

TÍTULO:	IMPLICANCIAS DE LA ADOPCIÓN DEL MODELO DE REVALUACIÓN DE LA RT (FACPCE) 31 POR LAS COOPERATIVAS EN MATERIA DE DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS
AUTOR/ES:	Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXII
PÁGINA:	-
MES:	Julio
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

CARLOS J. SUBELET
MARÍA C. SUBELET

IMPLICANCIAS DE LA ADOPCIÓN DEL MODELO DE REVALUACIÓN DE LA RT (FACPCE) 31 POR LAS COOPERATIVAS EN MATERIA DE DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS

Los autores analizan en esta colaboración las implicancias que la aplicación del Modelo de la revaluación introducido por la resolución técnica 31 de la FACPCE por parte de las cooperativas genera sobre la distribución de los resultados generados por estas, y la falta de regulaciones al respecto en las normas legales y reglamentarias vigentes.

I - INTRODUCCIÓN

Conforme la resolución 1424/2003 del INAES, respecto del contenido y forma de los estados contables, las cooperativas deberán aplicar las normas de las resoluciones técnicas emanadas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

Dentro de dichas normas se encuentran comprendidas las resoluciones técnicas (FACPCE) 17 y 41, las cuales contemplan el modelo de la revaluación introducido por la resolución técnica (FACPCE) 31 como opción para la medición de los bienes de uso.

Las normas específicas del modelo de la revaluación disponen que el mayor valor resultante de la aplicación de dicho criterio de medición se impute a una cuenta denominada "Saldo por revaluación", que constituye un resultado diferido que se envía directamente al patrimonio neto.

También se establecen normas generales en cuanto a la desafectación (disminución) del Saldo por revaluación, sean originadas con motivo de la disminución del valor contable del bien revaluado (desvalorización), retiro del uso, venta u otro modo de disposición o por el consumo periódico del bien revaluado. En el caso de reducción del valor revaluado, dicho importe se refleja mediante un débito directo del Saldo por revaluación. En los restantes casos, la disminución total o parcial del Saldo por revaluación se realiza con cargo a la cuenta de Resultados no asignados, sin pasar por el resultado del ejercicio.

Ahora bien, recordando que la distribución de los excedentes en las cooperativas debe realizarse conforme lo dispuesto por la propia ley 20337 y las normas reglamentarias, las que toman como base el resultado del ejercicio (excedente o pérdida) que surge del estado de resultados y no admiten la retención de resultados por causas ajenas a las por ellas establecidas, surge el interrogante de cómo proceder con los mayores importes transferidos directamente a Resultados no asignados provenientes del Saldo por revaluación.

En esta colaboración analizaremos en detalle esta cuestión y plantearemos nuestra opinión y propuesta.

II - DESARROLLO

1. Normas de la resolución técnica (FACPCE) 17 referidas al modelo de la revaluación

1.1. Cuestiones generales

El modelo de la revaluación es una de las alternativas para la medición de los bienes de uso que contemplan las resoluciones técnicas (FACPCE) 17 y 41.

Habiéndose optado por su aplicación, se la puede realizar a todos los bienes de uso o a nivel de clase⁽¹⁾ de bienes de uso.

1.2. Contabilización de la revaluación

La sección 5.11.1.1.2.6. de la segunda parte de la resolución técnica (FACPCE) 17 establece cómo debe realizarse la

contabilización de la revaluación.

Cuando se realiza la aplicación por primera vez del modelo de la revaluación, el mayor importe contable del activo revaluado se imputa directamente a la cuenta "Saldo por revaluación" que forma parte de los resultados diferidos dentro del patrimonio neto. Ahora, si se hubiera contabilizado previamente una pérdida por desvalorización respecto de las partidas ahora revaluadas, primero se absorbe la pérdida acreditando el importe a resultados y, si hubiera un remanente del mayor valor, se imputa al Saldo por revaluación.

Si una vez aplicado el modelo de revaluación en posteriores revaluaciones se produjeran incrementos en el importe contable, tales incrementos se imputan al Saldo por revaluación, excepto que reverse una revaluación en menos que fuera imputada a resultados, en cuyo caso se reconoce en resultados.⁽²⁾

En el caso de que la realización de la revaluación por primera vez implicara una reducción del importe contable del activo, dicha pérdida se carga al resultado del ejercicio.

Si una vez aplicado el modelo de revaluación en posteriores revaluaciones se produjeran disminuciones en el importe contable, tales reducciones se imputan al Saldo por revaluación, y si hubiera un remanente sin absorber se lo reconoce en resultados.⁽³⁾

1.3. Tratamiento del Saldo por revaluación

a) Cuestiones generales

La sección 5.11.1.1.2.7 de la segunda parte de la resolución técnica (FACPCE) 17 dispone cuál es el tratamiento contable del Saldo por revaluación.

En primer lugar, admite que se realice la transferencia total del importe del Saldo por revaluación a los Resultados no asignados en ocasión de producirse la baja del bien revaluado (sea por retiro, venta o disposición de otro modo) o en una fecha posterior.

Pero también puede realizarse una transferencia parcial del importe del Saldo por revaluación a los Resultados no asignados a medida que se consuma el activo revaluado. En tal caso, el importe a transferir es la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la depreciación que se hubiera computado sobre la base de su costo original.

Ya sea que se efectúe la transferencia total o parcial, en ningún caso pasarán por el resultado del ejercicio.

b) Carácter del Saldo por revaluación

El Saldo por revaluación, mientras permanezca como tal, no es distribuable ni capitalizable.

Ello implica que es necesario que primero se realice la desafectación con imputación a Resultados no asignados, para que el importe que ahora conforme el saldo de dicha cuenta pueda ser distribuido o capitalizado.

c) Importe mínimo del Saldo por revaluación

El Saldo por revaluación deberá representar, como mínimo, el valor residual de la revaluación practicada a cada elemento de la clase de activos integrante de bienes revaluados para los que se optó por el modelo de revaluación.⁽⁴⁾

2. Normas particulares de las resoluciones técnicas (FACPCE) 24 y 51

2.1. Texto original de la resolución técnica (FACPCE) 24

El texto original de la resolución técnica (FACPCE) 24 incluía dentro de los componentes del estado de evolución del patrimonio neto a los "Resultados diferidos", entre los cuales menciona a título de ejemplo el saldo por revaluación.

Más precisamente, el texto original de la sección 4.4.2.3 de la Segunda parte de la resolución técnica (FACPCE) 17 expresamente indicaba:

"4.4.2.3. Resultados diferidos

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

La norma trascrita incluye a los resultados diferidos dentro del componente de los resultados acumulados del patrimonio neto. Tal como puede apreciarse, y que fuera advertido por Torres (2016), surgía una incongruencia entre esta norma de la resolución técnica (FACPCE) 24 y la norma general de la sección 5.11.1.1.2.7. de la Segunda parte de la resolución técnica (FACPCE) 17, ya que la resolución técnica (FACPCE) 17 admite que los importes del Saldo por revaluación se mantengan en dicha cuenta incluso después de la baja del activo revaluado.

2.2. Texto modificado de la resolución técnica (FACPCE) 24 por la resolución técnica (FACPCE) 51

El texto de la resolución técnica (FACPCE) 24 modificado por la resolución técnica (FACPCE) 51 resuelve la incongruencia señalada en el párrafo anterior para expresar ahora:

"4.4.2.3. Resultados diferidos

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

3. Normas de la resolución (INAES) 419/2019 específicas respecto del modelo de la revaluación

3.1. Cuestiones generales

El Anexo I de la resolución (INAES) 419/2019 aborda el efecto que produce la reanudación del ajuste por inflación contable sobre el Saldo por revaluación. En tal sentido indica expresamente:

"3. Saldo de revaluación. El saldo de revaluación de activos deberá quedar expresado a su valor real. Si se hubiera adoptado el método de revaluación en ejercicios anteriores y se practicara la actualización a moneda constante u homogénea de los

bienes, y el valor actualizado superara el valor revaluado, se desafectará la reserva con beneficio a resultados no asignados.

Si la adopción del método de la revaluación es coincidente con el ejercicio en el que se comienza a efectuar el ajuste por inflación, el saldo por revaluación deberá exponerse a su valor real (valor revaluado menos valor residual ajustado)".

La norma contempla dos casos.

Si la adopción del modelo de revaluación se hubiera efectuado en ejercicios anteriores al de reanudación del ajuste por inflación, el importe imputado al Saldo por revaluación surge de la comparación de un valor razonable con el importe contable previamente reconocido, expresados en moneda de distinto poder adquisitivo. Dado el menor poder adquisitivo de la moneda en que se encuentra expresado el valor razonable respecto de la moneda del importe contable previo, la diferencia entre ambos importes en moneda nominal resulta superior al importe determinado en moneda de poder adquisitivo constante.

En tal caso, la norma requiere que el Saldo por revaluación se determine mediante la comparación en moneda constante del valor revaluado con el importe contable previo. La diferencia entre el Saldo por revaluación nominal y el determinado conforme el procedimiento antes indicado, se imputa con crédito a Resultados no asignados en ocasión de la reanudación del ajuste por inflación.

Si el modelo de la revaluación se adoptara en el mismo ejercicio al de reanudación del ajuste por inflación (o en un ejercicio posterior, agregamos), el Saldo por revaluación deberá exponerse por un importe resultante de comparar el valor revaluado menos el importe contable previo debidamente ajustado.

3.2. Otras cuestiones

Si bien la resolución (INAES) 419/2019 no lo dice expresamente, resulta concordante con la aplicación del ajuste por inflación contable entender que las desafectaciones del Saldo por revaluación con crédito a Resultados no asignados, a las que nos referimos en la sección 1.3. anterior, se realicen en moneda constante. Es decir, se efectúen en moneda de poder adquisitivo del cierre del ejercicio contable en que tiene lugar tal desafectación.

4. Articulación de las normas de la ley 20337 sobre la distribución de los excedentes y los Resultados no asignados resultantes de la desafectación del Saldo por revaluación conforme las resoluciones técnicas

4.1. Cuestión general

Al analizarse el texto de la ley 20337 en materia de distribución de excedentes, puede observarse que la mención a los resultados no asignados se limita a los casos en que fueran quebrantos, requiriendo su absorción, como paso previo a la distribución de intereses y/o retornos a los asociados. En cuanto a las revaluaciones se limita a indicar que se realizarán conforme a la reglamentación que dicte el organismo de control.

Asimismo, podemos observar que la norma legal en materia de distribución habla de excedentes, resultados y quebrantos, conceptos que claramente surgen del estado de resultados de la cooperativa.

Pero la metodología de desafectación del Saldo por revaluación se realiza con crédito a los Resultados no asignados, pero sin pasar por el resultado (excedente) del período. Es decir, es un excedente que forma parte de los Resultados no asignados, pero no integra el resultado del período.

De allí que surge el interrogante de cómo proceder con respecto al destino de ese importe desafectado e imputado a Resultados no asignados.

Claramente, esta cuestión debe ser objeto de regulación específica por parte del organismo de control, de modo de brindar certeza a las cooperativas sobre cómo proceder en las circunstancias aquí analizadas.

4.2. Nuestra opinión y propuesta

Coincidimos con Torres (2016) en cuanto a que la ley 20337 no admite la retención de resultados por la cooperativa por motivos distintos de los expresamente contemplados en su propio texto, de allí que somos de la opinión que, a los fines del proyecto de distribución de los excedentes de las cooperativas, deberían considerarse los excedentes (quebrantos) que presenta el estado de resultados con más el importe cargado a Resultados no asignados emergente de la desafectación del Saldo por revaluación expuesto en el estado de evolución del patrimonio neto.

Sentado ello, surge la cuestión de cómo clasificar ese importe acreditado en Resultados no asignados (reiteramos, un resultado que no fue reconocido en el estado de resultados) conforme las categorías del artículo 42 de la ley 20337.

En el caso de la desafectación parcial del Saldo por revaluación con motivo del consumo (amortización) del bien de uso revaluado, somos de la opinión que deberían aplicarse para su clasificación las mismas bases empleadas para atribuir el gasto por amortización. Dado que este concepto deriva de los bienes de uso, que son los empleados en las actividades que hacen al giro normal de las actividades de la cooperativa, podría distribuirse entre los resultados de la gestión cooperativa con asociados y no asociados, estos últimos si los hubiera.

Si la desafectación se realizara de manera total, pero en ocasión del retiro del bien de uso o su disposición o en una fecha posterior, somos de la opinión que la clasificación debería desdoblarse así:

- a) Importe atribuible al consumo acumulado a la fecha de desafectación o disposición y no transferido anteriormente: se distribuye entre excedentes de la gestión cooperativa con asociados y/o no asociados, según como se clasificara la amortización del bien al que corresponde;
- b) Importe remanente hasta arribar al total transferido: creemos que derivaría de la decisión de retiro o disposición, de modo que se clasificaría como excedente ajeno a la gestión cooperativa.

5. Caso práctico integral

En esta sección presentaremos un ejemplo que ilustra el tratamiento contable de un caso supuesto en el que se adoptó el modelo de la revaluación para la medición contable de los bienes de uso, con anterioridad a la reanudación del ajuste por inflación. Asimismo, se adopta la política contable de transferencia parcial del Saldo por revaluación a Resultados no asignados de manera periódica, por la diferencia entre la amortización periódica calculada sobre el valor revaluado y la calculada sobre el costo original, ambos expresados en moneda homogénea del cierre de ejercicio.

Finalmente, se presenta el proyecto de distribución donde no solo se considera el excedente del ejercicio que muestra el estado de resultados, sino que sumamos el importe transferido a Resultados no asignados desde el Saldo por revaluación durante el ejercicio actual.

La Cooperativa de Obras y Servicios Públicos Pampeana Limitada cierra ejercicio económico el 30 de septiembre de cada año.

En ocasión del cierre del ejercicio producido el 30/9/2018, la Cooperativa decide diferir la aplicación del ajuste por inflación para el próximo cierre de ejercicio, a la vez que adopta el modelo de la revaluación para la medición de los inmuebles que están afectados a la prestación de los servicios públicos.

A continuación resumimos la información correspondiente al único inmueble que posee la Cooperativa:

- a) Fecha de compra del terreno: Febrero de 2008
- b) Valor de compra del terreno: \$ 2.000.000
- c) Valor de mejora construida: \$ 2.250.000
- d) Fecha de construcción mejoras: Septiembre de 2011 (certificado de obra total emitido por la constructora)
- e) Vida útil de la mejora: 50 años
- f) Método de amortización: Línea recta
- g) Valor residual al final de la vida útil: \$ 0

La medición contable neta basada en el costo histórico al 30/9/2018 es la siguiente:

Concepto	Importe histórico
Valor de origen - Terreno	\$ 2.000.000
Valor de origen - Mejoras	\$ 2.250.000
Amort. Acum. Mejoras	(\$ 315.000) ⁽⁵⁾
Total	\$ 3.935.000

Conforme la aplicación del modelo de la revaluación al 30/9/2018, se determina el siguiente valor razonable del inmueble conforme al grado de uso a la fecha:

Concepto	Importe histórico
Valor razonable - Terreno	\$ 15.500.000
Valor razonable - Mejoras	\$ 10.000.000
Valor razonable total	\$ 25.500.000

El Saldo por revaluación en moneda histórica al 30/9/2018 se determina comparando los importes revaluados con el costo histórico neto. Ello se realiza en el siguiente cuadro:

Concepto	Importe revaluado (A)	Costo histórico neto (B)	Saldo por revaluación (C= A-B)
Terreno	\$ 15.500.000	\$ 2.000.000	\$ 13.500.000
Mejoras (neto de amort. Acum.)	\$ 10.000.000	\$ 1.935.000	\$ 8.065.000
Total	\$ 25.500.000	\$ 3.935.000	\$ 21.565.000

Finalmente determinamos el valor de origen y las amortizaciones acumuladas revaluadas, considerando que el valor revaluado neto representa el 86%⁽⁶⁾ del valor revaluado del mismo bien sin uso.

Concepto	Importe revaluado neto (A)	Vida útil remanente	Valor de origen revaluado
Edificio	\$ 10.000.000	86%	\$ 11.627.907

Resumimos el valor de origen y las amortizaciones recalculadas sobre dicho valor:

Concepto	Valor de origen revaluado (A)	Amort. Acum. revaluadas (B)	Importe revaluado neto (C= A-B)
Terreno	\$ 15.500.000	\$ 0	\$ 15.500.000
Mejoras	\$ 11.627.907	\$ 1.627.907	\$ 10.000.000
Total	\$ 27.127.907	\$ 1.627.907	\$ 25.500.000

En el ejercicio contable cerrado al 30/9/2019, la Cooperativa practica el ajuste por inflación haciendo uso de la simplificación admitida por los párrafos 3.2. a 3.4. de la resolución técnica (FACPE) 539/2018 de la Junta de Gobierno de la FACPE, por lo cual no determina el patrimonio neto ajustado al inicio del ejercicio comparativo, sino tan solo el de cierre del ejercicio comparativo (30/9/2018).

Los coeficientes de reexpresión relevantes a septiembre de 2019 para practicar el ajuste son los siguientes:

Período	Coef. de reexp.
2/2008	10,14590
9/2011	6,85096
9/2018	1,53542

Como primer paso del proceso de reexpresión recalculamos el importe del Saldo por revaluación al 30/9/2018 reexpresado en moneda de septiembre de 2019. Para ello determinamos el importe reexpresado a moneda de septiembre de 2019 del valor revaluado y el costo original.

Concepto	Importe histórico	Fecha anticuación	Coef. de reexp.	Importe reexp. a 9/2019
Valor de origen - Terreno	\$ 2.000.000	2/2008	10,14590	\$ 20.291.796
Valor de origen - Mejoras	\$ 2.250.000	9/2011	6,85096	\$ 15.414.655
Amort. Acum. Mejoras	(\$ 315.000)	9/2011	6,85096	(\$ 2.158.052)
Total	\$ 3.935.000			\$ 33.548.399

Concepto	Importe revaluado	Fecha anticuación	Coef. de reexp.	Importe reexp. a 9/2019
Valor de origen - Terreno	\$ 15.500.000	9/2018	1,53542	\$ 23.799.011
Valor de origen - Mejoras	\$ 11.627.907	9/2018	1,53542	\$ 17.853.722
Amort. Acum. Mejoras	(\$ 1.627.907)	9/2018	1,53542	(\$ 2.499.521)
Total	\$ 25.500.000			\$ 39.153.212

Concepto	Importe revaluado reexp. a 9/2019 (A)	Importe al costo reexp. a 9/2019 (B)	Saldo por revaluación
Valor de origen - Terreno	\$ 23.799.011	\$ 20.291.796	
Valor neto - Mejoras	\$ 15.354.201	\$ 13.256.603	
Total	\$ 39.153.212	\$ 33.548.399	

Luego, calculamos las amortizaciones del ejercicio cerrado a septiembre de 2019 y presentamos los valores revaluados y al costo netos de amortizaciones reexpresados a moneda de septiembre de 2019. Se obtienen los siguientes valores:

Concepto	Importe revaluado a 9/2019 reexp. a 9/2019	Importe al costo a 9/2019 reexp. a 9/2019
Valor de origen - Terreno	\$ 23.799.011	\$ 20.291.796
Valor de origen - Mejoras	\$ 17.853.722	\$ 15.414.655
Amort. Acum. Mejoras	(\$ 2.856.596)	(\$ 2.466.345)
Total	\$ 38.796.137	\$ 33.240.106

Supondremos que el valor revaluado en septiembre de 2018 deducida la amortización correspondiente al ejercicio cerrado el 30/9/2019 y reexpresado a dicha fecha, no difiere significativamente del valor razonable a esta última fecha, de modo que no se realiza una nueva revaluación. De allí que al comparar los importes contables netos determinamos el nuevo Saldo por revaluación, el cual se ve reducido por la amortización del ejercicio.

Concepto	Importe revaluado reexp. a 9/2019 (A)	Importe al costo reexp. a 9/2019 (B)	Saldo por revaluación
Valor de origen - Terreno	\$ 23.799.011	\$ 20.291.796	
Valor neto - Mejoras	\$ 14.997.126	\$ 12.948.310	
Total	\$ 38.796.137	\$ 33.240.106	

Para determinar el importe a transferir al 30/9/2019 de Saldo por revaluación a Resultados no asignados con motivo de la amortización del ejercicio, comparamos el saldo al inicio y al final del ejercicio de la cuenta Saldo por revaluación, ambos expresados en moneda de septiembre de 2019.

Concepto	Importe al 30/9/2018 reexp. a 9/2019 (A)	Importe al 30/9/2019 reexp. a 9/2019 (B)	Impor
Saldo por revaluación	\$ 5.604.813	\$ 5.556.031	

La asignación del gasto por depreciación realizada en el ejercicio contable cerrado el 30/9/2019, a los fines de la aplicación del artículo 42 de la ley 20337 fue la siguiente:

- a) 80% a la gestión cooperativa con asociados; y
- b) 20% a la gestión cooperativa con no asociados.

Aplicando estos porcentajes al importe transferido desde el Saldo por revaluación durante el ejercicio, se arriba a los siguientes importes:

Concepto	Importe a desafectar reexpresado a 9/2019 (C=A-B)
Importe asignado a la gestión cooperativa con asociados	\$ 39.026
Importe asignado a la gestión cooperativa con no asociados	\$ 9.756
Importe total	\$ 48.782

Adicionalmente diremos que el ejercicio contable cerrado al 30/9/2019 arroja un excedente del ejercicio reexpresado en moneda de cierre de \$ 434.000, el cual se conforma de la siguiente manera:

Concepto	Importe en moneda del 9/2019
Excedente de la gestión operativa con asociados	\$ 350.000
Excedente de la gestión operativa con no asociados	\$ 69.000
Excedente de la operatoria ajena a la gestión cooperativa	\$ 15.000
Total	\$ 434.000

A partir de la información precedente, y suponiendo que no hay quebrantos a absorber ni reservas a reconstituir y que de existir un remanente del excedente repartible susceptible de distribución, este se liquidará como retornos por servicios a los asociados, el proyecto de distribución del excedente del ejercicio cerrado al 30/9/2019 conforme nuestra propuesta planteada en este artículo, es el siguiente:

Concepto	Porcentaje	Importe
Excedente del ejercicio + transferencia a RNA del ejercicio		\$ 482.782 ⁽⁷⁾
Reserva especial art. 42 ley 20337		(\$ 93.756)
<i>Excedente por operaciones ajenas a la gestión cooperativa</i>		(\$ 15.000)
<i>Excedente por operaciones de la gestión cooperativa con no asociados</i>		(\$ 78.756 ⁽⁸⁾)
Subtotal		\$ 389.026
Menos: Destinos art. 42 ley 20337		(\$ 58.353)
<i>Reserva legal</i>	5%	(\$ 19.451)
<i>Fondo de Acción y Asist. Laboral</i>	5%	(\$ 19.451)
<i>Fondo para Educación y Cap. Cooperativa</i>	5%	(\$ 19.451)
Excedente a distribuir		\$ 330.673
<i>Retornos por Servicios</i>		(\$ 330.673)
Saldo remanente		\$ 0

III - CONCLUSIONES

Tal como hemos indicado en esta colaboración, la aplicación del modelo de la revaluación establecido en las normas contables de la FACPCE requiere, en principio, que el mayor valor contable reconocido como consecuencia de ellos sea imputado a la cuenta Saldo por revaluación, la cual integra los Resultados diferidos dentro del patrimonio neto.

Dichas normas admiten, además, la desafectación del importe de la cuenta Saldo por revaluación con crédito a los

Resultados no asignados, pero sin pasar por el resultado del ejercicio. Dicha desafectación puede ser parcial a medida que se consume el bien revaluado o total en ocasión del retiro, baja o disposición de dicho bien, o no realizarse.

Dado que la ley 20337 establece específicamente el destino de los excedentes, no admitiendo su retención por motivos ajenos a los por ella fijados, entendemos que es necesario que el incremento en los Resultados no asignados producto de la transferencia por desafectación de la cuenta Saldo por revaluación sea también objeto de distribución conforme lo dispone la ley.

Esta situación no está expresamente regulada por el organismo de control, entendemos que debería expedirse sobre la cuestión a los fines de despejar las dudas que se le plantean a las cooperativas.

Frente a esta omisión normativa hemos planteado nuestra propuesta, la cual, además, hemos ejemplificado constituyendo una metodología que entendemos respondería al espíritu de la ley 20337.

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" - Profesional y Empresaria (D&G) - Junio de 2008 - ERREPAR

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

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

- García, Sergio y Mattera, Miguel: "Moneda constante" - Junio de 1985 - Ed. Tesis

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

- Marchisio, Jorge A., Subelet, Carlos J. y Subelet, María C.: "Aplicación del ajuste por inflación de la RT 6 a los bienes de uso revaluados conforme la RT 31" - Profesional y Empresaria (D&G) - abril de 2019 - ERREPAR

- Torres, Carlos F.: "Normas Contables para Entes Cooperativos" - 2a ed. - Año 2016 - Ed. Osmar Buyatti

Notas:

(1) Una clase de elementos pertenecientes a bienes revaluados es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad

(2) El importe a acreditar en el estado de resultados del ejercicio de la revaluación no podrá superar al de la pérdida original reducida por la depreciación adicional que se hubiera reconocido de no haberse registrado la desvalorización o baja de valor

(3) El mencionado débito no podrá superar el monto de la revaluación neta de su depreciación, contenido en el importe contable del correspondiente activo

(4) Dado que las cooperativas no tributan el impuesto a las ganancias, no se descuenta del efecto de aplicar el método del impuesto diferido

(5) Surge del siguiente cálculo: $\$ 2.250.000 \times 14\%$

(6) Transcurrieron 7 años de vida útil a razón de una amortización anual del 2%

(7) Surge del siguiente cálculo: $\$ 434.000 + \$ 48.782$

(8) Surge del siguiente cálculo: $\$ 69.000 + \$ 9.756$