50.353	\$ 62.747	\$ 76.009
Depreciaciones	\$ 29.167	\$ 35.000	\$ 40.833	\$ 46.667
Otros gastos adminis. Y comercialización	\$ 5.680	\$ 7.193	\$ 8.964	\$ 10.858
Intereses cedidos	\$ 49.500	\$ 58.500	\$ 67.200	\$ 75.600
Resultado Venta Bienes de Rezaço	(\$ 4.000)	(\$ 4.000)	(\$ 4.000)	(\$ 4.000)
Control partida doble	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0

Continúa:

Concepto	3/2020	4/2020	5/2020	6/2020
Caja y bancos	\$ 256.135	\$ 307.737	\$ 360.892	\$ 414.720
Plazo Fijo	\$ 13.048	\$ 13.439	\$ 13.842	\$ 14.258
Deud. Por Vta. Serv. Asoc.	\$ 275.846	\$ 281.363	\$ 284.177	\$ 288.440
Deud. Por Vta. Serv. No Asoc.	\$ 57.174	\$ 57.459	\$ 57.172	\$ 56.600
Deud. Por Vta. Bs. Desafectados	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Bienes de Uso - V.O.	\$ 700.000	\$ 700.000	\$ 700.000	\$ 700.000
Bienes de Uso - Amort. Acum.	(\$ 122.500)	(\$ 128.333)	(\$ 134.167)	(\$ 140.000)
Otros Bienes- Material rezaço	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Proveedores Servicio Agua	(\$ 229.669)	(\$ 233.671)	(\$ 235.413)	(\$ 237.959)
Proveedores varios	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Cargas Sociales a pagar	(\$ 7.093)	(\$ 7.235)	(\$ 7.307)	(\$ 7.417)
Impuestos a pagar	(\$ 13.792)	(\$ 14.068)	(\$ 14.209)	(\$ 14.422)
Préstamos bancarios a pagar	(\$ 260.000)	(\$ 250.000)	(\$ 240.000)	(\$ 230.000)
Capital	(\$ 158.414)	(\$ 159.419)	(\$ 160.434)	(\$ 161.464)
Ajuste de capital	(\$ 180.000)	(\$ 180.000)	(\$ 180.000)	(\$ 180.000)
Ventas serv. Asociados	(\$ 1.796.031)	(\$ 2.077.394)	(\$ 2.631.571)	(\$ 2.650.011)
Ventas serv. No Asociados	(\$ 413.359)	(\$ 470.819)	(\$ 527.991)	(\$ 584.591)
Intereses ganados	(\$ 3.048)	(\$ 3.439)	(\$ 3.842)	(\$ 4.258)
Costo de Agua potable	\$ 1.523.717	\$ 1.757.388	\$ 1.992.802	\$ 2.230.760
Sueldos y Cargas sociales	\$ 123.156	\$ 142.450	\$ 161.936	\$ 181.715
Impuestos	\$ 89.802	\$ 103.870	\$ 118.079	\$ 132.501
Depreciaciones	\$ 52.500	\$ 58.333	\$ 61.167	\$ 70.000
Otros gastos adminis. Y comercialización	\$ 12.829	\$ 14.839	\$ 16.868	\$ 18.929
Intereses cedidos	\$ 83.700	\$ 91.500	\$ 99.000	\$ 106.200
Resultado Venta Bienes de Rezaço	(\$ 4.000)	(\$ 4.000)	(\$ 4.000)	(\$ 4.000)
Control partida doble	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0

2. Resultados mensuales

Concepto	7/2019	8/2019	9/2019	10/2019
Ventas serv. Asociados	(\$ 140.000)	(\$ 148.400)	(\$ 155.078)	(\$ 167.484)
Ventas serv. No Asociados	(\$ 35.000)	(\$ 36.400)	(\$ 37.164)	(\$ 39.394)
Intereses ganados	(\$ 300)	(\$ 309)	(\$ 318)	(\$ 328)
Costo de Agua potable	\$ 120.690	\$ 127.448	\$ 132.581	\$ 142.675
Sueldos y Cargas sociales	\$ 9.600	\$ 10.176	\$ 10.634	\$ 11.485
Impuestos	\$ 7.000	\$ 7.420	\$ 7.754	\$ 8.374
Depreciaciones	\$ 5.833	\$ 5.833	\$ 5.833	\$ 5.833
Otros gastos adm. y com.	\$ 1.000	\$ 1.060	\$ 1.108	\$ 1.196
Intereses cedidos	\$ 10.500	\$ 10.200	\$ 9.900	\$ 9.600
Resultado Venta Bienes de Rezago	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Resultado del período	(\$ 20.677)	(\$ 22.971)	(\$ 24.751)	(\$ 28.043)

Continuación:

Concepto	11/2019	12/2019	1/2020	2/2020
Ventas serv. Asociados	(\$ 184.233)	(\$ 211.868)	(\$ 247.885)	(\$ 265.237)
Ventas serv. No Asociados	(\$ 44.122)	(\$ 50.078)	(\$ 55.086)	(\$ 58.942)
Intereses ganados	(\$ 338)	(\$ 348)	(\$ 358)	(\$ 369)
Costo de Agua potable	\$ 157.486	\$ 180.652	\$ 208.945	\$ 223.572
Sueldos y Cargas sociales	\$ 12.633	\$ 14.528	\$ 16.998	\$ 18.188
Impuestos	\$ 9.212	\$ 10.593	\$ 12.394	\$ 13.262
Depreciaciones	\$ 5.833	\$ 5.833	\$ 5.833	\$ 5.833
Otros gastos adm. y com.	\$ 1.316	\$ 1.513	\$ 1.771	\$ 1.895
Intereses cedidos	\$ 9.300	\$ 9.000	\$ 8.700	\$ 8.400
Resultado Venta Bienes de Rezago	(\$ 4.000)	\$ -	\$ -	\$ -
Resultado del período	(\$ 36.912)	(\$ 40.173)	(\$ 48.688)	(\$ 53.399)

Continuación:

Concepto	3/2020	4/2020	5/2020	6/2020
Ventas serv. Asociados	(\$ 275.846)	(\$ 281.363)	(\$ 284.177)	(\$ 288.440)
Ventas serv. No Asociados	(\$ 57.174)	(\$ 57.459)	(\$ 57.172)	(\$ 56.600)
Intereses ganados	(\$ 380)	(\$ 391)	(\$ 403)	(\$ 415)
Costo de Agua potable	\$ 229.669	\$ 233.671	\$ 235.413	\$ 237.959
Sueldos y Cargas sociales	\$ 18.915	\$ 19.293	\$ 19.486	\$ 19.779
Impuestos	\$ 13.792	\$ 14.068	\$ 14.209	\$ 14.422
Depreciaciones	\$ 5.833	\$ 5.833	\$ 5.833	\$ 5.833
Otros gastos adm. y com.	\$ 1.970	\$ 2.010	\$ 2.030	\$ 2.060
Intereses cedidos	\$ 8.100	\$ 7.800	\$ 7.500	\$ 7.200
Resultado Venta Bienes de Rezago	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Resultado del período	(\$ 55.120)	(\$ 56.539)	(\$ 57.281)	(\$ 58.202)

Coefficientes de reexpresión a Junio de 2020 y tasas de inflación mensuales

Reproducimos a continuación los coeficientes de reexpresión a junio de 2020 y las tasas mensuales de inflación que emplearemos en los cálculos.

Concepto	Coef. Reexp. A 6/2020	Inflación del mes
Junio de 2019	1,42759	0,02718
Julio de 2019	1,39689	0,02198
Agosto de 2019	1,34375	0,03954
Setiembre de 2019	1,26906	0,05886
Octubre de 2019	1,22860	0,03293
Noviembre de 2019	1,17846	0,04255
Diciembre de 2019	1,13593	0,03744
Enero de 2020	1,11091	0,02253
Febrero de 2020	1,08898	0,02014
Marzo de 2020	1,05375	0,03343
Abril de 2020	1,03821	0,01497

Mayo de 2020	1,02244	0,01543
Junio de 2020	1,00000	0,02244

i) Aplicación del procedimiento general de reexpresión de la RT 6

1. Reexpresión del patrimonio inicial en moneda de junio de 2020

Dado que el patrimonio al 30/6/2019 ya fue objeto de reexpresión en ocasión del cierre realizado a esa fecha, solo resta su reexpresión al cierre de junio de 2020, lo que se realiza a continuación.

Concepto	Importe reexp. a 6/2019	Coef. Reexp. a 6/2020	Importe reexp. a 6/2020
Caja y bancos	\$ 50.000	1,42759	\$ 71.379
Plazo Fijo	\$ 10.000	1,42759	\$ 14.276
Deud. Por Venta Ser. Asociados	\$ 70.000	1,42759	\$ 99.931
Deud. Por Venta Ser. No Asociados	\$ 14.000	1,42759	\$ 19.986
Bienes de uso - V.O.	\$ 700.000	1,42759	\$ 999.311
Bienes de uso - Am. Acum.	(\$ 70.000)	1,42759	(\$ 99.931)
Otros Bienes- Material Rezago	\$ 2.000	1,42759	\$ 2.855
Proveedores Servicios Agua	(\$ 75.000)	1,42759	(\$ 107.069)
Proveedores varios	(\$ 5.000)	1,42759	(\$ 7.138)
Cargas sociales a pagar	(\$ 6.000)	1,42759	(\$ 8.566)
Impuestos a pagar	(\$ 8.000)	1,42759	(\$ 11.421)
Préstamos bancarios a pagar	(\$ 350.000)	1,42759	(\$ 499.656)
Capital	(\$ 152.000)	N/A	(\$ 152.000)
Ajuste de capital	(\$ 180.000)	N/A	(\$ 321.959)
Control partida doble	\$ -		\$ -

El capital reexpresado surge de aplicar el siguiente procedimiento:

Concepto	Importe reexp. A 06/19	Coef. Reexp. A 06/20	Importe reexp. A 06/20
Capital + Ajuste de Capital	\$ 332.000	1,42759	\$ 473.959

2. Reexpresión del patrimonio final en moneda de junio de 2020

Se realiza entonces la reexpresión del patrimonio final en moneda de cierre del ejercicio actual.

Concepto	Importe histórico	Fecha de origen	Coef. Reexp. a 6/2020	Importe reexp. a 6/2020
Caja y bancos	\$ 414.720	06/2020	1	\$ 414.720
Plazo Fijo	\$ 14.258	06/2020	1	\$ 14.258
Deud. Por Venta Ser. Asociados	\$ 288.440	06/2020	1	\$ 288.440
Deud. Por Venta Ser. No Asociados	\$ 56.600	06/2020	1	\$ 56.600
Bienes de uso - V.O.	\$ 700.000	06/2019	1,42759	\$ 999.311
Bienes de uso - Am. Acum.	(\$ 140.000)	06/2019	1,42759	(\$ 199.862)
Proveedores Servicios Agua	(\$ 237.959)	06/2020	1	(\$ 237.959)
Cargas sociales a pagar	(\$ 7.417)	06/2020	1	(\$ 7.417)
Impuestos a pagar	(\$ 14.422)	06/2020	1	(\$ 14.422)
Préstamos bancarios a pagar	(\$ 230.000)	06/2020	1	(\$ 230.000)
Capital	(\$ 161.464)		N/A (1)	(\$ 161.464)
Ajuste de capital	(\$ 180.000)		N/A (2)	(\$ 323.142)

(1) Capital nominal inicial más las suscripciones netas del período.

(2) Por razones de extensión del caso, no ilustramos su cálculo pero mencionamos que surge por diferencia entre el capital reexpresado al cierre y el capital nominal a esa misma fecha.

3. Determinación del Resultado del ejercicio reexpresado por diferencia patrimonial

Determinaremos el resultado del ejercicio reexpresado por diferencia patrimonial.

El patrimonio neto inicial reexpresado surge del siguiente cálculo:

Concepto	Importe reexpresado
Activo inicial reexpresado	\$ 1.107.808
Pasivo inicial reexpresado	(\$ 633.849)
Patrimonio neto inicial reexpresado	\$ 473.959

El patrimonio neto final reexpresado surge del siguiente cálculo:

Concepto	Importe reexpresado
Activo final reexpresado	\$ 1.573.466
Pasivo final reexpresado	(\$ 489.798)
Patrimonio neto final reexpresado	\$ 1.083.669
Corrección por aumento de capital reexpresado del ejercicio	(\$ 10.648)
Patrimonio neto final reexpresado corregido	\$ 1.073.021

Finalmente el resultado del ejercicio en moneda de cierre se calcula de la siguiente manera:

Concepto	Importe reexpresado
Patrimonio neto final reexpresado corregido	\$ 1.073.021
Patrimonio neto inicial reexpresado	(\$ 473.959)
Resultado del ejercicio	\$ 599.062

4. Determinación de los Resultados Financieros y por Tenencia (incluido el RECPAM) y el RECPAM neto de las partidas monetarias puras

Para determinar los RFyT (incluido el RECPAM) precisamos determinar el importe neto reexpresado de las cuentas de resultado. Ello se realiza aplicando el procedimiento general de la RT 6, y, dado que lo hemos explicado de manera pormenorizada en otras colaboraciones, no lo desarrollaremos en esta oportunidad.

Los valores reexpresados son:

Concepto	Importe reexpresado
Ventas serv. Asociados	\$ 2.981.323
Ventas serv. No Asociados	\$ 662.586
Costo de Agua potable	(\$ 2.513.040)
Sueldos y Cargas sociales	(\$ 204.434)
Impuestos	(\$ 149.066)
Depreciaciones	(\$ 99.931)
Otros gastos adminis. y comercialización	(\$ 21.295)
Resultado Venta Bienes de Rezago	\$ 4.216
Resultado del ejercicio sin RFyT (incluido RECPAM)	\$ 660.359

Del cálculo detallado surge que los intereses reexpresados reales de plazo fijo para el ejercicio implican una pérdida de \$ 19 y los intereses reexpresados reales del préstamo bancario para el mismo período implican una ganancia de \$ 6.756.

De allí que podemos determinar el RECPAM total correspondiente a las partidas monetarias puras, que es el que debemos distribuir conforme la metodología propuesta.

En el cuadro siguiente, presentamos el cálculo:

Concepto	Importe reexpresado
Resultado del ejercicio	\$ 599.062
(-) Resultado del Ejercicio sin RFyT Incluido el RECPAM	(\$ 660.359)
(-) Intereses reales préstamo bancario	(\$ 6.756)
(+) Intereses reales depósito plazo fijo	\$ 19

RECPAM generado por las partidas monetarias puras	(\$ 68.034)
---	-------------

Es decir, que debemos apropiar la pérdida por RECPAM de \$ 68.034 entre las tres categorías de resultados conforme la RT 24. Ello se hará en la sección siguiente.

j) Metodología propuesta de asignación del RECPAM del capital monetario puro

Para aplicar la metodología propuesta emplearemos los siguientes pasos:

1. Calculamos los porcentajes de participación de los ingresos que corresponden a gestión cooperativa con asociados, no asociados y ajenos a la gestión cooperativa para los doce meses del ejercicio;
2. Aplicamos los porcentajes antes indicados a los activos y pasivos en moneda conforme las pautas que se indican;
3. Calculamos el capital monetario neto para cada una de las tres categorías de resultados (considerando tanto los de asignación directa a cada categoría como los asignados a prorrata) y a dichos valores les aplicamos la fórmula de cálculo directo del RECPAM que mencionáramos en la sección 2.2.3, para determinar el RECPAM atribuible a cada categoría.

a) Cálculo de los porcentajes de participación

Dado que hay partidas en moneda que se relacionan con las tres categorías de resultados (por ejemplo, saldo de caja y bancos) y otras exclusivamente a dos categorías, hemos de calcular dos grupos de coeficientes pero tomando como base en ambos casos los ingresos atribuibles a cada categoría reexpresados a moneda de cierre.

Concepto	7/2019	8/2019	9/2019	10/2019
Ventas serv. Asociados	\$ 195.564	\$ 199.413	\$ 196.803	\$ 205.770
Ventas serv. No Asociados	\$ 48.891	\$ 48.913	\$ 47.164	\$ 48.400
Ventas material de rezago	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Total	\$ 244.455	\$ 248.326	\$ 243.967	\$ 254.170

Continúa:

Concepto	11/2019	12/2019	1/2020	2/2020
Ventas serv. Asociados	\$ 217.111	\$ 240.667	\$ 275.377	\$ 288.837
Ventas serv. No Asociados	\$ 51.995	\$ 56.886	\$ 61.195	\$ 64.187
Ventas material de rezago	\$ 7.071	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Total	\$ 276.177	\$ 297.553	\$ 336.572	\$ 353.024

Continúa:

Concepto	3/2020	4/2020	5/2020	6/2020
Ventas serv. Asociados	\$ 290.672	\$ 292.114	\$ 290.553	\$ 288.440
Ventas serv. No Asociados	\$ 60.246	\$ 59.655	\$ 58.455	\$ 56.600
Ventas material de rezago	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Total	\$ 350.919	\$ 351.769	\$ 349.007	\$ 345.040

Los coeficientes de participación para las tres categorías de ingresos calculados a partir de los valores antes presentados son los siguientes:

Concepto	7/2019	8/2019	9/2019	10/2019
Ventas serv. Asociados	80,00%	80,30%	80,67%	80,96%
Ventas serv. No Asociados	20,00%	19,70%	19,33%	19,04%
Ventas material de rezago	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Continúa:

Concepto	11/2019	12/2019	1/2020	2/2020
Ventas serv. Asociados	78,61%	80,88%	81,82%	81,82%
Ventas serv. No Asociados	18,83%	19,12%	18,18%	18,18%
Ventas material de rezago	2,56%	0,00%	0,00%	0,00%

Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
-------	---------	---------	---------	---------

Continúa:

Concepto	3/2020	4/2020	5/2020	6/2020
Ventas serv. Asociados	82,83%	83,04%	83,25%	83,60%
Ventas serv. No Asociados	17,17%	16,96%	16,75%	16,40%
Ventas material de rezago	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Los coeficientes de distribución considerando sólo los ingresos de gestión cooperativa son iguales a los antes calculados, con excepción del mes de noviembre de 2019, donde deberían excluirse los ingresos provenientes de la venta de material de rezago. El valor para dicho mes sería:

Concepto	11/2019
Ventas serv. Asociados	80,68%
Ventas serv. No Asociados	19,32%
Total	100,00%

Asimismo y por razones de simplificación, supondremos que los valores de los coeficientes de asignación para el mes de junio de 2019, coinciden con los determinados para el mes de julio de 2019.

b) *Cálculo de los activos y pasivos en moneda correspondientes a cada categoría a prorrata*

En este punto procederemos a aplicar los coeficientes a las partidas monetarias que no tienen asignación directa, separando aquellas que corresponden a las tres categorías de resultados de las que solo están asociadas a dos de ellas.

b.1) Partidas asignables a las tres categorías

Aquí tenemos dos partidas, el saldo de caja y bancos y los impuestos a pagar. Comenzamos con caja y bancos.

Concepto	6/2019	7/2019	8/2019	9/2019
Caja y bancos	\$ 50.000	\$ 13.000	\$ 29.620	\$ 48.636
i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ 40.000	\$ 10.400	\$ 23.786	\$ 39.234
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ 10.000	\$ 2.600	\$ 5.834	\$ 9.402
iii) Ajeno a la gestión Coop.	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

Continúa:

Concepto	10/2019	11/2019	12/2019	1/2020
Caja y bancos	\$ 69.180	\$ 92.849	\$ 120.932	\$ 155.975
i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ 56.006	\$ 72.991	\$ 97.812	\$ 127.616
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ 13.173	\$ 17.481	\$ 23.119	\$ 28.359
iii) Ajeno a la gestión Coop.	\$ -	\$ 2.377	\$ -	\$ -

Continúa:

Concepto	2/2020	3/2020	4/2020	5/2020
Caja y bancos	\$ 206.517	\$ 256.135	\$ 307.737	\$ 360.892
i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ 168.968	\$ 212.161	\$ 255.549	\$ 300.447
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ 37.549	\$ 43.974	\$ 52.188	\$ 60.445
iii) Ajeno a la gestión Coop.	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

Realizamos el mismo cálculo para el saldo de la partida impuestos a pagar.

Concepto	6/2019	7/2019	8/2019	9/2019
Impuestos a pagar	\$ 8.000	\$ 7.000	\$ 7.420	\$ 7.754

i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ 6.400	\$ 5.600	\$ 5.958	\$ 6.255
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ 1.600	\$ 1.400	\$ 1.462	\$ 1.499
iii) Ajeno a la gestión Coop.	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

Continúa:

Concepto	10/2019	11/2019	12/2019	1/2020
Impuestos a pagar	\$ 8.374	\$ 9.212	\$ 10.593	\$ 12.394
i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ 6.780	\$ 7.242	\$ 8.568	\$ 10.141
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ 1.595	\$ 1.734	\$ 2.025	\$ 2.254
iii) Ajeno a la gestión Coop.	\$ -	\$ 236	\$ -	\$ -

Continúa:

Concepto	2/2020	3/2020	4/2020	5/2020
Impuestos a pagar	\$ 13.262	\$ 13.792	\$ 14.068	\$ 14.209
i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ 10.851	\$ 11.424	\$ 11.682	\$ 11.829
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ 2.411	\$ 2.368	\$ 2.386	\$ 2.380
iii) Ajeno a la gestión Coop.	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

b.2) Partidas asignables dos categorías

Aquí tenemos varias partidas, proveedores servicios agua, proveedores varios y cargas sociales a pagar.

Concepto	6/2019	7/2019	8/2019	9/2019
Proveedores Servicios Agua	\$ 75.000	\$ 120.690	\$ 127.448	\$ 132.581
i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ 60.000	\$ 96.552	\$ 102.345	\$ 106.950
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ 15.000	\$ 24.138	\$ 25.103	\$ 25.631

Continúa:

Concepto	10/2019	11/2019	12/2019	1/2020
Proveedores Servicios Agua	\$ 142.675	\$ 157.486	\$ 180.652	\$ 208.945
i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ 115.506	\$ 127.057	\$ 146.116	\$ 170.955
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ 27.168	\$ 30.429	\$ 34.537	\$ 37.990

Continúa:

Concepto	2/2020	3/2020	4/2020	5/2020
Proveedores Servicios Agua	\$ 223.572	\$ 229.669	\$ 233.671	\$ 235.413
i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ 182.922	\$ 190.239	\$ 194.044	\$ 195.984
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ 40.650	\$ 39.430	\$ 39.627	\$ 39.429

Concepto	6/2019	7/2019	8/2019	9/2019
Proveedores varios	\$ 5.000	\$ -	\$ -	\$ -
i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ 4.000	\$ -	\$ -	\$ -
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ 1.000	\$ -	\$ -	\$ -

Continúa:

Concepto	10/2019	11/2019	12/2019	1/2020
Proveedores varios	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

Continúa:

Concepto	2/2020	3/2020	4/2020	5/2020
Proveedores varios	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

Concepto	6/2019	7/2019	8/2019	9/2019
Cargas sociales a pagar	\$ 6.000	\$ 3.600	\$ 3.816	\$ 3.988
i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ 4.800	\$ 2.880	\$ 3.064	\$ 3.217
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ 1.200	\$ 720	\$ 752	\$ 771

Continúa:

Concepto	10/2019	11/2019	12/2019	1/2020
Cargas sociales a pagar	\$ 4.307	\$ 4.737	\$ 5.448	\$ 6.374
i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ 3.487	\$ 3.822	\$ 4.406	\$ 5.215
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ 820	\$ 915	\$ 1.042	\$ 1.159

Continúa:

Concepto	2/2020	3/2020	4/2020	5/2020
Cargas sociales a pagar	\$ 6.820	\$ 7.093	\$ 7.235	\$ 7.307
i) Gestión Coop. Con Asoc.	\$ 5.580	\$ 5.875	\$ 6.008	\$ 6.084
ii) Gestión Coop. Con No Asoc.	\$ 1.240	\$ 1.218	\$ 1.227	\$ 1.224

c) Cálculo del RECPAM para cada categoría

c.1) RECPAM atribuible a la gestión cooperativa con no asociados

Concepto	7/2019	8/2019	9/2019	10/2019
Caja y bancos	\$ 10.000	\$ 2.600	\$ 5.834	\$ 9.402
Ded. Por Venta Ser. Asociados	\$ 14.000	\$ 35.000	\$ 36.400	\$ 37.164
Proveedores Servicios Agua	(\$ 15.000)	(\$ 24.138)	(\$ 25.103)	(\$ 25.631)
Proveedores varios	(\$ 1.000)	\$ -	\$ -	\$ -
Cargas sociales a pagar	(\$ 1.200)	(\$ 720)	(\$ 752)	(\$ 771)
Impuestos a pagar	(\$ 1.600)	(\$ 1.400)	(\$ 1.462)	(\$ 1.499)
Capital monetario neto	\$ 5.200	\$ 11.342	\$ 14.918	\$ 18.666
Inflación mes siguiente	0,02197866	0,03953986	0,05885662	0,03293482
Coef. Reexpresión	1,39688582	1,34375398	1,26906131	1,22859767
RECPAM Histórico	\$ 114	\$ 448	\$ 878	\$ 615
RECPAM Reexpresado	\$ 160	\$ 603	\$ 1.114	\$ 755

Continúa:

Concepto	11/2019	12/2019	1/2020	2/2020
Caja y bancos	\$ 13.173	\$ 17.481	\$ 23.119	\$ 28.359
Ded. Por Venta Ser. Asociados	\$ 39.394	\$ 44.122	\$ 50.078	\$ 55.086
Proveedores Servicios Agua	(\$ 27.168)	(\$ 30.429)	(\$ 34.537)	(\$ 37.990)
Proveedores varios	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Cargas sociales a pagar	(\$ 820)	(\$ 915)	(\$ 1.042)	(\$ 1.159)
Impuestos a pagar	(\$ 1.595)	(\$ 1.734)	(\$ 2.025)	(\$ 2.254)
Capital monetario neto	\$ 22.984	\$ 28.524	\$ 35.594	\$ 42.042
Inflación mes siguiente	0,04254537	0,03743707	0,02252895	0,02013629
Coef. Reexpresión	1,17845966	1,13593363	1,11090609	1,0889781
RECPAM Histórico	\$ 978	\$ 1.068	\$ 802	\$ 847
RECPAM Reexpresado	\$ 1.152	\$ 1.213	\$ 891	\$ 922

Continúa:

Concepto	3/2020	4/2020	5/2020	6/2020
Caja y bancos	\$ 37.549	\$ 43.974	\$ 52.188	\$ 60.445
Ded. Por Venta Ser. Asociados	\$ 58.942	\$ 57.174	\$ 57.459	\$ 57.172
Proveedores Servicios Agua	(\$ 40.650)	(\$ 39.430)	(\$ 39.627)	(\$ 39.429)
Proveedores varios	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Cargas sociales a pagar	(\$ 1.240)	(\$ 1.218)	(\$ 1.227)	(\$ 1.224)
Impuestos a pagar	(\$ 2.411)	(\$ 2.368)	(\$ 2.386)	(\$ 2.380)
Capital monetario neto	\$ 52.190	\$ 58.132	\$ 66.407	\$ 74.585
Inflación mes siguiente	0,03343469	0,01496573	0,01542736	0,022435392
Coef. Reexpresión	1,05374642	1,03820887	1,02243539	1
RECPAM Histórico	\$ 1.745	\$ 870	\$ 1.024	\$ 1.673
RECPAM Reexpresado	\$ 1.839	\$ 903	\$ 1.047	\$ 1.673

La sumatoria del RECPAM generado por los activos y pasivos en moneda vinculados con la gestión cooperativa con no asociados asciende a una pérdida de \$ 12.272.

c.2) RECPAM atribuible a la actividad ajena a la gestión cooperativa

Concepto	7/2019	8/2019	9/2019	10/2019
Caja y bancos	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Deud. Por Vta Bs. Desafectados	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Impuestos a pagar	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Capital monetario neto	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Inflación mes siguiente	0,02197866	0,03953986	0,05885662	0,03293482
Coef. Reexpr	1,39688582	1,34375398	1,26906131	1,22859767
RECPAM Histórico	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
RECPAM Reexpresado	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

Continúa:

Concepto	11/2019	12/2019	1/2020	2/2020
Caja y bancos	\$ -	\$ 2.377	\$ -	\$ -
Deud. Por Vta Bs. Desafectados	\$ -	\$ 6.000	\$ 6.000	\$ 6.000
Impuestos a pagar	\$ -	(\$ 236)	\$ -	\$ -
Capital monetario neto	\$ -	\$ 8.141	\$ 6.000	\$ 6.000
Inflación mes siguiente	0,04254537	0,03743707	0,02252895	0,02013629
Coef. Reexpr	1,17845966	1,13593363	1,11090609	1,0889781
RECPAM Histórico	\$ -	\$ 305	\$ 135	\$ 121
RECPAM Reexpresado	\$ -	\$ 346	\$ 150	\$ 132

Continúa:

Concepto	3/2020	4/2020	5/2020	6/2020
Caja y bancos	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Deud. Por Vta Bs. Desafectados	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Impuestos a pagar	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Capital monetario neto	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Inflación mes siguiente	0,03343469	0,01496573	0,01542736	0,022435392
Coef. Reexpr	1,05374642	1,03820887	1,02243539	1
RECPAM Histórico	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
RECPAM Reexpresado	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

La sumatoria del RECPAM generado por los activos y pasivos en moneda vinculados con operaciones ajenas a la gestión cooperativa asciende a una pérdida de \$ 628.

c.3) RECPAM atribuible a la gestión cooperativa con asociados

Este concepto se determina por diferencia, restando al RECPAM total del capital monetario puro determinado por el proceso secuencial, el valor del RECPAM determinado en los pasos c.1) y c.2) anteriores.

Concepto	Importe
RECPAM del capital monetario puro total	(\$ 68.034)
(-) RECPAM atribuido a la gestión coop. con no asociados	\$ 12.272
(-) RECPAM atribuido a las operaciones ajenas a la gestión coop.	\$ 628
RECPAM atribuido a la gestión coop. con asociados	(\$ 55.134)

Para comprobar lo correcto del importe determinado por diferencia, a continuación presentamos el cálculo directo del RECPAM atribuible a la gestión cooperativa con asociados.

Concepto	7/2019	8/2019	9/2019	10/2019
Caja y bancos	\$ 40.000	\$ 10.400	\$ 23.786	\$ 39.234
Ded. Por Venta Ser. Asociados	\$ 70.000	\$ 140.000	\$ 148.400	\$ 155.078
Proveedores Servicios Agua	(\$ 60.000)	(\$ 96.552)	(\$ 102.345)	(\$ 106.950)
Proveedores varios	(\$ 4.000)	\$ -	\$ -	\$ -
Cargas sociales a pagar	(\$ 4.800)	(\$ 2.880)	(\$ 3.064)	(\$ 3.217)
Impuestos a pagar	(\$ 6.400)	(\$ 5.600)	(\$ 5.958)	(\$ 6.255)
Capital monetario neto	\$ 34.800	\$ 45.368	\$ 60.818	\$ 77.890
Inflación mes siguiente	0,02197866	0,03953986	0,05885662	0,03293482
Coef. Reexpresión	1,39688582	1,34375398	1,26906131	1,22859767
RECPAM Histórico	\$ 765	\$ 1.794	\$ 3.580	\$ 2.565
RECPAM Reexpresado	\$ 1.068	\$ 2.411	\$ 4.543	\$ 3.152

Continúa:

Concepto	11/2019	12/2019	1/2020	2/2020
Caja y bancos	\$ 56.006	\$ 72.991	\$ 97.812	\$ 127.616
Ded. Por Venta Ser. Asociados	\$ 167.484	\$ 184.233	\$ 211.868	\$ 247.885
Proveedores Servicios Agua	(\$ 115.506)	(\$ 127.057)	(\$ 146.116)	(\$ 170.955)
Proveedores varios	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Cargas sociales a pagar	(\$ 3.487)	(\$ 3.822)	(\$ 4.406)	(\$ 5.215)
Impuestos a pagar	(\$ 6.780)	(\$ 7.242)	(\$ 8.568)	(\$ 10.141)
Capital monetario neto	\$ 97.718	\$ 119.103	\$ 150.590	\$ 189.189
Inflación mes siguiente	0,04254537	0,03743707	0,02252895	0,02013629
Coef. Reexpresión	1,17845966	1,13593363	1,11090609	1,0889781
RECPAM Histórico	\$ 4.157	\$ 4.459	\$ 3.393	\$ 3.810
RECPAM Reexpresado	\$ 4.899	\$ 5.065	\$ 3.769	\$ 4.149

Continúa:

Concepto	3/2020	4/2020	5/2020	6/2020
Caja y bancos	\$ 168.968	\$ 212.161	\$ 255.549	\$ 300.447
Ded. Por Venta Ser. Asociados	\$ 265.237	\$ 275.846	\$ 281.363	\$ 284.177
Proveedores Servicios Agua	(\$ 182.922)	(\$ 190.239)	(\$ 194.044)	(\$ 195.984)
Proveedores varios	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Cargas sociales a pagar	(\$ 5.580)	(\$ 5.875)	(\$ 6.008)	(\$ 6.084)
Impuestos a pagar	(\$ 10.851)	(\$ 11.424)	(\$ 11.682)	(\$ 11.829)
Capital monetario neto	\$ 234.852	\$ 280.469	\$ 325.179	\$ 370.727
Inflación mes siguiente	0,03343469	0,01496573	0,01542736	0,022435392
Coef. Reexpresión	1,05374642	1,03820887	1,02243539	1
RECPAM Histórico	\$ 7.852	\$ 4.197	\$ 5.017	\$ 8.317
RECPAM Reexpresado	\$ 8.274	\$ 4.358	\$ 5.129	\$ 8.317

La sumatoria del RECPAM generado por los activos y pasivos en moneda vinculados con la gestión cooperativa con asociados asciende a una pérdida de \$ 55.134.

En resumen, la asignación del RECPAM sería la siguiente:

Concepto	Importe
RECPAM atribuido a la gestión coop. con asociados	(\$ 55.134)

RECPAM atribuido a la gestión coop. con no asociados	(\$ 12.272)
RECPAM atribuido a las operaciones ajenas a la gestión coop.	(\$ 628)
Total	(\$ 68.034)

Tal como puede observarse, el total asignado coincide con el determinado por diferencia aplicar el proceso secuencial.

III - CONCLUSIONES

Tal como hemos indicado en esta colaboración, por aplicación del artículo 42 de la ley 20337 y las secciones 4.3.1 a 4.3.3 de la segunda parte de la RT 24 es necesario clasificar los resultados de las cooperativas en tres categorías: originados por la gestión cooperativa con asociados, no asociados y ajenos a la gestión cooperativa.

Dentro de los resultados a clasificar se encuentra el RECPAM, puesto en evidencia por la reanudación del ajuste por inflación de la información contable.

No existen al presente disposiciones específicas del organismo regulador ni de la profesión contable que establezcan la forma de realizar dicha asignación, razón por la cual en la práctica se observa una gran variedad de criterios, algunos de los cuales podrían considerarse.

Hemos presentado aquí una metodología de asignación objetiva que toma en cuenta dos cuestiones que creemos fundamentales.

En primer lugar, considerar al RECPAM como un resultado generado de manera directa por la tenencia de activos y pasivos en moneda durante un período inflacionario (deflacionario) y clasificarlo a partir de qué tipo de actividades (propias de la gestión operativa con asociados, no asociados o ajenas a la gestión cooperativa) han dado origen a dichas partidas.

La segunda cuestión, referida a la clasificación de las partidas de los activos y pasivos en moneda. Para ello, advertimos que en algunos casos será posible la asignación directa y total de dichas partidas a cada una de las tres categorías de actividades y, por derivación, al RECPAM que ellas generan. En otros casos, propios de partidas relacionadas con dos o más categorías de actividades, será necesario acudir a factores de prorrateo, para lo cual proponemos emplear como base de cálculo los ingresos por actividad.

Esperamos que este trabajo sirva como antecedente en el debate de un tema que advertimos de gran importancia para las cooperativas, pero que ha sido poco tratado por la doctrina contable.

IV - BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Casal, Armando M.: "Nuevas normas técnicas y profesionales aplicables a las cooperativas: resolución técnica (FACPCE) 24/2008" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - junio/2008.

- Fowler Newton, Enrique: "La resolución técnica 24, sobre normas de contabilidad y auditoría para cooperativas" - LL - Enfoques - junio/2008.

- Fowler Newton, Enrique: "Resoluciones técnicas y otros pronunciamientos de la FACPCE sobre contabilidad, auditoría y sindicatura" - LL - 2013.

- García, Sergio y Mattera, Miguel: "Moneda constante" - Ed. Tesis - junio/1985.

- Marchisio, Jorge A., Subelet, Carlos J. y Subelet, María C.: "Resolución de JG (FACPCE) 539/2018. Novedades en materia del ajuste por inflación" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - febrero/2019.

- Torres, Carlos F.: "Normas contables para entes cooperativos" - 2a ed. - Ed. Osmar Buyatti - 2016.

Notas:

(1) Esto no siempre es así en las cooperativas agropecuarias

(2) Denominaremos capital monetario puro al importe que surge de restar a los activos los pasivos, ambos en moneda y que no generan intereses, actualizaciones ni resultados por tenencia