

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA  
DEPARTAMENTO CIENCIAS ECONOMICAS**

**Código:** C2–ECO-013

1. Título del Proyecto:

**ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO DE LOS ACTIVOS FIJOS SEGÚN NORMAS  
NACIONALES E INTERNACIONALES.**

2. Programa de investigación: CYTMA2

3. Apellido y Nombre del Director: MALLO, Liliana Mónica

4. Integrantes del Proyecto:

Abraham, Raul

Bonifacio, Ema

Brodsky, Sergio

Fornari, Claudio

Ibañez, Rosana

Maciel, Manuel

Oppido, Angela

Paole, Norma

Politi, Rosalba

Rodriguez, Gaston

Rodriguez, Gustavo

Vivona, Daniel

5. Fecha de Iniciación del Proyecto: 01 / 01 / 2013

6. Fecha de Finalización del Proyecto: 31 / 12 / 2014

7. Resumen

El proyecto propone analizar la viabilidad de la aplicación de la Resolución Técnica N° 31 dentro del marco conceptual. A partir de este estudio intentaremos demostrar la importancia que a los fines patrimoniales implica la observancia de dicha norma.

En resguardo de los intereses de los usuarios de la información contable, tanto internos como externos, dentro del contexto que establece la igualdad de los informes en cuanto a calidad para todo tipo de usuarios; es menester hacer notar la necesidad de encontrar mecanismos capaces de suministrar las herramientas aptas y oportunas para satisfacer los requerimientos que los entes precisan para desarrollar su gestión y a los efectos de una medición correcta que los induzca a una toma de decisiones favorable.

Es dable hacer notar la importancia significativa que posee, para el desarrollo de los futuros profesionales del área, la implicancia que revisten los activos fijos en el encuadramiento patrimonial de los entes, como así también el enorme perjuicio que causaría al capital un desconocimiento del impacto que los cambios en el poder adquisitivo de la moneda, o las alteraciones que en general los aumentos y disminuciones de la oferta y la demanda, causarían al patrimonio de las organizaciones.

A efectos de sobrellevar esta problemática, procuramos desarrollar en la faz educativa una metodología de enseñanza de las nuevas normativas que permitan

agilizar su aplicación en la actividad profesional. En cuanto a la colaboración con los profesionales del área, pretendemos establecer métodos de aplicación práctica que de alguna manera permitan a los profesionales actuales, que por cuestiones temporales no han tenido acceso al conocimiento de normativas similares anteriores, conocer, observar y comprobar de forma práctica y sencilla lo que se establece en los cuerpos normativos nacionales y su comparación e integración a medidas que de similar, mayor o menor magnitud impactan en los EECC de países del MERCOSUR como en los que no integran este tratado.

Dada la relevancia del tema, es nuestro propósito lograr que los futuros profesionales, nuestros alumnos, adquieran la competencia necesaria para reevaluar Bienes de Uso. Para ello apuntamos a lograr la comprensión y análisis exhaustivos de los casos que se propongan, con el fin de producir información válida y confiable, en la que poder sustentarse para la toma de decisiones.

Para el desarrollo de nuestro trabajo utilizaremos técnicas alternativas de relevamiento de criterios de valuación utilizadas en el nivel internacional confrontando con nuestro criterio, por otra parte intentaremos buscar el método que nos permita encontrar las debilidades y fortalezas de la norma.

Los resultados del trabajo aspiran a ser integrados en un estudio más vasto y comparativo con otros casos y escenarios en los cuales se evidencien los procesos similares de tema, tal que produzca conocimiento que sirva para desarrollar sistemas de aplicación práctica tanto en el campo privado como público, como así también para enriquecer los conocimientos de los educandos universitarios.

**Las palabras claves son:** Normas contables, contabilidad, bienes, activos, valuación, desgaste, imputación, exposición, internacionales, ajuste por inflación, valores corrientes, revalúo.

8. Área de conocimiento: Contabilidad
9. Disciplina de conocimiento: Contabilidad Administrativa
10. Código Disciplina de conocimiento: 3902
11. Otras dependencias de la U.N.L.a.M. que intervienen en el Proyecto: Secretaria de Ciencia y Tecnología, Secretaria Académica y de Ciencia y Tecnología del Departamento de Ciencias Económicas y Biblioteca de la Universidad.
12. Otras instituciones externas a la U.N.L.a.M. intervinientes: No se consignan.
13. Resumen

El proyecto propone analizar la viabilidad de la aplicación de la Resolución Técnica N° 31 dentro del marco conceptual. A partir de este estudio intentaremos demostrar la importancia que a los fines patrimoniales implica la observancia de dicha norma.

Para el desarrollo de nuestro trabajo utilizaremos técnicas alternativas de relevamiento de criterios de valuación utilizadas en el nivel internacional confrontando con nuestro

criterio, por otra parte intentaremos buscar el método que nos permita encontrar las debilidades y fortalezas de la norma.

Los resultados del trabajo aspiran a ser integrados en un estudio más vasto y comparativo con otros casos y escenarios en los cuales se evidencien los procesos similares de tema, tal que produzca conocimiento que sirva para desarrollar sistemas de aplicación práctica tanto en el campo privado como público, como así también para enriquecer los conocimientos de los educandos universitarios.

#### 14. Síntesis metodológica:

En este Informe se cumplimentan los doce meses del año 2013 de las etapas del programa del trabajo presentado, según lo descrito en el acápite inmediatamente anterior.

## 1. Concepto

Son aquellos bienes tangibles, que se utilizan en la actividad principal de la empresa y que no están destinados a la venta habitual. Tienen la característica de ser bienes fijos o denominados permanentes.

Con respecto a esta definición valen algunas aclaraciones, a saber:

Son bienes tangibles, dado que por sus características físicas, tienen cuerpo o una estructura corpórea, es decir se pueden tocar.

Se utilizan en la actividad principal de la empresa. Si se tratase de bienes destinados a actividades secundarias, por su intencionalidad se expondrían en otros Rubros.

Con respecto a la característica de bienes permanentes – o de naturaleza relativamente permanente -, se refiere a que se trata de bienes que tienen una vida estimada superior a un año, no se consumen con el primer uso y como no existe por parte del ente la intención de venderlos o realizarlos sino que van a estar inmovilizados dentro del patrimonio un tiempo mínimo de un año, desde el punto de vista normativo según lo previsto en la Resolución Técnica nº 8, se exponen como Activos no Corrientes.

Debe tenerse en cuenta que en general – se desarrollara más adelante las excepciones al rubro -, los bienes de uso tienen una vida útil limitada: Si bien no se consumen en un primer uso, como están relacionados con la actividad del ente, en su utilización van perdiendo valor, se desgastan o consumen según las características específicas del tipo de bien de que se trate. Por lo tanto esa situación hace que los mismos se utilicen por un tiempo de vida que es limitado. Se deberá establecer una vida útil estimada para los mismos y a partir de lo que se denomina amortización o depreciación, reflejar contablemente la disminución de valor del bien. Es decir el costo total del bien de uso deberá prorratearse o distribuirse en función de la vida útil estimada. Este tema será desarrollado en acápite siguientes de este trabajo.

La Resolución Técnica nº 9 incluye también como parte integrante de los Bienes de Uso, a aquellos que están en construcción, tránsito o montaje. Hace referencia en este caso a aquellos bienes que ya sea porque técnicamente no se pueden usar – lo que está en construcción o montaje – o los que están temporalmente en tránsito, que aunque sean de propiedad de la empresa no puedan utilizarse. La normativa dispone que lo que define que se incluyan en el rubro es la intencionalidad futura que tiene la empresa para con esos bienes, que es destinarlos al uso.

De lo expuesto surge que los Bienes de Uso que tenga una empresa en un momento determinado puede ser adquiridos o construidos, tema que se desarrolla más adelante cuando se trate al valor de incorporación de los bienes de uso al patrimonio.

También la normativa contable incluye como integrante del rubro a los Anticipos a proveedores por compra de este tipo de bienes. Si bien doctrinariamente estos anticipos representan “derechos” a percibir bienes, la norma indica que se deben incluir dentro del Rubro donde se van a exponer esos bienes para los cuales se entrego dicho anticipo, una vez recibidos los mismos.

Por último, para aquellos bienes que tengan todas las características físicas y técnicas de los Bienes de Uso, pero que la intención que tiene el ente para con los mismos no es usarlos como bien de uso en sí, sino obtener una renta u otro beneficio – explícito o

implícito - , no formaran parte del Rubro denominado Bienes de Uso. Los mismos se expondrán en el Rubro Propiedades de Inversión (Rubro agregado por la Resolución Técnica nº 31) si se trata de inmuebles ya sean terrenos o edificios destinados a obtener una renta mediante locación, arrendamiento o acrecentamiento de su valor, independientemente si esa actividad para el ente es la principal o no. De tratarse de otro tipo de bienes de uso destinados a locación o arrendamiento (por ejemplo muebles, instalaciones, rodados, equipos de sonido, vajillas) se incluyen en el rubro Inversiones.

Si tales bienes forman parte de otros Rubros, solo compartirán con el rubro Bienes de Uso, la metodología de valuación de los bienes respectivos al cierre de cada ejercicio.

## 2. Clasificación

Según la normativa vigente, los bienes de uso pueden clasificarse en:

- Bienes que no están sujetos ni a depreciación ni agotamiento

Se trata en este caso de los terrenos que no están afectados a una construcción, sino que se utiliza el mismo acorde a las características físicas que tiene, por ejemplo un predio adicional que tiene una empresa para usarlo como estacionamiento.

Dentro de esta clasificación puede incluirse temporalmente a las Obras en Curso, construcción o montaje o bienes en tránsito. Si bien el fin de estos bienes es usarlos en la actividad del ente, como no están terminados no puede comenzar a amortizarse.

- Bienes sujetos a depreciación

Se trata de aquellos bienes que por el uso pierden valor y esa pérdida debe ser representada contablemente a partir de establecer una política de depreciación que refleje tal desgaste. Son ejemplos de este tipo de bienes: Maquinarias y Equipos, Muebles y útiles, Equipos de computación, Maquinarias Edificios, Rodados, Herramientas, Instalaciones, entre otros.

- Bienes sujetos a agotamiento.

Se trata de aquellos bienes que están relacionados con recursos naturales y para los cuales la actividad que se lleva a cabo con los mismos es extractiva. Se establece su vida y su política de depreciación en base a la cantidad de unidades - medidas en litros, kilos u otra – que se puedan extraer de los mismos. Podemos mencionar dentro de este tipo de bienes, como ejemplo a las Canteras, Yacimientos, Bosques, Minas.

Otra clasificación que se puede hacer con los Bienes de Uso y que está relacionada con la posibilidad de agrupamiento por las características que comparten como grupo de bienes, es la siguiente:

**Bienes fijos o de planta:** Incluye a los edificios, terrenos, minas, caleras, bosques, construcciones, puentes, etc. Estos comparten la característica de estar inmóviles en un lugar físico para su uso.

**Bienes rodantes en general:** Incluye automóviles, camiones, aviones, maquinas agrícolas, buques, animales, etc. Se usan para la actividad y tienen la característica de autonomía de traslado.

**Herramientas, aparatos e instalaciones móviles:** Tornos, moto sierras, mezcladoras, herramientas de mano – como martillos, pinzas, tenazas -, vajillas, mantelería, equipos de construcción, sillas, escritorios, planos, elementos de medición, control, investigación y reproducción. Si bien se usan, el usuario puede variar el lugar físico donde esa actividad se lleve a cabo.

### **3- Componentes del Rubro**

A continuación se hace un detalle somero de los principales elementos que se pueden encontrar dentro del rubro bajo análisis, dependiendo de la actividad que desarrolle el ente:

**Edificios:** representan todos aquellos inmuebles – locales, planta fabril, galpones, departamentos, depósitos - que la empresa utiliza en su actividad principal.

**Terrenos:** representa los lotes o baldíos que la empresa utiliza dentro de su actividad y sobre los cuales no se va a construir en lo inmediato.

**Obras en curso:** construcción o montaje: representan aquellos bienes que una vez terminados se utilizaran en la empresa, pero que técnicamente no están listos aún para ese fin.

**Bienes en tránsito:** representan a aquellos bienes que se van a usar en la actividad principal, pero que temporalmente están en viaje, en aduana o carretera; pendiente de llegar a su destino final.

**Rodados:** representan a los vehículos de distintas características que utilizará la empresa en su actividad principal. Según la cantidad y tipo de vehículos, su uso y posterior depreciación puede haber más de una cuenta que represente a los mismos.

**Muebles y Útiles:** representan a todos aquellos bienes de similares características a saber, mesas, sillas, sillones, escritorios, recibidores, muebles de recepción y/o descanso, que serán utilizados en la actividad de la empresa en sus distintas áreas.

**Equipos de Computación:** representan a las computadoras fijas y móviles, impresoras y demás accesorios que conforman el hardware informático utilizados por la empresa.

**Instalaciones:** Representan aquellos muebles que pasan a ser bienes fijos por posesión, dado que el usuario los ha dispuesto en un lugar amurados al mismo o simplemente ocupando ese espacio, son ejemplos de estos las estanterías, antenas, repisas, esquineros, recibidores, aguadas y molinos, tranqueras, comederos.

**Herramientas, accesorios y varios:** se trata de instrumental manual de tamaño menor necesario para las actividades operativas de rutina. Se pueden encontrar dentro de las mismas a llaves, tijeras, martillos, candados, sierras, rastrillos, palas. Se pueden incluir dentro del rubro a los artículos de vajilla, mantelería y decoración.

Maquinarias, equipos y aparatos móviles: representado por aquellos elementos necesarios para tareas agrícolas, industriales, o de servicios tales como las maquinas del sector de producción, alambrados eléctricos, tornos, soldadoras, equipos para la construcción, escaleras, andamios, caballetes, sogas, estructuras tubulares, prensas, morsas, equipos de calibración, medición y sonido, hormigonera portátil.

Maquinaria pesada: representan a los bienes de gran porte utilizados en tareas agrícolas, industriales y de servicios. A modo de ejemplo se pueden nombrar tractores, sembradoras, equipos de fumigación, excavadoras, carretones, acoplados, casillas, cosechadoras, pisonos, asfaltadoras, arados, grúas, máquinas de hacer silos, palas hidráulicas, petroleros, rastras, perforadoras, maquinas viales.

Campos: También denominados sementeras, se trata de aquellas extensiones de tierra destinadas a la producción agrícola ganadera.

Ganados: denominados también semovientes, y que puede tratarse de bovinos, ovinos, caprinos, equinos y cerdos que son utilizados por un ente con actividad agraria.

Minas/Canteras/Yacimientos: Si el ente tiene una actividad extractiva específica, definirá el nombre que reciba el bien de uso explotado por el mismo.

Planos, maquetas y estructura de diseño: Representan aquellos bienes que se utilizan como medios para el desarrollo de estructuras edilicias, desarrollos de proyectos y/o construcción de otros bienes, que una vez construidos se venderán o pasaran a ser bienes de uso.

#### **4- Costo de adquisición - Valor de Incorporación**

##### **4.1- Componentes**

Como regla general la normativa contable vigente – Resolución Técnica N° 17 – establece que la medición original de los bienes y servicios adquiridos se calculara sobre la base de su costo; tomando como tal a todo el sacrificio económico necesario - en el caso de un bien - para ponerlo en condiciones de ser usado si se trata del Rubro que estamos analizando. Esto va a incluir a los costos internos y externos necesarios para obtener y usar el bien y; en los casos de que los bienes sean producidos por el propio ente, se le deberá asignar la porción de costos directos e indirectos necesarios para su fabricación.

Con esta introducción, podemos analizar el valor de incorporación de los bienes de uso, de acuerdo a **cual haya sido su origen**:

##### **4.1.1 Bienes adquiridos**

###### **4.1.1.1. Bienes adquiridos por compra**

El precio de estos bienes va a estar compuesto por el precio de compra de **contado**, deduciendo las bonificaciones y segregando los componentes financieros de existir; sumándole a los mismos los costos necesarios

relacionados con esa compra. Son ejemplos de estos gastos: fletes, carga y descarga, seguros, aranceles, sellados, gastos en el registro correspondiente si se trata de bienes registrables, comisiones, adaptación del terreno, construcción de plataformas y/ o desagües, honorarios del despachante de aduana y demás gastos aduaneros - si se trata de bienes importados - y los pertinentes gastos de control de calidad y puesta a punto, en el caso de bienes que necesiten de la asesoría de técnicos o especialistas, para que el mismo esté en condiciones de funcionar. Entre otros como costo del bien también se incluyen los impuestos denominados definitivos o no recuperables.

En síntesis, el precio para operaciones de compra de contado mas todos los gastos necesarios, hasta tanto el bien este en condiciones de ser usado, formaran el costo del bien. La fecha límite para sumar o incluir erogaciones al costo del bien, es hasta el momento que el bien este listo para usarse o en condiciones de ser usado; aunque temporalmente la puesta en marcha del mismo puede que sea a posteriori.

Es dable aclarar que si se trata de bienes de uso importados, existe un tratamiento especial a darle a las diferencias de cambio que surjan por el pasivo relacionado con esa compra. Las mismas van a formar parte del costo del bien adquirido hasta que se produzca el despacho a plaza, momento este que es exteriorizado por la aduana cuando con la documentación pertinente manifiesta que ese bien ya esta nacionalizado.

Luego del despacho a plaza, las diferencias de cambio negativas o positivas que surjan porque aumente o disminuya el pasivo relacionado con el bien adquirido, no inciden en el costo del bien sino que serán resultados.

Cuando la normativa contable hace referencia a que al costo del bien de contado debe sumársele y asignarle la pertinente porción asignable de los costos de compras y de control de calidad, hace alusión a que dentro de las erogaciones necesarias hay servicios que pueden ser calificados como externos, por ejemplo fletes, seguros, sellados y; servicios internos que son los realizados por la empresa, por ejemplo si el ente tiene un técnico que realiza la conexión, instalación o puesta en marcha del bien o si la carga o descarga del mismo se hace con empleados del ente.

Para el caso de servicios internos mencionados, del total de gastos erogados o soportados por el ente por todos estos conceptos para un período determinado - y que se prestan a todos los sectores o áreas de la empresa en general - ; la porción de los mismos que le corresponda asignar a un bien de uso que se esté incorporando y haya demandado tales servicios, integrará el costo de ese bien, formando parte de su valor de incorporación.

Por último, breve aclaración para cerrar el concepto. Las bonificaciones obtenidas en compras de bienes de uso - descuentos comerciales por tipo de bien o cantidad – y los componentes financieros - intereses por compras a plazo - no forman parte del valor del bien adquirido. En breve, en el desarrollo de este trabajo, se expondrán las alternativas previstas por la normativa para los mismos.

#### **4.1.1.2 Bienes incorporados por aportes y donaciones**

En el caso de bienes que se incorporen por esta modalidad, su valor de incorporación estará dado por los valores corrientes a la fecha de incorporación - Resolución Técnica 17 Pto.4.2.3. - .

Este valor corriente, será el valor de mercado a esa fecha mas todos los gastos necesarios e inherentes para que ese bien este a nombre del ente y en condiciones de poder ser usado. A modo de ejemplo los gastos necesarios relacionados pueden ser: gastos inherentes al trámite de donación, sellados, traslado, seguros, inscripción registral, gastos de puesta a punto o en marcha del bien.

#### **4.1.1.3 Bienes incorporados por trueques**

En el caso de bienes que se incorporen por esta modalidad, su valor de incorporación estará dado por los valores corrientes o de mercado a la fecha de incorporación, reconociendo el correspondiente resultado por tenencia que surgirá por diferencia con respecto al valor del activo dado de baja, es decir que se haya entregado a cambio - Resolución Técnica N° 17 Pto.4.2.4. - .

Hay una salvedad prevista en la normativa contable de referencia para este tipo de situaciones. Cuando se cambien o truequen bienes de uso y se trate de bienes con utilizaciones similares y sus costos de reposición sean parecidos; en estos casos no se reconocerán resultados y el bien incorporado a partir del trueque, se medirá de acuerdo al importe que contablemente tenga el bien entregado

#### **4.1.1.4 Bienes incorporados por fusiones o escisiones**

Se trata de situaciones donde los bienes de uso se incorporan a una empresa por combinaciones de negocios llevada a cabo por dos o más empresas relacionadas. Tales bienes que se incorporen de esta manera, deberán valorizarse según lo previsto en Resolución Técnica N° 18 - Combinación de Negocios - Sección 6 – 6.2 Normas aplicables para fusiones y Sección 7 – 7.2 - Normas aplicables para escisiones - .

Dado que no es el tema central que nos ocupa en este trabajo, sino que son situaciones muy puntuales que requieren de un tratamiento específico tal como el que está previsto en la mencionada, se sugiere la lectura de dicha norma para todo el lector interesado en profundizar sobre el tema.

#### **4.1.2 Bienes producidos**

El costo de un bien producido está compuesto por los siguientes componentes – Resolución Técnica n° 17 4.2.6.-:

a) El costo de las materias primas e insumos necesarios para producir el mismo.

b) Mano de obra directa y sus cargas sociales.

c) Los costos indirectos de fabricación, tanto variables como fijos, dado que la norma contable de referencia adopta como sistema de costo para empresas industriales el denominado sistema de costo completo o por absorción, **que es el que abarca ambos tipos de costos con conducta variable y fija.**

d) Los costos financieros que puedan asignárseles, cuando se den ciertas circunstancias.

La forma de determinar el costo de cada uno de estos componentes, será la siguiente:

Para materias primas o materiales se tendrán en cuenta para determinar su valor de incorporación, las mismas consideraciones descritas en el acápite 4.1.1.1 Bienes adquiridos por compra, es decir el valor de incorporación al patrimonio será el de contado, deducidos bonificaciones y componentes financieros y agregando todos los gastos necesarios para que se pueda disponer del bien y en este caso ser usado por la empresa en su actividad.

Con respecto a la Mano de Obra directa y sus Cargas Sociales, se refiere a todo el personal afectado directamente al proceso de fabricación, es el ejemplo de lo que en contabilidad de costos se denomina uno de los componentes de costos variables o directos. Para la determinación del mismo se tendrá en cuenta desde el Sector de Personal o Recursos Humanos, el plantel o grilla de personal afectado al sector Fabrica y al monto de sueldos de ese personal mas todos los adicionales correspondientes y respectivas cargas sociales. Tales conceptos, conformaran el importe del componente que aquí se hace referencia.

Con respecto a los costos indirectos de fabricación, también aquí tomando como base la contabilidad de costos que define a cada uno de los componentes de una estructura de costos como directos o indirectos, según su relación o vinculación con el producto a fabricar; se determinara cuales son los costos indirectos. A partir de esta clasificación y del prorrateo o asignación hecho por el sector de costos, que definirá la incidencia de cada costo indirecto en el producto a fabricar; se deberá tomar el total de conceptos indirectos, valorizarlos y cargarlos al costo del producto que se está fabricando

Estos dos últimos componentes tratados, Mano de obra directa, sus cargas sociales y costos indirectos de fabricación son definidos por la norma contable como Costos de Conversión, es decir los costos necesarios para convertir ya sea la materia prima, los materiales o los insumos en un producto terminado.

Con respecto a los costos financieros, la Resolución Técnica nº 17 cuando hace referencia a los intereses, permite un tratamiento alternativo a dar a los mismos. Establece que cuando se cumplan ciertas condiciones, se pueden cargar tales intereses al costo del producto que se fabrica; dejando de lado el tratamiento general previsto para los costos financieros que es identificarlos y registrarlos en una cuenta aparte y reconocerlos como resultado a partir de imputarlos a cada periodo según lo establecido por el principio de devengado. Esta situación de los intereses será trata más adelante dentro del presente trabajo.

Si bien, no es el objeto del presente trabajo - estudiar los costos inherentes con el proceso de fabricar un bien -, se agrega algunos conceptos vertidos por la Resolución Técnica de referencia, vinculados al proceso de fabricar un bien:

- Se toma como sistema de costo el denominado completo o por absorción, es decir aquel que considera como costos necesarios tanto a los factores de

comportamiento variables como fijos, que sean necesarios para fabricar un bien.

- En el costo de los bienes producidos no se deben incluir las improductividades o ineficiencias en el uso de los factores en general. Es decir el uso de estos factores deben ser consumidos en condiciones de eficiencia, esto se refiere a la utilización de los factores variables en forma eficiente en cada proceso productivo. Esta eficiencia estará definida por el especialista en costo que conoce y define la estructura de los mismos. Definido el parámetro de eficiencia para una estructura de costos de un bien a fabricar, todo lo que sea ineficiente no debe formar parte del costo del mismo, sino reconocerse como resultado negativo.
- En el costo de los bienes producidos no se deben incluir la ociosidad producida por el desaprovechamiento de los factores fijos en cuanto a la no utilización de la capacidad de planta instalada. Para este caso debe considerar el nivel de actividad normal, que es la producción que se espera alcanzar como promedio en varios ejercicios. La ociosidad producida por no utilizar los factores fijos de planta a su nivel de actividad normal, no debe incidir en el costo sino que debe reconocerse como resultado negativo para el ejercicio que corresponda.
- Los bienes de uso construidos, estarán terminados cuando el proceso físico de construcción este técnicamente terminado. Sin embargo puede haber pruebas de puesta en marcha de duración variable, que son necesarias para lograr la viabilidad económica de uso de ese bien una vez terminado. Todos los gastos inherentes a este proceso, también deben formar parte del costo del bien.

#### 4.2 Descuentos Financieros

Con respecto a los descuentos, relacionados en este caso con compras de bienes de uso, surgen al momento de concretar la operación pudiendo identificar para la misma dos momentos y condiciones : 1) cual es el precio mínimo a pagar si opto como medio de pago el efectivo o cheques al día, es decir cancelación de la operación en el acto, 2) identificar un precio de lista, facturado o precio máximo que contempla que el potencial medio de pago puede ser con tarjetas de créditos, cheques a plazo o que directamente en la habitualidad comercial entre las partes intervinientes en la operación, este implícitamente acordado un interés si hay un plazo de pago. A partir de esta situación descripta, hay dos formas de contabilizar dicho descuentos:

- Una, tomando como base que el bien se incorpora siempre a precio de contado que va a ser el menor, la contrapartida va a ser la deuda con el proveedor/ acreedor por el precio máximo; esto en un primer registro contable. Luego si se opta por el beneficio del descuento, es decir elegir pagar el precio menor, se debitara la cuenta que representó la deuda ya se proveedores o acreedores por el precio máximo; se acreditará la cuenta que represente la salida de fondos ya sea caja, bancos o valores a depositar (por el precio menor) y por la diferencia y para que balancee ese asiento, se contabilizara la cuenta de resultado positivo descuentos por pronto pago.
- La otra opción, es reconocer que ese descuento por pronto pago es encubierto y lo que en realidad hay en la operación es un componente financiero implícito. En este caso si se decide por pagar de contado, se debita el bien por el mínimo

valor y se acredita caja, bancos o valores a depositar, etc, por ese mismo importe. En cambio si se opta por pagar el precio máximo, en un primer asiento el bien se incorpora siempre a precio de contado que va a ser el menor, la contrapartida va a ser la deuda con el proveedor o acreedor por el precio máximo y la diferencia en una cuenta de intereses negativos a devengar que en principio ajusta o regulariza al pasivo. Luego llegada la fecha de vencimiento, se registra el pago por el importe máximo con el medio que sea, caja, bancos o valores a depositar, se debitara el pasivo por este importe. A su vez se van a imputar/ registrar como intereses negativos al período que corresponda, el componente financiero implícito que con la cuenta intereses negativos a devengar quedo explicitado en el asiento original. Es decir se cancelo la operación por el importe mayor y se imputaron los resultados financieros al período aplicando el principio de devengado. Esta opción es la recomendada por los autores de este trabajo, dado que se parte de la premisa que ese descuento por pronto pago es un interés encubierto en la operación; es decir no me hacen un descuento por pronto pago, sino que si yo pago con medios de pago que no son inmediatos ya sea cheques a plazo o tarjeta de crédito; me cobran un interés por la financiación que me otorga el proveedor al tener que esperar determinado tiempo para hacerse del efectivo.

### **4.3 Bonificaciones**

La modalidad descripta, tiene que ver con bonificaciones comerciales o denominados descuentos por calidad o cantidad. Es decir no están relacionados con las condiciones de pago, puedo cancelar la operación de contado o acordarla a plazo. El descuento es comercial y tiene que ver que el proveedor al vender determinado tipo de producto – ya sea que se trate de bienes que tengan vencimiento o son estacionales o de cierta cantidad de ese producto que ocupa grandes volúmenes o son de gran valor -, se ve beneficiado al colocar ese tipo de bien específico, entonces me ofrece una bonificación o descuento comercial.

Desde el punto de vista del adquirente del bien de uso, a los efectos de determinar el valor de incorporación de esos bienes, la bonificación representa un menor valor para el bien incorporado, es por eso que en el punto 4.1.1.1 Bienes adquiridos por compra, se estableció que estas bonificaciones se deducen del precio de contado, es menor valor de compra y; como contrapartida será menor valor de lo que se pague con cualquier medio de pago o se adeude si es que se pacto que la operación sea a plazo. En definitiva, no queda registrada en una cuenta aparte tal bonificación; juegan como deduciéndose o neteando de las dos cuentas principales que intervienen en la operación de compra – bien de uso y como contrapartida caja o proveedores/acreedores -.

### **4.4 - Intereses – Tratamiento alternativo según Normativa Vigente**

#### **4.4.1 Bienes adquiridos por compra**

El tratamiento de los intereses en el caso de compra de bienes de uso (o cualquier bien) tiene un tratamiento preferible previsto por la normativa vigente, que dispone

que en general los costos financieros – se trate de intereses explícitos o implícitos, actualizaciones o similares -, que surjan por la utilización de capital ajeno deben ser reconocidos como gastos del período en que se devenga, es decir es costo de financiamiento y no debe incidir en el valor de incorporación del bien.

#### **4.4.2 Bienes producidos**

Pero si se trata de bienes producidos por el ente, esta misma norma –Resolución Técnica N° 17 – punto 4.2.7.2 -, prevee un **tratamiento alternativo permitido**, que consiste en que podrán activarse los costos financieros al valor de un bien, ya sea de uso, de cambio o cualquier bien, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- El activo se encuentre en producción, construcción y/o montaje o terminación y tales procesos son de duración prolongada.
- Tales procesos no se encuentran ininterrumpidos, o si hay tales interrupciones que la mismas sean esporádicas o temporarias.
- El período de producción, construcción y/o montaje o terminación, no excede del técnicamente requerido.
- La condiciones necesarias para dejar al activo en condiciones de su uso o venta, no se encuentran sustancialmente completas; y
- El activo no está en condiciones de ser vendido, usado en la producción de otros bienes o puesto en marcha.

La norma contable toma como criterio que cuando para la construcción de un bien se necesite financiamiento, los intereses que surjan de ese financiamiento representan un costo necesario para obtener el bien de uso; por eso que permite activarlos al valor del mismo, es decir los intereses se capitalizan en el activo fijo de la empresa con fecha límite hasta que ese bien de uso este terminado y pueda ser utilizado económicamente por el ente, es decir cuando el proceso físico de construcción haya concluido.

La norma también establece, que en el caso de ser aplicado este tratamiento alternativo de activar los costos financieros, deberá hacerse consistentemente para todos los intereses definidos en esta la misma y con todos los activos que cumplan las condiciones antes mencionadas.

#### **4.5 – Costo de instalación y puesta en marcha**

Van a formar parte del valor de incorporación del bien de uso todas aquellas erogaciones necesarias para que el bien pueda ser usado. Es decir todas las tareas inherentes para que técnicamente el bien quede en condiciones de ser utilizado, formaran parte del valor del bien. A modo de ejemplo tales tareas pueden ser: instalación, montaje, puesta a punto, ensayos y capacitación del personal, adaptación de lugar, construcción de plataformas, nivelación del terreno, etc.

Si se trata de bienes de uso construidos; los mismos estarán terminados cuando el proceso físico de construcción haya concluido. Puede suceder en estos casos, que para que el bien pueda ser utilizado acorde al uso planeado, sea necesario hacer un

proceso de puesta en marcha de duración variable. A partir de distintas pruebas se llega a la conclusión de que ese bien se encuentra en condiciones de ser usado dentro de los parámetros de consumo y producción previstos en el proyecto inicial. Todos los gastos que demanden estas pruebas sucesivas, también formaran parte del costo del bien de uso que la empresa decida construir.

#### **4.6 – Limite para la incorporación de costos**

El límite para activar gastos a un bien de uso ya sea que el mismo tenga como origen adquisición o construcción por parte del ente es hasta el momento en que el mismo esté **en condiciones de ser utilizado**. Esta situación generalmente se define por la asesoría de un técnico, ingeniero o especialista que después de todas las pruebas que considera necesarias deja el bien en condiciones de poder usarse. Hasta ese momento, todos los gastos erogados y relacionados con el bien van a formar parte de su costo.

A veces en la realidad, puede suceder que aunque el bien este en condiciones de poder usarse, efectivamente no se comienza a usar inmediatamente. Entre esos dos lapsos de tiempo que van desde que técnicamente el bien se puede usar hasta que efectivamente es usado, surgen erogaciones de distinto tipo; las mismas no formaran parte del costo del bien sino que serán un resultado negativo a reconocerse contablemente en el período en que se incurre o suceden tales gastos.

De la misma forma y como se verá en los acápites siguientes, la fecha a tener en cuenta para proceder a amortizar el bien **es la fecha de comienzo de efectivo uso**, no el momento desde que el bien este en condiciones de poder utilizarse. Si entre ambos momentos comentados debería reflejarse una desvalorización del bien por determinados motivos; tal desvalorización no estaría asociada al concepto contable de amortización por uso, sino que podría tratarse como un gasto determinado o desvalorización por la tenencia.

## **5. DEPRECIACIONES**

### **5.1 Concepto**

Depreciación es el reflejo contable de la disminución de valor a que se encuentran sometidos ciertos Activos como consecuencia de diversos factores.

Cuando la RT.17 se refiere a la medición contable de los bienes de uso, expresa que la misma se efectuará al costo original menos la depreciación acumulada.

### **5.2 Clasificación**

- Ordinaria: corresponde a la desvalorización sistemática del bien, determinada previamente por la empresa.
- Extraordinaria: corresponde a la desvalorización imprevista total o parcial del bien, por ejemplo provocados por un siniestro, acontecimientos en los que la empresa no tiene influencia alguna.

### **5.3 Causas**

Las causas pueden agruparse según:

- la duración física del activo
- la duración económica del activo
- la duración del activo según la contabilidad

Teniendo en cuenta la duración física del activo, las causas de depreciación pueden ser:

- Agotamiento: se produce en el caso de activos materiales que son sometidos a actividades extractivas como canteras, minas, yacimientos petrolíferos, etc.
- Desgaste: lo sufren todos los bienes de uso al ser utilizados normalmente.
- Envejecimiento: los bienes de uso tangibles que se utilizan en el proceso productivo sufrirán una disminución de valor por envejecimiento que puede ser paliada, en cierto grado, al proteger adecuadamente el bien.

Analizando la duración económica del activo, se pueden distinguir las siguientes causas de depreciación:

- Explotación por tiempo limitado: el uso limitado tendrá importancia para los bienes de uso tangibles en los casos en que dichos activos fueran adquiridos con el fin de explotar, exclusivamente, un activo intangible, por ejemplo, una concesión.
- Envejecimiento técnico: con los cuidados apropiados, la mayoría de los bienes tangibles pueden ser conservados durante mucho tiempo por la empresa, pero puede ser que debido a innovaciones tecnológicas y mejoras en los métodos de producción experimenten una reducción de su valor porque resultan antieconómicos en relación con otros más modernos.
- Envejecimiento económico: cuando la demanda de los productos de la empresa disminuye porque han sido lanzados al mercado otros mejores y de menor precio o bien porque el producto en cuestión no es más que el sustituto de otro que vuelve a ser ofrecido a la venta y los bienes de uso que los producían no pueden ser adaptados a la otra producción, dejarán de tener valor para la empresa.

Si tenemos en cuenta la duración del activo según la contabilidad, el bien de uso puede seguir existiendo físicamente y tener valor económico para la empresa, pero ser necesaria la reducción de su valor por causas como:

- Consolidación;
- Política de dividendos; y
- Política tributaria.

No se practican depreciaciones sobre los terrenos, los bienes en tránsito o en construcción. Pueden existir bienes que ya están listos para ser utilizados pero aún no se hayan puesto en marcha por lo cual no corresponde depreciarlos al no haber sufrido desgaste. No obstante, todos ellos podrían depreciarse económicamente debido a su obsolescencia.

Para el cómputo de las depreciaciones, la RT. N° 17 indica que se deberán considerar para cada bien, los siguientes aspectos:

- a. su medición contable
- b. su naturaleza
- c. su fecha de puesta en marcha, que es el momento a partir del cual deben computarse depreciaciones

- d. si existen evidencias de pérdida de valor anteriores a la puesta en marcha, debe reconocérselas
- e. su capacidad de servicio, a ser estimada considerando:
  - el tipo de explotación en que se utiliza el bien
  - la política de mantenimiento seguida por el ente
  - la posible obsolescencia, debida, por ejemplo, a cambios tecnológicos o en el mercado de los bienes producidos mediante su empleo.
- f. la posibilidad de que algunas partes importantes integrantes del bien sufran un desgaste o agotamiento distinto al del resto de sus componentes
- g. el Valor Neto de Realización que se espera tendrá el bien cuando se agote su capacidad de servicio.
- h. la capacidad de servicio del bien ya utilizada debido al desgaste o agotamiento normal.
- i. los deterioros que pudiere haber sufrido el bien por averías u otras razones.

#### **5.4 Cálculo de la depreciación**

Para poder calcular la depreciación es necesario determinar:

- El valor a depreciar
- El valor de recupero
- La vida útil
- El método de depreciación a aplicar

En la búsqueda de una base lo más precisa posible para proceder a la depreciación, se debe estimar el valor que el bien tendrá para la empresa una vez finalizada su utilización.

Este valor de recupero surgirá de la diferencia entre el precio de venta estimado y todas las erogaciones necesarias para retirar el bien de servicio.

El valor a depreciar es el costo de adquisición del bien menos el valor de recupero.

La vida útil es la duración que se le asigna a un bien. Las bases utilizadas para la determinación de la vida útil son:

- Tiempo
- Capacidad de producción

La elección de la base dependerá de la característica del bien y del uso que se le dará.

La base temporal es la más aplicada porque resulta más sencilla de establecer.

En la estimación de la capacidad productiva se hace más notoria la necesidad del conocimiento y experiencia de personas especializadas como ingenieros.

Una vez determinado el valor sujeto a depreciación y establecida la base para la determinación de la vida útil, resta elegir el método para distribuir ese valor en los períodos contables que abarcará la vida estimada.

#### **5.5 Ajuste por inflación**

La RT N° 31 brinda la posibilidad para que todas las entidades puedan ahora utilizar el criterio alternativo de medición contable a valores razonables, que permitirá proveer mejor información contable y una oportunidad para lograr una mayor aproximación en la medición de los patrimonios de las entidades emisoras de estados contables, en especial frente a la continua pérdida del poder adquisitivo de la moneda producida en los últimos años, sin haberse admitido el método de ajuste por inflación. Según la doctrina, es preferible que la medición contable de los bienes de uso sea a valores corrientes, porque los costos históricos en un contexto inflacionario no se aproximan a

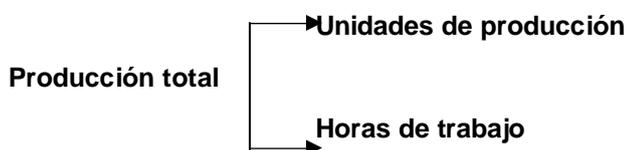
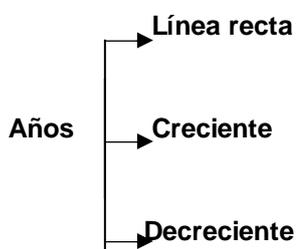
la realidad y no representan un valor presente, sino la porción no consumida de un costo pasado. Para realizar el ajuste de los

Bienes de Uso a valores corrientes, es necesario: Descomponer el importe activado por sus partidas según las fechas de erogaciones; asignar valor nulo a los ajustes parciales por inflación que se hubieran agregado al costo y considerar los criterios empleados para su medición y el poder adquisitivo en que se encuentra expresada.

Asimismo, se deben tener en cuenta las mejoras realizadas en los bienes, así como también las erogaciones realizadas, dentro de un determinado ejercicio, en aquellas reparaciones o mantenimientos efectuados que hayan provocado un aumento en el valor de la productividad del bien, generando un mayor valor.

Respecto a las depreciaciones de un período y la acumulada de los ejercicios, su ajuste por inflación y su conversión deberán realizarse respecto al valor corriente del bien, siempre como límite su Valor Recuperable, ajustando cada partida separadamente según las diversas fechas de origen (en caso que estuviera conformado de esa forma).

## 5.6 Métodos



**1) Método en línea recta:** también llamado lineal o constante, admite que la depreciación es una función constante del tiempo y que las causas que la provocan tienen efectos continuos y homogéneos. Este método es el más utilizado ya que no ofrece dificultades de cálculo ni de aplicación.

El cálculo a efectuar es el siguiente:

$$\text{Valor a depreciar} \quad \frac{\text{Cuota de depreciación}}{\text{Vida útil estimada}} \quad \text{—}$$

**2) Método de depreciación creciente:** este método supone que el desgaste que se produce es inferior en los primeros años y que aumenta progresivamente con el paso del tiempo.

- a) **Creciente por suma de dígitos:** establece que la cuota de un período es igual a la proporción del valor a depreciar que surge de relacionar la cantidad de los años que faltan depreciar con la suma de los números de 1 a n, siendo n el total de años estimados de vida útil.

Si la vida útil se estimó en cinco años. La suma de los números de “ 1 a n” es la siguiente:

$$1+2+3+4+5= 15$$

y la proporción que corresponde a cada año:

Año	Proporción (año/15)		
1	1/5	=	6,67 %
2	2/5	=	13,33 %
3	3/5	=	20,00 %
4	4/5	=	26,67 %
5	5/5	=	<u>33,33 %</u>
			100,00 %

b) **Creciente por porcentajes anuales progresivos:** consiste en la elevación del porcentaje anual sobre el valor a depreciar.

Si se calculara la depreciación de un bien de uso con una vida útil de cinco años, se aplicaría en el primer año un porcentaje del 18 % que ira aumentando un punto en cada período sucesivo, hasta llegar al 22 % en el quinto ejercicio.

**3) Método de depreciación decreciente:** Este método determina cuotas de depreciación con disminución progresiva hacia los últimos años de vida útil.

a) **Decreciente por suma de dígitos:** la técnica es la misma utilizada en el método creciente por suma de dígitos pero se aplica en sentido inverso. La depreciación empieza siendo muy alta y decrece a medida que transcurre el tiempo.

b) **Decreciente a porcentaje fijo sobre saldo:** para el cálculo de la cuota no se considera el valor de recupero y el porcentaje, que duplica el que se utiliza con el método de línea recta, se aplica en cada ejercicio sobre el saldo inicial.

**4) Método basado en unidades de producción:** Este método es el más razonable para los bienes sujetos a agotamiento y para las maquinarias. Para poder obtener la depreciación correspondiente a cada período:

- Se divide el importe total a depreciar por la cantidad de unidades que se espera obtener con el bien a lo largo de su vida útil.
- Se multiplica el resultado anterior por el número de unidades producidas en el período.

La aplicación práctica de este método requiere la compilación de datos sobre la producción obtenida con cada bien o grupo de bienes.

**5) Método basado en horas de trabajo:** es aplicable a las maquinarias de fábrica. Su mecánica es similar al método anterior, pero las unidades de producción se reemplazan por horas de trabajo.

## **5.7 Cambios de estimaciones y correcciones de errores**

Habiendo transcurrido parte de la vida útil estimada de un bien, puede resultar que la estimación oportunamente practicada haya quedado desactualizada. En tal caso, correspondería ajustar el cálculo de la depreciación.

Tener en cuenta estos cambios de estimaciones implica dos problemas:

- Calcular el efecto del cambio
- Cómo contabilizarlo

Para el cálculo del efecto del cambio existen por lo menos dos alternativas:

- Distribuir el valor residual determinado hasta el momento del cambio entre la vida útil restante del bien, en cuyo caso no hay necesidad de realizar ningún ajuste contable retroactivo, pues lo único que se hace es variar las cuotas de depreciación para el futuro.
- Recalcular la depreciación computada hasta el momento, para adecuarla al resultado de la nueva estimación.

En general, el método prevaleciente es el primero siempre que el cambio de estimación obedezca a la aparición de nuevos elementos de juicio y no se haya generado en hechos del pasado.

Si, la modificación de la tasa anual de depreciación obedece a una corrección de error, debería aplicarse el criterio de computar un ajuste de ejercicios anteriores para llevar el saldo de la depreciación acumulada al importe en que hubiera estado expresado si desde el principio se hubieran considerado adecuadamente todos los datos disponibles a la fecha de preparación de los Estados Contables anteriores.

### **5.8 Cambios de métodos**

Ante la presencia de un cambio de método de depreciación, debe dar lugar al cómputo de un ajuste de resultados de ejercicios anteriores por el cual se corrija el saldo inicial de la cuenta patrimonial afectada.

Por otra parte, deben tenerse en cuenta los requisitos de información que deben cumplirse en caso de cambios en la aplicación de principios, normas o métodos contables como indicación del cambio. Descripción del criterio anterior y del nuevo, razones que lo motivaron y efectos.

### **5.9 Depreciación contable e impositiva**

#### ***Resolución Técnica N° 31 Modelo de revaluación. Introducción.***

La misma establece que el modelo de revaluación, una vez adoptado, debe ser aplicado por clases de activos, es decir, al conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. Se entiende que corresponden a diferentes clases de activos los terrenos, los terrenos y edificios, las maquinarias, las instalaciones, los equipos de oficina, los muebles y útiles, los rodados, las aeronaves, embarcaciones, entre otros, siendo ésta una enumeración enunciativa a modo de ejemplo.

El modelo de revaluación que establece la RT N°31 consiste en reemplazar el valor contable de los activos bajo análisis en un momento determinado, por su valor revaluado. Este último es definido como el valor razonable del bien al momento de la revaluación, entendiéndose como tal el importe por el cual un activo podría ser

intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de contado, realizada en condiciones de independencia mutua. La norma enumera una serie de consideraciones a tener en cuenta a los fines de definir el valor a asignar a los bienes bajo análisis en caso de optar por el modelo de revaluación

A los fines de la obtención del valor razonable, no se exige contar con el apoyo de un tasador externo, pudiendo optarse por recurrir al asesoramiento de personal propio. La frecuencia de las revaluaciones a practicar, dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los bienes en cuestión a los cuales se les aplique el modelo de revaluación. En este sentido, la norma remarca el concepto de significatividad en los cambios operados en los valores de los bienes e indica que, en tanto no se produzcan modificaciones significativas en los valores razonables de los bienes, las revaluaciones anuales no son necesarias, estimándose que puede ser suficiente practicarlas con una frecuencia de entre tres y cinco años.

#### ***Tratamiento de las amortizaciones acumuladas y del saldo por revaluación.***

La norma establece que en cada oportunidad en que se revalúe un bien de uso debe procederse a reconsiderar las amortizaciones acumuladas a la fecha de la revaluación, planteando a tal fin dos alternativas:

- a) Recalcular las depreciaciones acumuladas proporcionalmente a la revaluación que se practique sobre el valor de origen del bien, de manera tal que el importe valor residual del bien después de la revaluación sea igual a su importe revaluado.
- b) Eliminar las depreciaciones acumuladas contra el valor de origen del activo, de manera que lo que se reexpresa sea el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado. Considero preferible la primera alternativa en tanto permite llevar control sobre el valor de origen del bien; mientras que de adoptar la segunda no es posible efectuar dicho seguimiento.

A los fines de considerar la base para el cálculo de las depreciaciones de un periodo, y mientras se aplique en forma uniforme a lo largo de los distintos ejercicios se podrá optar indistintamente por cualquiera de las siguientes políticas contables:

- a) Considerar el saldo del bien en el estado de situación patrimonial al cierre del ejercicio (lo que implica considerar que la revaluación estuvo vigente a lo largo de todo el periodo o desde la fecha de alta del bien).

b) Considerar el saldo del bien en el estado de situación patrimonial al inicio, ajustado por altas y bajas (lo que implica considerar que la variación operada en el valor razonable se produjo en el momento de registrarse la nueva revaluación).

En cuanto al tratamiento del saldo por revaluación la norma establece lo siguiente: “El saldo por revaluación de un elemento de bienes revaluados, incluido en el patrimonio neto, *podrá* ser transferido directamente a resultados no asignados, cuando se produzca la baja de ese elemento, o en un momento posterior. Esto podría implicar la transferencia total del saldo por revaluación recién cuando el activo sea retirado, o cuando la entidad disponga de él por venta u otra razón, o en un momento posterior. Sin embargo, una parte del saldo por revaluación *podrá* transferirse a resultados no asignados, a medida que el activo sea consumido por la entidad.”

Cada ente definirá como política si efectúa las transferencias a medida que se produce el consumo o en el momento de la baja o disposición del bien. Debe tenerse en cuenta que un cambio de esta política implicará la aplicación de las normas referidas a la modificación de resultados de ejercicios anteriores. Esto significa que deberá efectuarse un ajuste al inicio del ejercicio con crédito o débito a resultados no asignados y débito o crédito al saldo de revaluación por el importe de dicho saldo que en ejercicios anteriores debería haberse transferido o no a resultados no asignados, si se hubiera aplicado el nuevo criterio elegido.

**Contabilización de las amortizaciones acumuladas y del saldo por revaluación**

Depreciación acumulada

Ejemplo:

Valor razonable \$100.000. Valor contable \$90.000.

Depreciación acumulada (9.000.)– o sea un 10%

**Opción A**

**Recalcular proporcionalmente**

Bs. Uso	20.000	
Dep Acum		1.000
Saldo por Rev		19.000

**Opción B**

**Eliminar contra el Valor Original**

Dep Acum	9.000	
a Bs Uso		9.000
Bs. Uso	19.000	
a Saldo por Rev		19.000

Bs. Uso	90.000	Bs. Uso	90.000
+ Revaluo	<u>20.000</u>	- Dep. Acum.	<u>9.000</u>
Total Bs. De Uso	110.000	Total Bs. De Uso	81.000
	-		-
Dep. Acum.	9.000		
	-		-
+ Revaluo	<u>1.000</u>	+ Revaluo	19.000
	-		-
Total Dep Acum	10.000		
	-		-
Saldo Final Bs. de Uso	<u>100.000</u>	Saldo Final Bs. de Uso	<u>100.000</u>

### ***Ejercicio práctico integral***

Se trata de una empresa cuya fecha de cierre de ejercicio es el 31/12 de cada año e inició actividad el 01/01/X1, momento en el que adquirió una máquina. Se estima que la misma tiene una vida útil de 10 años, que el valor residual a la finalización de su vida útil es cero y se amortiza por el método de línea recta. El criterio de valuación impositivo es a valor residual histórico, por lo tanto al 31/12/X1 la valuación contable es igual a la impositiva.

La actividad de la empresa consiste en ceder dicha máquina en alquiler. De conformidad con el informe efectuado por el tasador contratado a tal efecto, el valor razonable de la misma ascendía al 31/12/X2 a \$150.000, manteniendo la estimación de vida útil y método de amortización. Durante el año X3 el valor razonable de la máquina no tuvo variaciones significativas.

El 01/01/X4 vendió la máquina en la suma de \$145.000 en efectivo. Se presentan a continuación las registraciones y estados contables de relevancia a los efectos de la presente exposición, adoptando la aplicación del método de revaluación previsto por la RT N° 31 y suponiendo que el saldo correspondiente se desafecta a medida que el bien es consumido.

En el ejercicio finalizado el **31/12/X2**, vamos a suponer que la empresa registra la revaluación adoptando la alternativa de recalcular las depreciaciones acumuladas, de manera tal que el valor residual del bien revaluado coincida con el valor razonable del mismo (Asiento 1). De este modo, se recalcula el valor de origen en función al incremento originado por la revaluación ( $150.000 / 80.000 \times 100.000 = 187.500$ ) y se debita el cuenta que representa el valor de origen por el importe del incremento

correspondiente ( $187.500 - 100.000 = 87.500$ ). Asimismo se recalculan las amortizaciones de acuerdo con el nuevo valor de origen determinado ( $187.500/10 \times 2 = 37.500$ ), se las compara con las amortizaciones acumuladas antes de la revaluación (20.000) y por la diferencia se acredita la cuenta correspondiente ( $37.500 - 20.000 = 17.500$ ).

La revaluación origina una diferencia entre la valuación contable y la impositiva del bien en cuestión, la que se irá revirtiendo en ejercicios futuros, generando un mayor impuesto a las ganancias a pagar que el que correspondería en relación al resultado contable. Esto da lugar al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido, el que tendrá como contrapartida la cuenta de Saldo por Revaluación (Asiento 2).

Registros revaluación maquinaria.

1. Maquinarias (+A) 87.500.

Amortización Acum. (AVA) 17.500.a

Saldo por revaluación (+PN) 70.000.

2. Saldo por revaluación (PN) 24.500.

A Pasivo por impuesto diferido (+P) 24.500.

En el ejercicio finalizado el **31/12/X3**:

La empresa procede a contabilizar la depreciación de la máquina (Asiento 1). La ganancia impositiva resulta superior a la contable y se registra una disminución del pasivo por impuesto diferido reconocido en el ejercicio anterior.

(Asiento 2). Dicha disminución equivale al efecto impositivo de la diferencia entre la depreciación calculada sobre el valor de origen de la máquina y la contabilizada sobre el valor de origen luego de la revaluación ( $\$8.750 \times 0.35 = \$3.062,50$ ).

Por otra parte, la empresa opta por desafectar el saldo por revaluación transfiriéndolo a Resultados no Asignados (Asiento 3). El monto desafectado surge de la diferencia entre la depreciación contabilizada y la que se hubiera reconocido si no hubiera tenido lugar la revaluación, neta del efecto impositivo antes calculado ( $\$8750 - \$3.062,50$ ). Debemos recordar que la empresa podría haber optado por mantener el saldo por revaluación técnico como tal en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, sin contabilizar desafectación alguna.

1. Amort. Maquinarias (+RN) 18.750.

Amort. Acum. Maquinarias (AVA) 18.750.

- 2 Imp. a las Ganancias (+RN) 12.687,50.  
Pasivo por impuesto diferido (P) 3.062,50.  
A Imp. A las Ganancias a pagar (+P) 15.750.3.
- 3 Saldo por revaluación (PN) 5.687,50.  
Resultados no asignados (+PN) 5.687,50.

Finalmente, durante el ejercicio finalizado el **31/12/X4**:

La empresa vende la máquina, reconociendo el correspondiente resultado por la venta (Asiento 1). La ganancia impositiva es superior a la contable y se registra una disminución en el pasivo por impuesto diferido por el total de su saldo remanente, ya que se extingue la diferencia temporaria. Dicha disminución equivale al efecto impositivo de la diferencia entre el resultado por la venta calculado considerando el valor residual que tendría la máquina si no se hubiera revaluado y el resultante como consecuencia de la revaluación ( $\$61.250 \times 0.35 = \$21.437,50$ ). Por otra parte, la empresa desafecta el saldo por revaluación transfiriéndolo a Resultados no Asignados (Asiento 3), siendo el monto desafectado igual a la diferencia entre el resultado por la venta del bien revaluado y el que resultaría si el bien no se hubiera revaluado, neta del efecto impositivo antes calculado ( $61.250 - 21.437,50$ ).

1. Banco Cta. Cte. (+A) 145.000.  
Amort.Acum. (AVA) 56.250.  
A Maquinarias (A) 187.500.  
A Rdo. Vta. Bs. De Uso (+RP) 13.750.2.
- 2 Imp. A las Ganancias (+RN) 4.812,50.  
Pasivo por impuesto diferido (P)21.437,50.  
A Imp. A las Ganancias a pagar (+P) 26.250.3.
- 3 Saldo por revaluación (PN) 39.812,50.  
Resultados no Asignados (+PN) 39.812,50.7.

***Efecto del modelo de revaluación sobre los impuestos nacionales***

● Ganancias:

Art. 84 "... se dividirá el costo o valor de adquisición, de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos."

Al practicarse la revaluación seguramente se originarán diferencias entre el importe contable y la base impositiva de los bienes revaluados. La norma establece que en los casos en que tales diferencias tengan su contrapartida en el Saldo por revaluación, el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido se imputará al mismo Saldo por revaluación, sin afectar los resultados del ejercicio, de manera coincidente con el tratamiento establecido en la NIC – Normas Internacionales de Contabilidad – N° 12. Las posteriores reducciones del pasivo por impuesto diferido, originadas por la reversión de la diferencia temporaria deben incorporarse al resultado del ejercicio para compensar el mayor impuesto corriente que se genere en cada ejercicio por la imposibilidad de deducir fiscalmente la porción de la depreciación correspondiente a la revaluación.

Asimismo, las transferencias desde el Saldo de revaluación a resultados no asignados deben efectuarse netas del efecto del impuesto diferido.

Por otro lado, para el caso de entidades que tienen saldos de revalúos reconocidos por aplicación de la RT N° 10, la RT N°31 modifica la sección 8.2 de la RT N° 17 introduciendo la posibilidad de optar por reconocer los saldos de impuesto diferido que correspondan por los efectos residuales de dichos aumentos, ya sea que se adopte el modelo de revaluación o se mantenga el criterio de medición anterior a la incorporación del mismo. El reconocimiento de dicho saldo deberá ser tratado como un cambio de criterio, no obstante lo cual no deberá reconocerse un ajuste a los resultados de ejercicio anteriores sino que la contrapartida será el rubro Saldo por revaluación.

- **Ganancia Mínima Presunta**

Art. 4 “Los bienes gravados del activo en el país deberán valuarse al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio.”

En este sentido, se debe tomar como base imponible el valor residual del bien de uso sin el aumento generado por la aplicación del revalúo, evidenciando que lo establecido por la normativa contable no posee consecuencias fiscales.

- **Bienes, Acciones y Participaciones**

Art. 25 / Art. 22 Inc. h) “Cuando se trate de acciones se imputarán al valor patrimonial o proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida.”

Dado que el incremento del patrimonio de la sociedad, tiene un impacto directo sobre dicho tributo, implica un aumento de la obligación tributaria si se utiliza este método de

valuación de bienes de uso. En este sentido, dicho impacto llega a través del gravamen que deben abonar las sociedades como responsables sustitutos.

El cálculo del tributo, implica el pago de acuerdo con el valor del Patrimonio Neto de las sociedades, que coincide con el consignado en los estados contables del ente, y por ende, se incrementa si el patrimonio neto aumenta.

Por último, la utilización del revaluó podrá tener efectos sobre el monto deducible como honorarios de directores, toda vez que el mismo se calcula sobre el resultado contable. Existe una pequeña diferencia entre ambos resultados netos, pero que no influye impositivamente.

### ***El modelo de revaluación y el concepto de ganancia líquida y realizada.***

A los fines de definir el resultado distribuible, la ley de sociedades – Ley nº 19550 - establece en su artículo 68 que: “...*Los dividendos no pueden ser aprobados ni distribuidos a los socios, sino por ganancias líquidas y realizadas resultantes de un balance confeccionado de acuerdo con la ley y el estatuto, y aprobado por el órgano social competente...*” Fowler Newton considera que determinados resultados que se reconocen como tales en el sentido contable y que surgen, por ejemplo, como consecuencia del reconocimiento del cambio de los valores corrientes de determinados rubros, no se pueden considerar como realizados, en el sentido que no provienen de operación alguna con terceros. De allí que, en definitiva, el autor concluya en que todos los resultados realizados están devengados, pero no todos los resultados devengados están realizados.

Estos conceptos son relevantes al momento de definir el resultado distribuible, pero Fowler Newton también aclara que la norma recurre al concepto de liquidez y realización para definir la ganancia susceptible de ser distribuida y no para definir aquella que debe ser contabilizada o reconocida en los estados contables de un ente. Por ende debería informarse en los estados contables la restricción que exista en materia de distribución de dividendos, si corresponde.

Existen importantes diferencias entre la medición de los bienes de uso a su costo y la aplicación del modelo revaluación, en el primer caso, se reconocerá en el ejercicio de la venta un resultado que surja de comparar el valor de venta con su valor residual histórico a la fecha de la operación. Este resultado se considera como líquido, en el sentido de neto, y realizado, ya que proviene de una transacción con terceros, siendo

entonces susceptible de ser distribuido en los términos del art. 68 de la ley de sociedades comerciales.

En cambio, si el ente aplica el modelo de revaluación, y se reconoce un mayor valor contabilizándose un saldo de revaluación, éste se podrá mantener como tal o transferirse a resultados no asignados a medida que el bien se consume o al momento de la venta o baja. Esta situación implicará reconocer mayores depreciaciones o un menor resultado por venta del bien, en comparación con el caso anterior, mientras que el resultado devengado oportunamente como consecuencia del reconocimiento del aumento en el valor de bien e imputado al saldo de revaluación, nunca formará parte del resultado de ningún ejercicio. Este último tratamiento podría generar controversias con los accionistas que se consideren perjudicados por esta política, pudiendo inclusive derivar en reclamos judiciales tendientes a proteger el derecho al cobro de dividendos.

### ***Ajuste por inflación de Bienes de Uso.***

La RT N° 31 brinda la posibilidad para que todas las entidades puedan ahora utilizar el criterio alternativo de medición contable a valores razonables, que permitirá proveer mejor información contable y una oportunidad para lograr una mayor aproximación en la medición de los patrimonios de las entidades emisoras de estados contables, en especial frente a la continua pérdida del poder adquisitivo de la moneda producida en los últimos años, sin haberse admitido el método de ajuste por inflación.

Según la doctrina, es preferible que la medición contable de los bienes de uso sea a valores corrientes, porque los costos históricos en un contexto inflacionario no se aproximan a la realidad y no representan un valor presente, sino la porción no consumida de un costo pasado.

Para realizar el ajuste de los bienes de uso a valores corrientes, es necesario: Descomponer el importe activado por sus partidas según las fechas de erogaciones; asignar valor nulo a los ajustes parciales por inflación que se hubieran agregado al costo y considerar los criterios empleados para su medición y el poder adquisitivo en que se encuentra expresada.

Asimismo, se deben tener en cuenta las mejoras realizadas en los bienes, así como también las erogaciones realizadas, dentro de un determinado ejercicio, en aquellas reparaciones o mantenimientos efectuados que hayan provocado un aumento en el valor de la productividad del bien, generando un mayor valor.

Respecto a las depreciaciones de un período y la acumulada de los ejercicios, su ajuste por inflación y su conversión deberán realizarse respecto al valor corriente del

bien, siempre como límite su valor recuperable, ajustando cada partida separadamente según las diversas fechas de origen (en caso que estuviera conformado de esa forma).

### **Depreciaciones**

En cualquiera de los criterios y dependiendo de la naturaleza de los bienes, se deducirán las depreciaciones acumuladas hasta el cierre del período, computadas sobre el valor contable de tales bienes. Para el cómputo de las mismas, debe considerarse fundamentalmente la capacidad de servicio del bien, enmarcando su existencia en el tipo de explotación que corresponda, en base a los siguientes elementos de juicio: a) el valor de recupero que presumiblemente tendrá el bien cuando sea desafectado del servicio; b) la capacidad de servicio esperada durante la vida útil estimada asignada al bien, para ello se requiere considerar:

- la política de mantenimiento seguida por el ente;
- las situaciones que podrían provocar la obsolescencia del bien (por ejemplo, cambios tecnológicos o en el mercado de los bienes producidos por el ente mediante su empleo.
- la capacidad de servicio ya utilizada por el uso del bien en condiciones normales, lo que genera su desgaste o agotamiento
- los deterioros que pudiera haber sufrido el bien por averías u otras razones.
- la posibilidad de que algunas partes importantes integrantes de un bien posean un desgaste o agotamiento claramente diferenciables del resto de los componentes.

La depreciación deberá comenzar al momento de manifestarse cualquiera de los factores de pérdida del valor de los bienes, es decir, puede comenzar la depreciación al momento de la puesta en marcha, o desde la compra, producción de los bienes, aún cuando ellos no hubieran sido puestos en marcha. En caso de haberse contabilizado un revalúo técnico, las depreciaciones posteriores a esa fecha se computarán sobre la base de los importes surgidos de él. En caso de modificaciones de los elementos de juicio considerados para su determinación, deberán adecuarse en consecuencia las depreciaciones posteriores a la fecha de exteriorización de tales elementos. En todos los casos en que se produzca alguna de las circunstancias siguientes: a) el cambio de base de valuación o de reexpresión; b) extensión o reducción de vidas útiles asignadas; c) los cambios de métodos o criterios de depreciación; deberán identificarse y exponerse sus efectos. Con relación a las extensiones o reducciones de vida útiles asignadas así como en los casos de cambios en los métodos o criterios de

amortización deberá considerarse: a) redefinir, cuando resulte apropiado, el valor estimado de recuperación final del bien en cuestión, al ser desafectado; b) coherencia entre los efectos para el pasado y para el futuro de los cambios o reestimaciones efectuados; c) contar con suficientes elementos de juicio para formular un estudio que respalde las determinaciones de vida útil. Al igual que para el resto de los activos debe analizarse su valor recuperable.

## **6.- Análisis de Erogaciones realizadas con posterioridad a la Puesta en Marcha.**

El modelo de Revaluación para Bienes de Uso, excepto activos biológicos, presenta un cambio importante en la valuación de la información financiera, dado que abre un nuevo abanico de opciones para valorar parte importante de los activos fijos, tomando como base el valor razonable de los bienes al momento de la medición.

La RT N° 17 modificada por la RT N° 31 admite la opción de la revaluación sólo para los bienes de uso y las inversiones en bienes de similar naturaleza (excepto activos biológicos) realizada con posterioridad a su reconocimiento inicial como tales (a valor del costo de adquisición), consiste en reemplazar el valor contable del activo a ese momento por su valor revaluado, siendo este último el valor razonable al momento de la revaluación.

El valor razonable está dado por el importe al cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de contado, realizada en condiciones de independencia mutua.

Con respecto al tema de análisis, la RT N° 31 no presentó modificaciones con respecto a las erogaciones realizadas con posterioridad a la puesta en marcha como lo establece la RT 17.

### **PROCESO DE PUESTA EN MARCHA**

Se define el concepto de Puesta en Marcha, al período de comprobación que el activo funciona adecuadamente dentro de los parámetros especificados en el proyecto de construcción.

En tal período, normalmente ocurren:

- Costos de comprobación que el activo funciona correctamente
- Ingresos obtenidos por la venta de bienes producidos durante el proceso de puesta a punto del activo en cuestión.

En tal situación, los costos vinculados al proceso de puesta en marcha, deberán agregarse al costo del bien y, los ingresos, también vinculados a dicho proceso, deberán reducir dichos costos activables.

La fecha límite para la activación de un componente en el costo de incorporación de un bien es aquella en la cual el bien se pone en marcha; los gastos en que se incurra después de esa fecha serán considerados resultados del período al que se asignen, salvo que tales erogaciones constituyan mejoras para el bien en cuestión.

### **MEJORA**

Se considera mejoras las inversiones que aumentan la capacidad de servicio de las bienes, ya sea extendiendo la vida útil o incrementando su productividad. Como consecuencia de ello, al beneficiarse períodos futuros, el costo de la mejora se carga al activo. Conceptualmente la decisión sobre la activación de una inversión no debe depender de su magnitud, sin embargo por razones prácticas podría omitirse la activación cuando sus importes no sean significativos.

### **REPARACIONES**

Son las erogaciones que se producen con el objeto de "reparar" o reponer la capacidad de uso de un bien. La reparación es necesaria en los casos en que se producen daños a los bienes por algún accidente o hecho fortuito que redujeron o detuvieron dicha capacidad. No se traducen en mejoras y no pueden ser vinculadas con ningún ingreso o período en particular. Se cargan al resultado del ejercicio en el que se produce el hecho que origina la reparación.

### **MANTENIMIENTO**

Son las erogaciones que se realizan con el objeto de permitir el normal funcionamiento de los bienes de uso.

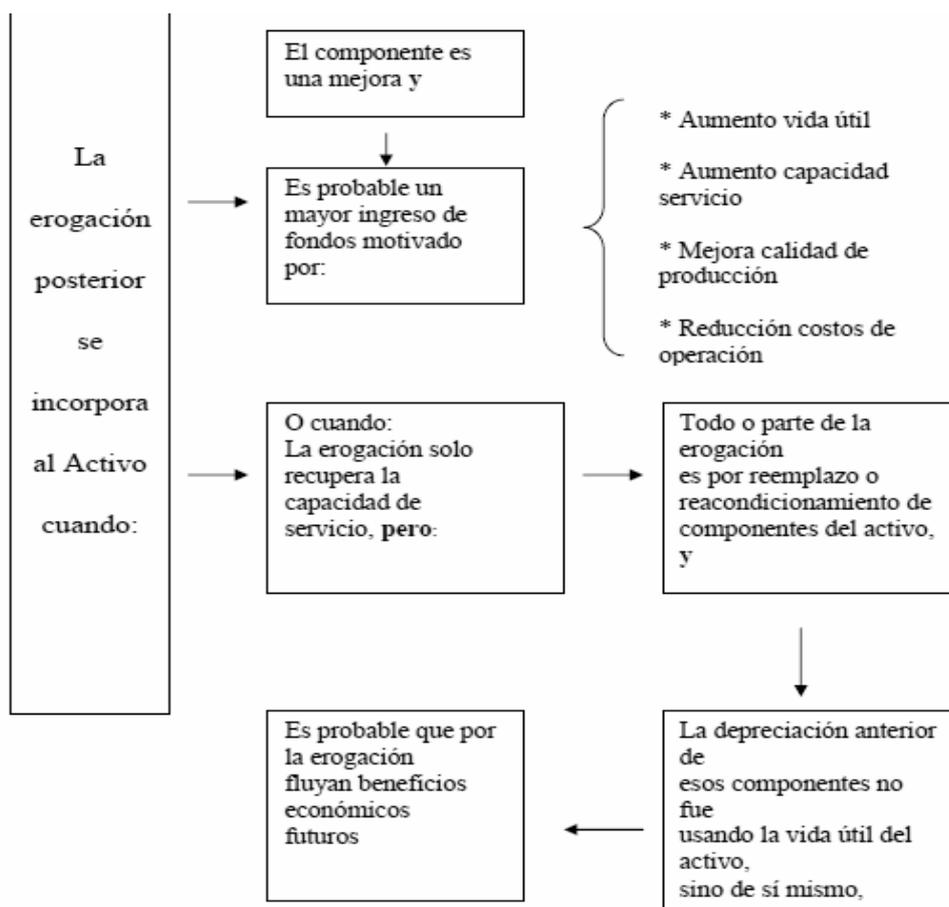
Constituyen resultados ordinarios del ejercicio en el que se presta el servicio de mantenimiento. En el caso de bienes de uso aplicados a la producción, el gasto de mantenimiento deberá formar parte del costo de los bienes producidos, en la proporción que corresponda.

En algunas empresas, las principales tareas de mantenimiento se efectúan en una parada de planta efectuada en determinada época del año. De manera similar,

algunos bienes (como los aviones) son retirados periódicamente de servicio para someterlos a revisiones periódicas programadas.

Como uno de los propósitos del mantenimiento es el recupero de la capacidad operativa perdida hasta el momento, no es adecuado:

- Diferir sus costos y absorberlos en el lapso que va hasta la siguiente parada; o
- Absorber los costos de mantenimiento erogados en un ejercicio económico a lo largo del mismo



TRATAMIENTO DE LOS BIENES DE USO EN NUESTRO PAIS EN COMPARACION CON LAS NIC – Normas Internacionales de Contabilidad -

CONCEPTO	RT	TRATAMIENTO	NIC	TRATAMIENTO
RECONOCIMIENTO	16	Reunir las características de Activo, es decir provenga de un hecho ya ocurrido y se tenga el control económico de los beneficios que produce el bien. Además ser susceptible de asignarle un valor o un costo	16 p. 7	(a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y (b) el coste del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.
MEDICIÓN INICIAL	17 4.1 i.f	Costo histórico para los adquiridos o producidos	16 p15	Costo

CONCEPTO	RT	TRATAMIENTO	NIC	TRATAMIENTO
COSTO DE BIENES ADQUIRIDOS	17 4.2.2	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Precio de compra en condiciones de contado</li> <li>• Impuestos y derechos aduaneros no susceptibles de recuperarse por el comprador</li> <li>• Costos de transporte</li> <li>• Los de carga y descarga</li> <li>• Los de montaje e instalación</li> <li>• Los de prueba y puesta a punto</li> </ul>	16	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Precio de compra, neto de descuentos y devoluciones</li> <li>• Los aranceles de importación</li> <li>• Impuestos no recuperables</li> <li>• Costos necesarios para ubicar el activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar</li> <li>• La estimación inicial (NIC 17) <ol style="list-style-type: none"> <li>1. costos de desmantelamiento y remoción del bien</li> <li>2. los de restauración del lugar sobre el que se asienta</li> </ol> </li> </ul>
MEJORAS	RT 17 5.11.1.1	<p>Se considerarán como parte del activo cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• aumentan la capacidad de servicio del bien</li> <li>• prolonguen su vida útil</li> <li>• mejores la calidad de producción</li> <li>• disminuyan los costos.</li> </ul>	16 i 7	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se activará si el desembolso que se vincula con partida ya existente es probable que generen beneficios económicos futuros derivables hacia la entidad y sean susceptibles de medición</li> </ul>

CONCEPTO	RT	TRATAMIENTO	NIC	TRATAMIENTO
				confiable.
MANTENIMIENTO		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Normales</li> <li>• Habituales</li> <li>• Necesarias</li> </ul> <p>Se relacionan con ingreso por lo tanto es un gasto</p>		Costos de mantenimiento y reparaciones deben cargarse a resultado
REEMPLAZO DE PARTES	CT 17 5.11.1.1.b	<p>Podrá considerarse a estas como mejoras si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La erogación es atribuible al reemplazo o reacondicionamiento</li> <li>• Las mismas han sido consideradas con una vida útil diferenciada de la de la totalidad del bien, en función de su propio desgaste</li> <li>• .es probable que genere beneficios económicos futuros</li> </ul>	16 i 13	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las partes reemplazadas son dadas de baja</li> <li>• Sus reemplazos son activados</li> </ul> <p>Para ello:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Deben segregarse del costo original del bien las partes que van a ser reemplazadas durante su vida útil</li> <li>• Las partes se deprecien en forma independiente de la vida útil total del bien</li> </ul>
REPARACIONES POR SINIESTROS		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fortuita</li> <li>• Infrecuente</li> </ul> <p>No se relaciona con ingreso por lo tanto es pérdida<sup>5</sup></p>		Costos de mantenimiento y reparaciones deben cargarse a resultado (la NIC 1 establece en su párrafo 85 que: "Un ente no presentará ninguna partida de
				ingresos o gastos como partida extraordinaria, ni en el cuerpo del estado de resultados ni en las notas" )

### NUEVO MÉTODO DE REVALUACIÓN DE BIENES DE USO

A los efectos de la valuación de los mencionados Bienes, tomando como eje la práctica del ajuste por inflación, debemos destacar que la Resolución no contiene en

todo su cuerpo normativo la palabra inflación, ya que el espíritu de la normativa no es modificar la unidad de medida con la que la RT N° 17 indica que deben valuarse los componentes del patrimonio. La RT N° 31 incorpora un mecanismo que permite poner en vigencia los valores de los bienes de uso, que habían quedado desactualizados.

La RT N° 17 en su apartado 3 menciona que la Unidad de Medida en contexto inflacionario o deflacionario debe ser en moneda homogénea, según los ajustes pertinentes de la RT 6, reconociendo como resultado los efectos de la exposición al cambio del poder adquisitivo de la moneda. La Federación Argentina de Consejos Profesionales - FACPCE - será la que tiene la potestad de determinar si la situación es estable (donde se toma moneda nominal) o es de cambio (moneda homogénea). Para ello tendrá diferentes variables mencionadas en la resolución, tales como los cambios generales en precios y salarios, se busca el refugio en moneda extranjera estable o en inversiones de capital, o las tasas del exterior son mucho más altas que las del país.

Hasta aquí, la normativa vigente antes del RT N° 31 pareciera que protege a estos activos de una valuación correcta respecto a ajuste inflacionario, sin proponer ningún ajuste en efecto de Valores Corrientes para este tipo de bienes. Pero, el Decreto 664/2003 prohíbe el ajuste por inflación en los balances, y obliga a las entidades públicas a no aceptar en caso de contener dicho ajuste. Esto implicó desde dicho año, las empresas no pudieron ajustar con el índice adecuado las valuaciones de los bienes de uso, ya que la RT N° 17 no dispone un ajuste en valores corrientes y la RT N° 10 que permitía un Revalúo Técnico también se encontraba derogado.

La nueva normativa incorpora, entre otros, el concepto de valor razonable para que los bienes de uso puedan ser valuados en función de valores de mercado, y optativamente al valor de costo (menos depreciaciones) que dispensa la RT N° 17, pero sin ajuste inflacionario.

Es menester entender que el espíritu de la norma contable surge de la evidente intención del legislador de facultar a las organizaciones a valorar los Bienes de Uso a valores vigentes de mercado – Valores Corrientes - , altamente distorsionados por los efectos de la inflación, y siendo ni más ni menos estos valores que estimaciones razonables practicadas por el órgano de administración de la sociedad, no siendo necesario que la tasación sea practicada por martilleros o agrimensores. (El punto 5.11.1.1.2.2. posibilita que los importes de los bienes revaluados por personal propio del ente o especialistas idóneos).

El mismo punto recién enunciado, establece que los bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual se podrán valorar al valor de mercado por la venta al contado de dicho bien. Básicamente, se trata de un método de Revaluación de los activos que simula el antiguo procedimiento que el Revalúo Técnico de la RT N° 10, pero con ciertas limitaciones y características que hacen que sea diferente.

En los sucesivos párrafos de la Resolución, se enumeran los valores de mercados que tanto la sociedad como asesores pueden tomar para realizar la revaluación de estos activos y se insiste con que la comparación contable deberá practicarse al cierre de cada periodo, y que si la misma difiere, o no representa razonablemente el valor de mercado del bien, deberá practicarse una nueva revaluación.

### **Que es el Valor Recuperable de los bienes de uso?**

Se entiende como valor recuperable al importe resultante de comparar al valor neto de realización (precio de venta menos todos los costos necesarios para concretar la misma) con el valor de utilización económica (valor estimado a partir de pericias calificadas) del bien. De estos dos se tomara el mayor para establecer el límite.

Cabe aclarar que al existir tanta variedad de bienes de uso, y al diferir tanto el valor de utilización económica que se le podrá dar dentro de una u otra empresa (para algunas empresas podrán ser consideradas chatarras lo que para otras puedan ser consideradas como el principal bien generador de riquezas), es razonable y por lo tanto el criterio mas aceptado, el de medir el citado monto en función del valor actual de los ingresos netos que podrá producir a futuro el bien que se encontrase bajo análisis.

### **Cuando se debe realizar la comparación con el Valor Recuperable?**

Según la resolución técnica N° 17, la comparación entre las mediciones contables debería realizarse cada vez que se preparen estados contables cuando el activo incluya cualquier intangible empleado en la producción o venta de bienes y servicios o un valor llave, en la medida que se deprecien a lo largo de más de veinte años desde la fecha de su incorporación al activo; o cuando existe algún indicio de que tales activos se hayan desvalorizado (o de que una desvalorización anterior se haya revertido). Tales indicios pueden ser tanto de origen interno como de origen externo. De origen interno son las evidencias claras de obsolescencia o daño físico, cuando existan planes de reestructuración o discontinuación, cuando existan evidencias de que lo producido por el bien de uso no cumple (o mejora) lo previsto inicialmente, y de

origen externo serán las variaciones comprobables de los precios de mercados de los bienes, cuando existan indicios de cambios importantes de tecnologías, cuando existan disminuciones en el valor total de las acciones no atribuibles a las variaciones de su patrimonio contable.

La comparación deberá realizarse bien por bien, o en su defecto, por grupo homogéneo de bienes.

#### Comparación con el Valor Recuperable

En primer lugar se debe aclarar que la reciente RT N° 31 permite la opción de utilizar para la medición de los Bienes de Uso, excepto activos biológicos, los siguientes modelos:

- ✓ Modelo de Costo
- ✓ Modelo de Revaluación (Es importante comprender que no es lo mismo que un revaluó técnico)

Esta norma establece un orden jerárquico según el cual se prioriza la utilización de valores de mercado por la venta al contado en un mercado activo, y en ausencia de ese mercado los valores revaluados se estiman a partir de técnicas de valuación basadas en ingresos netos futuros o costos de reposición luego de practicada la depreciación correspondiente.

Con el modelo de revaluación no se requiere la contratación de valuadores independientes (anteriormente se contrataba dicho profesional que determinaba el valor de tasación, calculado a partir de valores de reposición o reemplazo, considerando en relación con el estado físico de los bienes.)

Es una condición que el Valor Revaluado de los bienes, no debe exceder su valor recuperable, con las definiciones de VNR - Valor Neto de Realización - y Valor de Uso de la RT N° 17.

Cuando para elementos integrantes de bienes revaluados contabilizados en base al modelo de revaluación, deba reconocerse una pérdida por desvalorización o su reversión, producto de la aplicación del test de recuperabilidad, el tratamiento contable será el mismo establecido para la disminución del importe contable de un activo, como consecuencia de una revaluación y para la reversión de esa disminución en una revaluación posterior.

En caso que la entidad deje de efectuar revaluaciones, la misma deberá justificar detalladamente la razón, y deberá aplicar el modelo de costo original de manera de obtener una medición contable de los bienes por el menor importe entre:

La medición contable que el bien hubiese tenido si nunca se hubiera aplicado el modelo de revaluación (es decir, el valor residual del bien que resultaría de la aplicación del modelo de costo original neto de depreciaciones, a la fecha de la medición).

### **El valor recuperable.**

La entidad podrá dejar de aplicar el modelo de revaluación si el cambio da lugar a un mejor cumplimiento de los requisitos de la información.

### **Bajas de los Activos**

La norma dice en su punto 5.11.1.1.2.7 “Tratamiento del saldo por revaluaciones”: El saldo por revaluación de un elemento de bienes revaluados incluidos en el patrimonio neto, podrán ser transferido directamente a resultados no asignados, cuando se produzca la baja de ese elemento, o en un momento posterior. Esto podría implicar la transferencia total del saldo por revalúo recién cuando el activo sea retirado, o cuando la entidad disponga de él por su venta u otra razón, o en un momento posterior. Sin embargo, una parte del saldo por revalúo podrá transferirse a resultado no asignado, a medida que el activo sea consumido por la entidad. En ese caso, el importe a transferir del saldo por revaluación será igual a 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. Las transferencias desde el saldo por revaluación a los resultados no asignados, en ningún caso pasaran por el resultado del ejercicio.”

### **Desmantelamiento de bienes, tratamiento**

Según la RT N° 17, si bien no lo menciona expresamente, si lo hace para el cálculo de las depreciaciones, al momento de determinar el valor neto de realización que se espera tendrá el bien cuando se agote su capacidad de servicio, se deberá considerar entre otros componentes, y de existir, los costos de desmantelamiento del activo y de la restauración del emplazamiento de los bienes.

La NIC – Normas Internacionales de Contabilidad - 16 profundiza la medición de los activos de larga duración y considera parte de los bienes de uso al precio de

adquisición de los bienes, incluyendo todos los gastos necesarios para su puesta en marcha tales como impuestos y gastos de importación, todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar de destino, así como también la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal periodo. Luego de activados los costos, el bien se deberá contabilizar según su costo menos las depreciaciones acumuladas y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor.

Según esta NIC, las Revaluaciones de los Bienes de Uso deberán realizarse contra un valor razonable medido con la pericia adecuada. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.

Si la revaluación generase un resultado positivo, este aumento se reconocerá directamente en un resultado integral del periodo y se acumulara como un superávit por revaluación siempre y cuando anteriormente se haya generado un decremento sobre el mismo bien. Cuando la situación sea la inversa, es decir, que el importe en libros de los activos disminuya, tal disminución será reconocida en el periodo en el que se haya generado tal disminución. Pero si hubiese existido una revaluación positiva anterior, la disminución generada deberá bajar el saldo de la cuenta superávit por revaluación.

## **11. ARRENDAMIENTOS**

### **Concepto**

Se entiende por arrendamiento, cualquier acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de dinero (efectivo o rentas periódicas), el derecho a utilizar un activo durante un tiempo determinado, independientemente que el arrendador quede obligado a prestar sus servicios para la explotación y mantenimiento del activo.

### **Clases de arrendamientos:**

#### **Arrendamiento financiero (Leasing)**

Es una operación financiera donde los empresarios (arrendatarios financieros) obtienen bienes a cambio del pago de una renta periódica que cubre el valor del bien y las cargas financieras (intereses) que se pacten en contrato, al arrendador financiero suele incorporar una opción de compra de dicho activo al finalizar el arrendamiento por su valor residual, de tal modo que en esta operación se transfieren todos los riesgos y beneficios del activo al arrendatario.

Dicha transferencia de riesgos y beneficios se presumirá aunque no exista opción de compra, en los siguientes casos:

Contratos de arrendamiento donde la propiedad del activo se transfiere o se deduzca que se vaya a transferir al arrendatario al finalizar el arrendamiento.

Contratos de arrendamiento en los que el plazo coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo (tiempo que es rentable), y por ello no pueda ser transferido a un tercero porque ya no tiene valor.

En los casos donde, al comiendo del arrendamiento, el valor de los pagos mínimos acordados suponga el valor total razonable del bien arrendado.

Cuando existan especiales características en el bien arrendado que sólo den la opción de su uso al arrendatario.

El arrendatario puede cancelar el contrato y por ello asumir las pérdidas que se produzcan por dicha cancelación.

Los resultados que se obtengan por las alteraciones en el valor razonable del importe residual (valor de la opción de compra del bien al finalizar el arrendamiento) recaen sobre el arrendatario.

El arrendatario, tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento en un segundo periodo, con unos pagos inferiores a los habituales de mercado.

### **Contabilidad del arrendatario**

El arrendatario registrará en contabilidad en el comienzo del arrendamiento, un activo de acuerdo a la naturaleza del bien arrendado (inmovilizado tangible o intangible) y un pasivo financiero con el mismo importe, que será el menor de entre el valor razonable

del activo arrendado y el valor inicial de los pagos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra (cuando no existan dudas razonables de que se haga) y cualquier importe que se haya garantizado, excluyéndose las cuotas contingentes (que varían en el tiempo), el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador.

Cuotas de carácter contingente: Pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que varía a lo largo del tiempo.

Los gastos directos que se pudieran producir al inicio del arrendamiento en los que incurra el arrendatario se considerarán como mayor valor del activo.

Para calcular el valor actual del activo se utilizará el tipo de interés acordado en el contrato, si no se pudiera determinar, se utilizaría el tipo de interés del arrendatario para operaciones similares.

La carga financiera (intereses) se distribuirá a lo largo de todo el arrendamiento y se cargará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el cual se devengue, aplicando el método de tipo de interés efectivo.

Las cuotas contingentes (que no son fijas varían en el tiempo) serán gastos del ejercicio.

El arrendatario aplicará en su contabilidad los criterios de amortización, deterioro y baja que correspondan al activo, y a la baja de los pasivos financieros lo dispuesto en el apartado 8.10.5 "Baja de pasivos financieros de la norma sobre instrumentos financieros".

## **12. DOCTRINAS SOBRE CRITERIOS DE VALUACION**

### **TEORÍA CONTABLE:**

Establece un modelo sobre el cual se debe trabajar:

MONEDA: Se utiliza la moneda legal del país con el que se está trabajando. Por el principio de "prudencia" los Activos en moneda extranjera se valúan a precio de compra y los Pasivos en valor venta.

### **12.1 CORRIENTE ORTODOXA PURA:**

Se basa en la “moneda corriente” de todos los días. En los principios de contabilidad lo importante es el valor histórico. Además al igual que todas las corrientes afirma que hay que mantener el capital financiero (el aportado por los socios - capital a mantener).

### **12.2 CORRIENTE ORTODOXA EVOLUCIONADA:**

Acepta los principios contables generalmente aceptados pero el valor de la moneda es en “homogénea ó constante” (el valor actual). Inflaciona los valores. Acepta que los saldos del PN cambian su valor, la valuación no es histórica sino que está reexpresada al día de la fecha. El capital a mantener también es el financiero.

### **12.3 CORRIENTE RENOVADORA PRUDENTE:**

Acepta los principios contables generalmente aceptados y la inflación y agrega que el valor de los bienes está definido también por los valores de mercado y no por lo calculado.

### **12.4 REVALÚOS TÉCNICOS**

Desde el punto de vista contable, revaluar es volver a valorar un bien en existencia, siendo la tarea de asignar valor a algo. Un revalúo brinda un valor, del presente al bien de uso en cuestión.

Los Revalúos deben aplicarse de acuerdo a las normas contables vigentes.

A partir del momento en que entra en vigencia de la RT N° 31, sancionada el 25 de noviembre de 2011 por la (FACPCE) Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas se modifica a las Resoluciones Técnicas N° 9, 11, 16, 17.

Acercándose de esta manera a las (NIF) Normas internacionales de información financiera, que contemplan la aplicación opcional de un modelo de revaluación para los bienes de uso, excepto activos biológicos.

De esta manera, se contribuye a lograr una mayor uniformidad en relación a los criterios de medición aplicables para los entes de nuestro país, siendo que antes de la sanción de la RT 31, el criterio de medición al costo era el único admisible para la medición periódica de los bienes de uso e inversiones en bienes de similar naturaleza, excepto activos biológicos.

De este modo al incorporar el modelo de revaluación el mismo implica un gran aporte para muchos entes que, con la aplicación del criterio de medición al costo, reflejaban un patrimonio muy alejado de su valor de mercado, enfrentando así inconvenientes para lograr financiación y calificación para ciertos negocios. La situación se agrava aún más si a lo expresado anteriormente le sumamos la falta de reexpresión por inflación de la información contable desde Octubre de 2003, la que permanece hasta hoy en un contexto de estabilidad monetaria.

De acuerdo a la Resolución CD N° 127/2011 (del 21/12/2011) por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Primera parte...Art. 2°. Tendrá vigencia para estados contables anuales o períodos intermedios correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2012, admitiéndose su aplicación anticipada... La Inspección General de Justicia (IGJ) a la fecha no emitió ninguna normativa legal al respecto.

**En síntesis, las conclusiones a las que se pueden arribar sobre los Criterios de Valuación, según las distintas corrientes o doctrinas, son:**

**Corriente Ortodoxa pura:** se refiere a la valuación de los bienes de uso al costo histórico (precio de compra más gastos necesarios para ser utilizados económicamente y puestos en servicio), menos depreciación acumulada (si corresponde).

**Corriente Ortodoxa Evolucionada:** se reexpresan el costo y la amortización acumulada a moneda de un mismo poder adquisitivo (ajuste por inflación).

**Corriente Renovadora Prudente:** se miden a valores corrientes a la fecha de los EECC (valor reposición en el estado en que se encuentren o valor técnico).

**Revalúo Técnico,** el criterio de medición así llamado correspondía a la RT 10, derogada por la RT 17.

Si nos referimos al nuevo método de revaluación opcional para bienes de uso, introducido por la RT N° 31, dicho criterio se basa en el valor razonable, que puede definirse como “el importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de contado y realizada en condiciones de independencia mutua.”

Las diferencias de valor generadas por éste método se contabilizan en una cuenta llamada “Saldo por Revaluación” integrante del Patrimonio Neto, rubro “Resultados Diferidos”

A los fines de la obtención del valor razonable, la norma sugiere contar con el apoyo de un tasador externo (Inmobiliarias, si es un inmueble o un ingeniero o técnico, si son maquinarias), aunque se puede optar por el asesoramiento de personal propio. De cualquier manera, la aplicación de este método debe ser aprobada por el órgano de Administración, y debe redactarse una política contable escrita al respecto, que describa el método o técnica de valuación adoptada y que establezca mecanismos de monitoreo y confirmación de la aplicación de dicha política.

La frecuencia de las revaluaciones a practicar dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los bienes en cuestión, haciendo hincapié en la significatividad de dichos cambios.

La norma establece entonces, que en tanto no se produzcan modificaciones significativas en los valores razonables de los bienes, las revaluaciones anuales no son necesarias, estimándose que puede ser suficiente aplicarlas con una frecuencia de entre tres y cinco años. Cabe agregar, que la resolución establece que el modelo de revaluación, una vez adoptado, debe ser aplicado por clases de activos, es decir, al conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de la empresa.

#### **12.4.1.1 Bases para el cálculo de los valores revaluados**

Los importes revaluados de bienes de uso podrán obtenerse por el trabajo realizado por personal propio o mediante servicios de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad. La información que surja de este trabajo deberá estar documentada.

La determinación de los importes revaluados de bienes de uso (excepto activos biológicos), debe hacerse en función de las siguientes bases, en orden jerárquico:

- Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual: se determinarán en base al valor de mercado por la venta al contado en dicho mercado de los bienes motivo de la revaluación.
- Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe dicho mercado activo para bienes nuevos (sin uso) equivalentes en capacidad de servicio a los que son motivo de la revaluación: se determinarán

en base al valor de mercado por la venta al contado en dicho mercado de los bienes nuevos equivalentes en capacidad de servicio, neto de las depreciaciones acumuladas que corresponda calcular para convertir el valor de los bienes nuevos a un valor equivalente al de los bienes usados motivo de la revaluación, a la fecha en que dicha revaluación se practique. Deberá considerarse el valor de mercado de cada bien tal como lo utiliza la entidad, aunque puede dividírsele en partes componentes susceptibles de venderse separadamente, como punto de partida para determinar los valores residuales equivalentes. Para el cálculo de las depreciaciones acumuladas se deberá considerar la incidencia de todos los factores que contribuyen a su mejor determinación, entre ellos, desgaste, deterioro físico, desgaste funcional, obsolescencia o deterioro tecnológico.

- Bienes para los que no existe un mercado activo en las formas previstas en los apartados a) y b) anteriores<sup>1</sup>. Se determinarán: (i) al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (por ejemplo flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos); o (ii) al importe estimado a partir de un costo de reposición, pero computando las depreciaciones que correspondan según la vida útil ya consumida de los bienes, considerando para su cálculo la incidencia de los factores mencionados en el apartado b).

Un mercado activo es aquél en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información para fijar precios sobre una base de negocio en marcha.

#### **12.4.1.2 Diferencias de valor generadas por el revalúo técnico.**

El saldo por revaluación de un elemento de bienes revaluados, incluido en el patrimonio neto, podrá ser transferido directamente a resultados no asignados, cuando se produzca la baja de ese elemento, o en un momento posterior. Esto podría implicar la transferencia total del saldo por revaluación recién cuando el activo sea retirado, o cuando la entidad disponga de él por venta u otra razón, o en un momento posterior. Sin embargo, una parte del saldo por revaluación podrá transferirse a resultados no asignados, a medida que el activo sea consumido por la entidad. En ese caso, el importe a transferir del Saldo por Revaluación será igual a 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. Las transferencias desde el Saldo por revaluación a los resultados no asignados, en ningún caso pasarán por el resultado del ejercicio. Un cambio entre las alternativas de mantener el Saldo por revaluación o transferirlo a resultados no asignados ya sea por retiro, disposición o consumo, constituye un cambio de política contable y, por lo tanto, deberá aplicarse el tratamiento dispuesto en la Sección 4.10 (Modificaciones de resultados de ejercicios anteriores) El saldo por revaluación no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal. Es decir, aun cuando la totalidad o una parte del saldo por revaluación se relacione con activos que se consumieron o fueron dados de baja, la posibilidad de su distribución o capitalización sólo podrá darse a partir del momento en que la entidad decida su desafectación mediante su transferencia a resultados no asignados.

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, neto del efecto de imputar al referido saldo por revaluación el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido. Cuando la política contable de una entidad sea no transferir el Saldo por revaluación a los resultados no asignados a medida que se consumen los activos revaluados que dieron origen al Saldo por revaluación, o bien efectuar la transferencia a resultados no asignados recién cuando esos activos revaluados se den de baja, igualmente será necesario calcular la porción del Saldo por revaluación correspondiente al valor residual de la revaluación practicada a uno o más elementos de bienes revaluados, para proceder a su disminución cuando ello corresponda por aplicación de las normas indicadas en 5.11.1.1.2.6 (Contabilización de la revaluación) o por otras razones.

#### **12.4.1.3 Periodicidad de las revaluaciones**

La RT N° 31 establece en su sección 5.11.1.1.2.3 que para los activos que experimenten variaciones no significativas en su valor razonable, puede ser suficiente practicar revaluaciones con una frecuencia de entre tres y cinco años.

Las revaluaciones se harán con una regularidad que permita asegurar que el importe contable no difiera significativamente del valor razonable a la fecha de cierre del período o ejercicio. En consecuencia, la frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de bienes revaluados. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe contable, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de

los bienes revaluados, experimentan cambios significativos y frecuentes en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones cada vez que se presenten estados contables.

### **13. Medición contable posterior a su reconocimiento inicial.**

#### **Modelo de Costo**

“Su medición contable se efectuará al costo original menos la depreciación acumulada. Las erogaciones posteriores al reconocimiento inicial de un activo se incorporarán como un componente de éste cuando:

El desembolso constituya una mejora y sea probable que el activo genere ingresos netos de fondos en exceso de los originalmente previstos, ya sea por:

- Un aumento en la vida útil estimada del activo (respecto de la original); o un aumento en su capacidad de servicio; o
- Un aumento en su capacidad de servicio; o
- Una mejora en la calidad de la producción; o
- Una reducción de los costos de operación; o cuando:

Las erogaciones se originen en tareas de mantenimiento o reacondicionamiento mayores que sólo permitan recuperar la capacidad de servicio del activo para lograr su uso continuo, pero:

Una medición confiable indique que toda la erogación o parte de ella es atribuible al reemplazo o reacondicionamiento de uno o más componentes del activo que el ente ha identificado;

La depreciación inmediatamente anterior de dichos componentes no haya sido calculada en función de la vida útil del activo del cual ellos forman parte, sino de su propio desgaste o agotamiento y a efectos de reflejar el consumo de su capacidad para generar beneficios que se restablece con las mencionadas tareas de mantenimiento; y

Es probable que como consecuencia de la erogación fluyan hacia el ente beneficios económicos futuros.

Las restantes erogaciones posteriores a la incorporación del bien se considerarán reparaciones imputables al período en que éstas se lleven a cabo. “

Su medición contable se efectuará al costo original menos la depreciación acumulada.

### **Tratamiento de la depreciación acumulada**

“Cuando se revalúe un elemento integrante de los bienes de uso la depreciación acumulada a la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

recalcularse proporcionalmente a la revaluación que se practique sobre el importe contable de origen del bien, de manera que el importe residual contable de dicho bien después de la revaluación, sea igual a su importe revaluado.

eliminarse contra el valor de origen del activo, de manera que lo que se revalúa sea el importe contable neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

El monto del ajuste en la depreciación acumulada, que surge del recalcule o de la eliminación que se indican en a) y b), forma parte del incremento o disminución a registrar en el importe contable del activo.”

### **Los requisitos para la contabilización de revaluaciones, son:**

Aprobación del respectivo órgano de administración:

- a) Apropiada documentación de respaldo
- b) Una política contable escrita y aprobada por el mismo órgano de administración, que describa el método o la técnica de valuación adoptada.
- c) Mecanismos de monitoreo y confirmación de que dicha política contable haya sido aplicada en la preparación de los estados contables.

Cuando se incremente el importe contable de un elemento integrante de una clase de bienes de uso como consecuencia de una revaluación, en la primera oportunidad en que se adopte tal criterio, tal aumento se acreditará directamente a una cuenta que se denominará Saldo por revaluación, integrante del patrimonio neto, que se expondrá en el rubro Resultados diferidos (Sección B.2. del capítulo V – Estado de evolución del patrimonio neto de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9). Si existiera una desvalorización contabilizada en el pasado para los mismos bienes que se revalúan, en primer lugar deberá recuperarse tal desvalorización con crédito al resultado del

ejercicio y luego proceder a la contabilización de la revaluación, imputando la diferencia remanente al referido Saldo por revaluación.

En posteriores revaluaciones, el incremento también se reconocerá mediante una acreditación a la cuenta de Saldo por revaluación antes mencionada. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que constituya una reversión de una disminución por un ajuste por baja de valor del mismo bien, que haya sido reconocido en resultados.

Cuando la revaluación de un activo origine la recuperación de pérdidas por desvalorización o baja de valor reconocidas para ese mismo activo en el resultado de un período anterior, 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.

Cuando se reduzca el importe contable de un activo como consecuencia de una revaluación, en la primera oportunidad en que se adopte tal criterio, tal disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio.

En posteriores revaluaciones, en caso de requerirse una disminución del último valor revaluado, ésta se imputará como un débito al Saldo por revaluación existente, y el remanente de dicha disminución, si lo hubiere, será reconocido en el resultado del ejercicio. El mencionado débito no podrá superar el monto de la revaluación neta de su depreciación, contenido en el importe contable del correspondiente activo.

Cuando para elementos integrantes de bienes revaluados contabilizados en base al modelo de revaluación, deba reconocerse una pérdida por desvalorización o su reversión, producto de la aplicación de las normas de la sección 4.4. (Comparaciones con valores recuperables), el tratamiento contable será el mismo establecido en los párrafos precedentes para la disminución del importe contable de un activo como consecuencia de una revaluación y para la reversión de esa disminución en una revaluación posterior.

Las comparaciones entre importe revaluado e importe contable anterior a la revaluación deben efectuarse bien por bien, a los efectos de la contabilización de la contrapartida (saldo por revaluación o resultados) tanto en la primera oportunidad en que se aplica el modelo como en las posteriores.

## **Contabilización de la revaluación**

El revalúo técnico no es una ganancia pero sí se toma para revertir pérdidas de resultado de ejercicios anteriores.

## **Propiedades de inversión**

Se incluyen en esta sección las propiedades que se encuentren alquiladas a terceros a través de un arrendamiento operativo o se mantienen desocupadas con fin de acrecentamiento de valor a largo plazo, hasta su venta, con prescindencia de si ese destino de los bienes se corresponde o no con la actividad principal del ente.

No se incluyen en esta sección las propiedades de inversión que estén siendo utilizadas transitoriamente por su dueño en la producción o suministro de bienes o servicios o para propósitos administrativos, hasta que se decida su venta, las cuales se consideran bienes de uso y su medición contable se efectuará aplicando los criterios descritos en la sección 5.11.1 (Bienes de uso excepto activos biológicos).

Activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)

Se incluyen en esta sección los activos no corrientes (excepto participaciones permanentes en otras sociedades y participaciones no societarias en negocios conjuntos) mantenidos para la venta y los bienes retirados de servicio.

Se consideran activos no corrientes mantenidos para la venta a aquellos que cumplen con las siguientes condiciones:

El activo debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos;

Su venta debe ser altamente probable;

debe esperarse que la venta se produzca dentro del año de la fecha de la clasificación.

No se incluyen en esta sección las propiedades adquiridas con el propósito de venderlas en el curso normal de las operaciones del negocio o que se encuentren en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta, todas las cuales se

considerarán bienes de cambio y su medición se efectuará aplicando los criterios descritos en la sección 5.5 (Bienes de cambio)

## **EXPOSICION**

Resolución Técnica N° N° 31 también modifica la exposición del Estado de Situación Patrimonial según la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9

La nueva exposición en rubros es la siguiente:

<b>ACTIVO</b>	<b>PASIVO</b>
A1. Caja y Bancos	B1. Deudas
A2. Inversiones (redefinido)	B2. Previsiones
	C. PARTICIPACIÓN DE TERCEROS SOBRE EL PATRIMONIO DE SOCIEDADES CONTROLADAS
A3. Créditos	D. PATRIMONIO NETO
A4. Bienes de Cambio	Aporte de los propietarios a) Capital b) Aportes Irrevocables c) Prima de Emisión
A5. Bienes de Uso (redefinido)	Resultados Acumulados a) Ganancias Reservadas b) Resultados Diferidos (redefinido) c) Resultados No Asignados
A6. Propiedades de Inversión (incorporado)	
A7. Activos Intangibles	
A8. Otros Activos (redefinido)	
A9. Llave de Negocio	

## **SEGÚN EL DESTINO DE LOS BIENES**

Debe considerarse que bienes de una misma clase puede tener diferentes destinos dentro de la empresa como puede ser el caso de los inmuebles y que éstos pueden requerir la aplicación de distintos criterios de valuación, el caso de una empresa que tenga dos inmuebles iguales solo que uno lo utiliza para la comercialización y venta y el otro para la explotación, siempre que se presenten casos como éste, le corresponderán distintas mediciones en función de su destino.

Cada rubro de un balance tendrá su propia representación y el valor será estimado de acuerdo a la naturaleza de los mismos, a un momento dado de la existencia de la empresa y a los factores que pueden influir en ella.

El valor estimado que hemos mencionado recibe varias clasificaciones como por ejemplo:

### **VH (valores históricos)**

Donde ésta valúa a los componentes patrimoniales a valor de (COSTOS) reconociendo resultados en la venta o baja del bien.

### **VC (valores corrientes)**

Dónde ésta reconoce los aumentos o disminuciones del valor (VALORES CORRIENTES o del PRESENTE) provocando una adelanto de resultados respecto a los valores históricos o corriente tradicional.

Para mejorar la valuación del patrimonio la FCPCE instauró la aplicación de VC (valores corrientes) a las distintas partidas.

Al momento de determinar el valor corriente de los elementos que componen el patrimonio deben considerarse las características de cada uno de ellos.

Existen varios criterios para determinar el valor corriente de los componentes del patrimonio.

A continuación mencionaremos algunos de ellos:

### **VNR (valor neto de realización)**

Es el precio de venta al contado de sus bienes menos los gastos necesarios para realizarla. Es un valor de salida.

### **CR (costo de reposición o reproducción)**

Costo de reposición: es lo que costaría volver a adquirir el bien a precio Vigente en el mercado al momento en que se hace la medición. Estos pueden obtenerse de lista de precios de proveedores, etc.

Costo de reproducción: es lo que costaría volver a producir o fabricar el mismo bien en base a los costos de la materia prima, mano de obra, gastos de fabricación, vigentes en el mercado al momento de la medición.

También son aplicables para los bienes de cambio con esfuerzo para la venta.

### **VA (valor actual)**

También llamado valor descontado o presente se utiliza en matemática financiera para hallar a valor de hoy un importe a pagar o recibir en el futuro, utilizando al momento de medición una tasa de descuento vigente.

### **VPP (valor patrimonial proporcional)**

Mide la proporción que le corresponde a cada acción sobre el PN (patrimonio neto) de entes en base al total del PN dividido la cantidad de acciones en circulación que posee.

### **VALOR DE ENTRADA**

Son los precios de compra o adquisición en el mercado de los bienes del ente, en las condiciones de contado. Con este valor designamos a los costos de reposición y de producción.

### **VALOR DE SALIDA**

Son los precios de venta en el mercado de los bienes del ente, en las condiciones de contado, designados como valor neto de realización.

Primeramente vale aclarar que en lo relacionado a la medición de un activo, éste nuevo criterio general alternativo de medición que consiste en aplicar a un bien de uso con posterioridad a su reconocimiento inicial (al costo), un “valor revaluado”, surgido de considerar a dicho momento su “valor razonable” (\*), es aquel que la entidad recibirá por vender el activo o el bien o bienes en un mercado activo(\*\*), al de bienes semejantes a los que se poseen, considerando una eventual reposición.

Nuestra opinión avala el criterio que servía de pauta cuando se aplicaban “Revalúos Técnicos”, que fue siempre el “valor de reposición” a nuevo, o uno equivalente a la “capacidad de servicio” en la que se encontraba el o los bienes que poseía la empresa en cuestión.

(\*)“Valor Razonable” término que define al importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas debidamente informadas en una transacción de contado realizada en condiciones de independencia mutua. (Véase RT N° 17; norma 5.11.1.1.2.1., Criterio General, primer párrafo).

Algunas Limitaciones: que impone la norma – y su interpretación – para la aplicación generalizada del antedicho concepto del “valor razonable”: éste será inaplicable toda vez que la contribución de tales bienes – luego de considerar el plus del revalúo incorporado - genere incertidumbre; es decir exista alta probabilidad de no concreción de su recupero en términos de futuros flujos de efectivo; incluso, una vez revaluado, si se advierte aquella dificultad no podrá continuarse con el procedimiento.

Vale recordar que nuestras normas contables – conceptúan **ACTIVOS** – estableciendo que: “... se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito no existe un activo para el ente en cuestión”; y luego. “ La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa -venta- o indirecta - empleo productivo –”. (Véase: RT N° 16; Marco Conceptual; Secc. 4.1.1.).

Si una empresa decide revaluar un bien o sus bienes según la norma, no debería estar interesada en disponer de ese/esos bienes (venderlos), sino por el contrario, continuar usándolos o sea que la revaluación debe ser conceptualmente compatible con el concepto de “negocio o empresa en marcha”, revalorizando así el reconocimiento contable del valor de su patrimonio.

La anterior doctrina hablaba del **Valor de Utilidad Económica (VUE)** como límite del valor que debían tener los bienes revaluados, considerando la capacidad del ente de absorber con sus ingresos operativos las nuevas depreciaciones surgidas del revalúo.

Las bases en el siguiente orden que pueden tomarse como referentes para el cálculo del importe a revaluar, entendiéndose por dicho orden darle prioridad a datos de entrada observables (información de mercado) por sobre los no observables (datos de mercado no disponibles, que se reemplazarían por estudios o estimaciones de expertos) expresados en RT N° 17; sección 5.11.1.1.2.2.

restable y con volúmenes de transacciones importantes), considerando su actual condición (capacidad de servicio semejante a los bienes a revaluar) y su precio de venta al contado.

Bienes para los que no existe un mercado activo, considerando su actual condición (capacidad de servicio semejante a los bienes que se poseen a revaluar), pero que sí existan nuevos. En estos casos se tomará su precio de venta al contado deduciéndose las depreciaciones acumuladas necesarias, considerando a estos efectos respecto del bien poseído: desgaste funcional; deterioros o averías físicas; obsolescencia; para obtener un valor equivalente al de aquéllos.

Tratándose de bienes que no puedan encuadrarse en las categorías anteriores como por ejemplo: los de características particulares (como aquellos fabricados especialmente para el tipo de actividad que se trate), y que solo pueden ser vendidos como una determinada unidad de producción o servicios y raramente en forma aislada

***Podrá recurrirse a:***

Alguna de las técnicas de flujo descontado de fondos que se espera dichos bienes generarán;

Ingresos estimados producidos por dichos bienes deducidos los gastos operativos (costos, estructura) que sean aplicables;

Estimando un costo de reposición de contado considerando la vida útil transcurrida (depreciación acumulada según los factores considerados en el punto b) que sean aplicables.

## **(\*\*) Mercado Activo**

La RT N° 31 define a un “mercado activo” como “aquél en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información para fijar precios sobre una base de un negocio en marcha”.

En lo opción a) el valor razonable más apropiado parece ser el Valor de Realización aunque sin descontar los gastos de desapoderamiento; o sea no un VNR sino un VR; en los restantes b) y c) excepto cuando se menciona flujo de fondos o ingresos estimados, primaría el costo de reposición neto de las depreciaciones que corresponda computarle.

En caso de existir más de un mercado activo o al que tuviere acceso la entidad en su proceso de consulta, deberá considerar las siguientes opciones:

. Preferentemente; un mercado importante por su volumen y nivel de actividad del activo buscado (mercado activo);

. Sucedáneo; el mercado más ventajoso que maximizaría el importe que se recibiría por vender el activo, neto de los costos de transacción y los costos de transporte.

(Véase para los puntos anteriores RT N° 17; Sección 5.11.1.1.2.2.).

## **BALANCE GENERAL**

Exposición en el modelo de revalúo.

Los Bienes de Uso se expondrán, como siempre, dentro del Activo No Corriente.

En caso de que el bien sea destinado a la venta podrá ser expuesto dentro del activo corriente.

También pueden ser expuestos, cuando están destinados a la venta, en Otros Resultados.

Los SALDOS POR REVALUACION serán expuestos dentro del Patrimonio Neto en forma separada del Resultado del Ejercicio y de los Resultados Acumulados.

Los efectos que provoquen las revaluaciones de Bienes de Uso al modificar las diferencias entre el importe contable y la base impositiva de los bienes revaluados se contabilizarán y expondrán de acuerdo a la contabilización del impuesto a las ganancias por el método del diferido.

Exposición en el modelo de revalúo.

Conocido el estado de evolución del patrimonio neto, podemos analizar la influencia de la nueva norma de medición de Bienes de Uso en el mencionado estado de evolución del patrimonio neto.

La aplicación de la RT N° 31 establece que cuando se incremente el valor de los Bienes de Uso sin que exista desvalorización anterior de los mismos, este mayor valor se manifestará en la partida Saldo por revaluación, integrante del patrimonio neto, que se expondrá en el rubro resultados diferidos. Este saldo por revaluación incorporado por la RT N° 31, representa como mínimo el valor residual de la revaluación menos el efecto de la constitución del pasivo por impuesto diferido que origina la revaluación.

La normativa fija que el saldo por revaluación, incluido en el patrimonio neto podrá:

- Ser mantenido indefinidamente por el ente dentro del patrimonio neto;
- Ser transferido directamente a resultados no asignados en los siguientes casos:
  - . Cuando se produzca la baja por disposición o retiro.
  - . En la medida que el activo sea consumido, sólo por la diferencia entre la depreciación calculada a partir del valor revaluado del activo y la depreciación que hubiera resultado sobre la base de su costo original.

Los traspasos, del saldo por revaluación a los resultados no asignados en ningún caso pasarán por el resultado del ejercicio. Como tampoco dicho saldo será distribuible ni capitalizable, mientras permanezca como tal. Sólo puede distribirse o capitalizarse cuando el ente decida la desafectación mediante la transferencia a resultados no asignados.

***Además en la información complementaria se expondrán:***

Las fechas a las cuales se practicaron la revaluación, indicando si el revalúo fue practicado con personal propio o fue realizado por un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia con el ente;

Referencia de los métodos utilizados en la estimación del valor razonable de los bienes revaluados;

Declaración acerca de la medida en que el valor razonable de los bienes revaluados fue determinado a precios en un mercado activo, o a transacciones de mercado recientes, realizadas entre partes debidamente informadas e independientes o si se utilizaron otras técnicas para la medición;

Indicación, para cada clase de Bienes de Uso (excepto activos biológicos) que se hayan revaluados, el importe que hubiera correspondido informar en el estado de situación patrimonial si no se hubiera efectuado la revaluación;

Manifestación de los movimientos del saldo por revaluación registrados durante el ejercicio, y también expresamente indicado que su saldo no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal;

Si se optare por no transferir el saldo originado por la revaluación a los resultados no asignados deberá exponerse la vida útil consumida y el importe que pudo haberse transferido.

## **ESTADO DE RESULTADOS**

El Estado de resultados suministra información sobre las causas que generaron el resultado atribuible al período.

Las depreciaciones de los Bienes de Uso, que no forman parte del costo de producción de bienes y servicios, son gastos que integran el resultado del ejercicio y se clasifican dentro de los resultados ordinarios.

En el capítulo IV de la RT N° 8 se menciona la clasificación a las depreciaciones dentro de los resultados ordinarios.

La RT N° 9 capítulo IV, punto B, anuncia de los resultados ordinarios entre los cuales se encuentran los gastos de comercialización y administración que incluyen a las depreciaciones de Bienes de Uso.

Cuando un ente escoge el modelo de revalúo cabe la aplicación del inciso b) de la sección 5.11.1.1.2.4 (sobre el tratamiento de la depreciación acumulada) de la RT 31, que especifica: "...debe eliminarse contra el valor de origen del activo, de manera que lo que se revalúa sea el importe contable neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo". Aumentando el Valor de la Depreciación del bien y este valor se verá reflejado en los resultados ordinarios.

Aclaración: sobre el ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO como los Bienes de Uso no son considerados como equivalente de efectivo no habrá ningún efecto por el uso del modelo de Revalúo.

### CUADROS Y ANEXOS

<u>CUENTA PRINCIPAL</u>	<u>VALOR AL COMIENZO DEL EJERCICIO</u>	<u>AUMENTOS</u>	<u>DISMINUCIONES</u>	<u>AUMENTOS EN EL VALOR ORIGINAL POR APLICACION DEL METODO DE REVALUACION</u>	<u>DISMINUCION VALOR ORIGINAL POR APLICACION DEL METODO DE REVALUACION</u>	<u>ALTAS POR ARRENDAMIENTO FINANCIEROS</u>	<u>VALOR AL COMIENZO DEL EJERCICIO</u>	<u>ACUMULADAS AL COMIENZO DEL EJERCICIO</u>	<u>BAJAS DEL EJERCICIO</u>	<u>DEPRECIACION EN DEPREC. ACUM. POR APLICACION DEL METODO DE REVALUACION</u>	<u>DEL EJERCICIO</u>	<u>ACUMULADAS AL COMIENZO DEL EJERCICIO</u>	<u>NETO RESULTANTE</u>	<u>NETO RESULTANTE ANTERIOR</u>
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7) = (1+2 +3+4 -5+6)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12) = (8-9+ -10 +11)	(13) = (7-12)	
<u>Maquinarias</u>	0	50.000					50.000	0			5.000	5.000	45.000	0
<u>Inmueble</u>	0	300.000					300.000	0			4.800	4.800	295.200	0
<u>Terreno</u>	0	150.000					150.000	0						
<u>Total</u>	0	500.000					500.000	0			9.800	9.800	490.200	0

## **13.2 Normas Internacionales de Contabilidad**

### ***INTRODUCCION***

En el tema de “Los Bienes de Uso”, estamos en presencia de un rubro muy significativo, siendo que forma parte del Activo y a la vez se ve reflejado su desgaste en el Estado de Resultados sobre todo en las empresas industriales, por esto es suma importancia su medición contable.

No podemos perder de vista en el análisis de los Bienes de Uso, su concepto, la clasificación, los métodos de depreciación a utilizar y la revisión de lo ocurrido en el periodo, así como también para la proyección a futuro de la entidad, ya sea para fines de inversión, compra de materiales, ampliaciones, etc.

Es un atributo de la Norma permitir la asignación de valores corrientes a los Bienes de Uso. Y así detectar cual es el estado de perjuicio patrimonial que han sufrido las empresas argentinas como resultado del impedimento de asignar a sus Bienes de Uso valores presentes, esto se ve empeorado por la existencia de la inflación no reconocida, en nuestro país. Esto conlleva a la “pérdida de imagen de solvencia”. Las empresas industriales son las que poseen mayor activo fijo. Esto es debido a que ellas necesitan para desarrollar su actividad una mayor cantidad de activos inmovilizados. Un ejemplo de esto son las empresas metalúrgicas donde es necesario para la producción de una pieza en acero, tornos, fresadoras, enderezadoras, balancines, cortadoras, agujereadoras múltiples, etc.

Como vemos las empresas industriales, representan un gran porcentaje del activo por lo que un tratamiento inadecuado de su medición puede provocar efectos económicos, financieros y patrimoniales.

#### **Según definición R.T. N° 9:**

“Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos”; su atribución podría resultar de “su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta”.

### **Según definición Resolución Técnica 16:**

“Depreciación es la disminución del valor o precio de una cosa, con relación al que antes tenía comparándola con otra de su clase”.

### **Concepto contable según Fowler Newton**

Es el reconocimiento contable de la disminución del valor de dichos bienes.

### **Las causas son:**

Pérdida de valor:

Desgastes, roturas o deterioros físicos; los desgastes, roturas o deterioros físicos causados por su utilización normal, que pueden

depender del grado de utilización de los bienes, del mero paso del tiempo o de ambos factores;

Agotamiento de su contenido; el agotamiento de su contenido en el caso de bienes sometidos a actividades extractivas (minas,

canteras, pozos petrolíficos, etc.);

Obsolescencia:

La obsolescencia es otra causa de depreciación y puede deberse a:

razones comerciales: disminución o extinción de la demanda del producto o grandes cambios en sus características;

razones tecnológicas: aparición de otros bienes que ofrezcan menor costo final del bien producido, ya sea por disminución de costos o aumento de productividad.

Estas pérdidas de valor denominadas depreciaciones no necesariamente afectan a todos los bienes durables. No están sujetos a ellas la mayoría de los terrenos, los bienes en tránsito o construcción y los que no han comenzado a ser empleados.

### **Métodos según Fowler Newton**

Para el cálculo de la depreciación debe tenerse en cuenta:

- el valor original;
- el valor que se espera tenga el bien al término de su vida útil (valor de resaca o de recupero) y se calcula deduciendo, del precio de venta a ese momento, todos los gastos necesarios para retirarlo del servicio;
- la vida útil económica (duración como elemento productivo) esperada del bien, que puede ser estimada en función del tiempo o de su capacidad de producción;
- la forma en que se producirá la depreciación (constante, creciente, decreciente, etc.)

### **Los métodos más utilizados son:**

Basados en la producción total del bien

- a) Según las unidades producidas
- b) Según horas de trabajo

Basados en la duración esperada de la vida útil económica del bien

- a) En línea recta
- b) Creciente por el método de Ross-Heidecke

- c) Creciente por suma de dígitos
- d) Decreciente por suma de dígitos
- e) Decreciente sobre la base de un porcentaje fijo sobre Valor Residual

### **LA MEDICIÓN EN NORMAS ANTERIORES A LA RT N° 31**

Analizaremos la evolución de la Norma, de acuerdo a las múltiples realidades económicas, por lo cual se han ido aunando criterios a la RT N° 31.

La medición de los Bienes de Uso ha sufrido grandes cambios; en el año 1992 fue sancionada la RT N° 10 de la FACPCE donde se aplica el modelo de valores corrientes con revalúo técnico imputando el mayor valor a una reserva especial del patrimonio neto, y la misma sería desafectada en razón al consumo de los bienes que le dieron origen.

En el año 2000, y en base a los proyectos 5 y 6 de la FACPCE aparecen las RT N° 16, 17, 18 y 19.

En la RT N° 17 se establece una norma de excepción para tratar las mediciones contables de Bienes de Uso y revalúos de acuerdo a la RT N° 10.

### **ETAPAS DE LA EVOLUCION DE LA NORMA**

### **RESOLUCIÓN TÉCNICA DE LA FACPCE N° 10: BIENES DE USO E INVERSIONES EN BIENES DE NATURALEZA SIMILAR A LA DE AQUELLOS.**

### 1.2.3. Valuaciones técnicas

Las valuaciones técnicas deberán ser preparadas por profesionales independientes o equipos interdisciplinarios de profesionales independientes, en ambos casos con la correspondiente habilitación profesional y de reconocida idoneidad en este tipo de avalúos. En todos los casos se requerirá la participación -con dictamen apropiado- de un contador público.

Las valuaciones técnicas se basarán, como punto de partida, en el valor de reemplazo de la capacidad de servicio de los bienes, entendiendo como tal el monto necesario para adquirir o producir bienes que, a los fines de la actividad del ente, tengan una significación económica equivalente y resulten reemplazos lógicos de los existentes. Si la tasación incluye un procedimiento de reexpresión por índices, los que se utilicen deberán ser índices específicos.

Se podrá tomar la última valuación técnica como base para su reexpresión posterior en base a índices específicos para el tipo de bienes de que se trate. Este procedimiento sólo podrá ser aplicado en tanto no se hayan producido cambios que generen dudas sobre la validez de los resultados de aplicarlo.

#### **Instituto Nacional de Estadísticas y Censos**

Cuando no existan índices específicos publicados por el INDEC que resulten aplicables, podrá utilizarse el índice de precios al por mayor -nivel general, debiendo tenerse las mismas precauciones respecto de la validez de los resultados obtenidos.

La diferencia de valuación contable surgida de una valuación técnica se imputará así:

a) la porción originada en correcciones de errores en el cómputo de amortizaciones acumuladas al inicio del ejercicio: como ajuste a los resultados acumulados a esa fecha;

b) la porción originada en las variaciones de valores (respecto del nivel general del índice de precios al por mayor nivel general) hasta el inicio del ejercicio: como ajuste a los resultados acumulados a esa fecha:

c) la porción originada en las variaciones de valores (respecto del nivel general del índice de precios al por mayor nivel general) ocurridas durante el ejercicio: como resultado por tenencia del período.

### **1.3. Amortizaciones**

En cualquiera de los criterios señalados, y dependiendo de la naturaleza de los bienes, se deducirán las amortizaciones acumuladas hasta el cierre del período, computadas sobre el valor contable de tales bienes.

Para el cómputo de amortizaciones debe considerarse fundamentalmente la capacidad de servicio del bien, enmarcando su existencia en el tipo de explotación que corresponda, en base a los siguientes elementos de juicio:

a) el valor de recuperación que presumiblemente tendrá el bien cuando sea desafectado del servicio;

b) la capacidad de servicio esperada durante la vida útil estimada asignada al bien, para ello se requiere considerar:

1. la política de mantenimiento seguida por el ente;

2. las situaciones que podrían provocar la obsolescencia del bien (por ejemplo, cambios tecnológicos o en el mercado de los bienes producidos por el ente mediante su empleo, etcétera);

3. la capacidad de servicio ya utilizada por el uso del bien en condiciones normales, lo que genera su desgaste o agotamiento;

4. los deterioros que pudiera haber sufrido el bien por averías u otras razones;

5. la posibilidad de que algunas partes importantes integrantes de un bien posean un desgaste o agotamiento claramente diferenciables del resto de los componentes.

La depreciación deberá comenzar al momento de manifestarse cualesquiera de los factores de pérdida del valor de los bienes, es decir, puede comenzar la amortización

al momento de la puesta en marcha, o desde la compra, producción de los bienes, aún cuando ellos no hubieran sido puestos en marcha.

En caso de haberse contabilizado un revalúo técnico, las amortizaciones posteriores a esa fecha se computarán sobre la base de los importes surgidos de él.

En caso de modificaciones de los elementos de juicio considerados para su determinación, deberán adecuarse en consecuencia las amortizaciones posteriores a la fecha de exteriorización de tales elementos.

En todos los casos en que se produzca alguna de las circunstancias siguientes:

- a) el cambio de base de valuación o de reexpresión;
- b) extensión o reducción de vidas útiles asignadas;
- c) los cambios de métodos o criterios de amortización; deberán identificarse y exponerse sus efectos.

Con relación a las extensiones o reducciones de vida útiles asignadas así como en los casos de cambios en los métodos o criterios de amortización deberá considerarse:

- a) redefinir, cuando resulte apropiado, el valor estimado de recuperación final del bien en cuestión, al ser desafectado;
- b) coherencia entre los efectos para el pasado y para el futuro de los cambios o reestimaciones efectuados;
- c) contar con suficientes elementos de juicio para formular un estudio que respalde las determinaciones de vida útil.

Al igual que para el resto de los activos debe analizarse su valor recuperable.

## **2. RESOLUCIÓN TÉCNICA DE LA FACPCE N° 17**

La RT N° 10 fue reemplazada por la norma vigente en la actualidad, es decir la RT 17.

Para los Bienes de Uso establece la aplicación del criterio de costo histórico (excepto para los activos biológicos que tienen un tratamiento particular regulado por la RT 22),

en consonancia con lo dispuesto por la RT 16 que no define un único criterio de medición para todos los activos sino que dispone la aplicación de alguno de los mencionados por ella en función de su destino más probable.

El criterio adoptado por la Resolución Técnica 17 es similar al de las normas contables estadounidenses (USGAAP) que establecen la valuación al costo de los Bienes de Uso y no admiten el empleo de valores corrientes.

Al costo original podrán adicionársele las erogaciones que cumplan con las condiciones de ser mejoras y, en casos muy específicos, erogaciones en tareas de mantenimiento o reacondicionamiento mayores. A partir de la unificación de las normas contables a través de la adopción, por parte de la mayoría de los consejos profesionales de la resolución 312-05 de la FACPCE, podrán activarse los resultados financieros provenientes del uso del capital propio, como del uso del capital de terceros bajo las circunstancias expresamente requeridas por la norma para cada caso.

Como se deduce de lo expuesto, no se admiten más los revalúos técnicos, ni otros valores corrientes. Los saldos por revalúo técnicos que conformen la reserva especial deberán mantenerse y se desafectarán por la diferencia entre los importes contabilizados en concepto de depreciación, valor residual de los bienes vendidos, valor residual de los bienes retirados de servicio o desvalorización y los importes que se habrían contabilizado por los mismos conceptos si los bienes no hubiesen sido revaluados.

## **2.1. La armonización con las Normas Internacionales**

Con el fin de armonizar las normas contables locales con las internacionales en 1999 la FACPCE presentó los proyectos 5 y 6. En el proyecto 5 se define el Marco Conceptual de las normas contables profesionales proponiendo, entre otras cuestiones, reemplazar a la RT 10 y abandonar la utilización de valores corrientes como criterio preponderante de valuación.

En consonancia con las disposiciones de estos proyectos en el año 2000 aparecen las Resoluciones Técnicas 16, 17, 18 y 19. A través de las mismas se deroga la RT 10 y se establece un criterio de valuación similar al indicado en el Proyecto 5 por lo que desaparece la posibilidad de aplicar valores corrientes, entre otros rubros, a los Bienes de Usos tangibles e intangibles.

En febrero de 2002 y frente a la enorme emergencia económica que pulverizaba el patrimonio de muchos entes, la FACPCE sancionó la Resolución 241 que permitió mientras durase dicha emergencia la utilización de valores corrientes (el costo de reposición directo) para los Bienes de Uso e intangibles susceptibles de enajenación. Esta norma fue derogada en el 2003 y se volvió a la vigencia de las RT 16 y 17 en este tema.

## **2.2. Ley Nacional N° 19.742: LEY DE REVALUO CONTABLE.**

Según la presente ley:

a) las personas de existencia visible y jurídica y las sucesiones indivisas, pueden actualizar el valor de sus bienes a los efectos contables. Deberán hacerlo cuando sus ingresos o servicios prestados excedan los límites que a tal efecto se establezcan por la reglamentación. Deberán inscribir dicha actualización en el Registro Público de Comercio de su domicilio, salvo que estuvieren sometidas a contralor estatal en cuyo caso deberán ser comunicados a la autoridad de control.

b) las entidades sometidas al control de la Comisión Nacional de Valores, Banco Central de la República Argentina, Superintendencia de Seguros, Caja Federal de Ahorro y Préstamo para la Vivienda y las sociedades sometidas a fiscalización estatal de acuerdo con el artículo 299 de la Ley 19.550, deben actualizar el valor de sus bienes.

Deberán comunicar la actualización de los bienes y los estados contables resultantes a la autoridad de contralor.

Cuando se trate de personas jurídicas los administradores deberán ponerlo en conocimiento como punto expreso del orden del día de la primera reunión de socios o asamblea que se celebre con posterioridad a cada actualización.

En todos los casos en que corresponda la actualización, la misma deberá comprender la totalidad de los bienes susceptibles de ser actualizados conforme a las

disposiciones de esta ley. Ésta deberá continuar realizándose en todos los ejercicios posteriores.

Los bienes susceptibles de actualización por sus titulares son:

a) los inmuebles, salvo los que pertenezcan a entidades o personas que se dediquen a su efectiva compra venta habitual y los tengan con tal destino;

b) Los loteos, entendiéndose por tales los fraccionamientos a que se refiere el artículo 3 de la ley 11.682, texto ordenado en 1968 y sus modificaciones;

c) los bienes amortizables conforme a las disposiciones de la ley del impuesto a los réditos;

d) las obras civiles o industriales en ejecución, condicionado a su efectiva capacidad de utilización económica en el futuro.

Para que proceda la actualización los inmuebles y bienes amortizables a que se refieren los incisos a) y b), deberán:

encontrarse en existencia y en condiciones de ser usados, al comienzo del ejercicio en que la actualización se practica;

b) no llevar en el patrimonio de su titular más tiempo del que se haya considerado como su vida útil a los efectos de la amortización contable.

La actualización del valor residual de los bienes se efectuara anualmente aplicando al mismo el coeficiente de actualización a que se refiere el apartado 2) del artículo 69 de la ley del impuesto a los réditos.

El monto así obtenido podrá compararse con el valor residual resultante del costo histórico, más las diferencias de cambio originadas en deudas en moneda extranjera - contadas con motivo de la adquisición del bien- que hubiera correspondido activar como mayor costo, menos las amortizaciones. Se puede tomarse el mayor de ambos valores en el balance y para el cálculo de las amortizaciones.

La diferencia entre el valor residual actualizado y el obtenido al fin del ejercicio inmediato anterior, se sumará o restará al saldo del rubro Saldo por Actualización Contable - Ley 19.742-.

Los valores residuales actualizados servirán de base para determinar el monto anual de las amortizaciones, las que se calcularán desde el ejercicio de la primera actualización, no pudiendo ser inferiores en cada ejercicio al monto que resulte de dividir el valor residual actualizado al fin del mismo por los años de vida útil restantes, incluyendo el del ejercicio.

El valor residual de los bienes, a la fecha de la actualización, se determinará del siguiente modo:

a) En el caso de inmuebles:

1. el valor de origen de la tierra será su valor residual: Este valor se separará del de los edificios, construcciones y mejoras, si las hubiere. Si el inmueble se adquirió edificado y está ubicado en zonas urbanas, se considerará que el valor de la tierra representa un tercio del valor total de origen, o bien, se computará como valor de la tierra el que surja de la proporción que se atribuye al mismo en la valuación fiscal determinada para el pago del impuesto inmobiliario;

2. para los edificios, construcciones y mejoras: el valor residual será la parte del valor de origen que sea proporcional al número de años que aún falta para cumplir el plazo de vida útil que corresponda.

b) En el caso de los demás bienes: valor residual será la parte del valor de origen que sea proporcional al número de años que aun falte para cumplir el plazo de vida útil establecido.

c) En el caso de yacimientos, minas, canteras, plantaciones y otros que impliquen un agotamiento de la explotación, se considerará valor residual a la parte del valor de origen que sea proporcional a la porción del bien aún no agotada.

Por valor de origen se entenderá el precio de compra, construcción o producción, más los gastos necesarios incurridos con motivo de la compra e instalación de los bienes.

Para los bienes adquiridos por la entidad, con deuda en moneda extranjera, el valor de origen es el que resulte de sumar, al importe realmente pagado al tiempo de introducir el bien al país, el saldo impago en moneda extranjera a esa fecha, convertido al tipo de cambio asegurado o, en su caso, al correspondiente a la fecha de importación, considerándose como tal la de su despacho a plaza.

Los valores residuales actualizados de los bienes revaluados en su conjunto, no podrán exceder a los corrientes en plaza.

Cuando la actualización se refiera a bienes de entidades o fondos de comercio reorganizados, las fechas de adquisición, plazos de vida útil, valores de origen y cuotas de amortización serán los de la entidad, empresa o fondos de comercio antecesores.

En las explotaciones ganaderas de cría, el valor de la hacienda hembra destinada a procreo, no considerada bien amortizable, procedente de compra o propia producción, podrá revaluarse según las disposiciones siguientes:

a) Sobre la base de nuevos valores, determinados considerando los promedios de precios obtenidos por el contribuyente en las ventas del año inmediato anterior a los precios de plaza durante dicho año cuando los obtenidos no fueran suficientemente representativos, según las normas que fije la reglamentación.

b) Aplicando dichos valores a la hacienda a que se refiere este artículo, existente al comienzo del ejercicio en que se practique el revalúo.

La diferencia entre la nueva valuación de la existencia y la obtenida a fin del ejercicio inmediato anterior se imputará al saldo del rubro "Saldo por actualización Contable - Ley 19.742-".

El saldo de actualización contable tendrá el siguiente destino:

a) Un importe equivalente al VEINTICINCO POR CIENTO (25%) del saldo de actualización contable hasta alcanzar el CINCUENTA POR CIENTO (50%) del capital suscrito no podrá distribuirse ni capitalizarse y se registrará bajo el rubro "Saldo por

Actualización Contable Ley 19.742”, integrando el grupo contable que incluya el capital.

b) La parte que exceda del importe indicado en el inciso a), con las limitaciones resultantes del inciso e), se registrará bajo el rubro “saldo ley 19.742” integrando el grupo contable que incluye el capital. La suma que arroje este rubro podrá ser capitalizada sin limitaciones, salvo en el caso de las sociedades cuyos títulos valores tengan autorización de oferta pública, en las que la parte capitalizable no podrán superar, por ejercicio, el VEINTICINCO POR CIENTO (25%) del patrimonio neto resultante del balance general respectivo. Los montos no capitalizados, dentro del máximo autorizado en cada ejercicio, podrán acumularse al o a los siguientes.

c) Para cubrir eventuales pérdidas finales de los ejercicios económicos, debiendo afectarse en primer término la parte referida en el inciso b) y la suma resultante del inciso d) y, agotadas estas, la parte referida en el inciso a).

d) Las acciones, cuotas sociales o partes de interés de otras sociedades que hubieren actualizado sus bienes conforme con esta ley, se ingresarán directamente por su valor nominal o el de cotización a la fecha de su puesta a disposición, el que sea menor, registrándose en el rubro “Saldo por Actualización Contable Participaciones en Otras Sociedades” y podrá capitalizarse sin limitaciones.

e) No podrá registrarse suma alguna bajo el rubro “Saldo ley 19.742” mientras el rubro “Saldo por Actualización contable ley 19 742” mantenga un monto inferior al

CINCUENTA POR CIENTO (50%) del capital suscrito”.

Las personas de existencia visible, los administradores de las personas jurídicas, los administradores de las sucesiones indivisas, y los integrantes de los Consejos de Vigilancia, así como los Síndicos, Revisores de Cuentas, y todo integrante de órganos de fiscalización Privados, serán pasibles en forma solidaria, en su caso, de una multa de mil pesos (1.000 \$) a cien mil pesos (100.000 \$) si los criterios de actualización adoptados fueren incorrectos o inaceptables los valores resultantes.

Su aplicación estará a cargo de los organismos de contralor específicamente mencionados en el artículo 1., párrafo segundo de esta ley a que este sometida la entidad y, en su defecto, por la autoridad de contralor de su domicilio.

En caso de entidades no sometidas a contralor, de personas individuales o de administradores de sucesiones indivisas, la aplicación de la multa estará a cargo del Registro Público de Comercio.

En caso de que las multas fueren aplicadas por organismos federales las mismas serán apelables ante los tribunales en la forma y por el procedimiento que establece el artículo 14 de la ley 17.811.

Si la multa fuere aplicada por autoridad de contralor local, debe ser apelable al solo afecto devolutivo, ante la Cámara de Apelaciones con competencia en lo Civil o Comercial, según correspondiere, del domicilio de la persona responsable.

Los profesionales certificantes de estados contables, serán responsables de la corrección técnica de las registraciones correspondientes a los revalúos que se hubieren practicado, y serán pasibles, en caso de infracción, de las sanciones que pudieren corresponder, dándosele intervención a tales fines a los Consejos

Profesionales correspondientes, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal que pudiesen haber en su caso.

Las diferencias de cambio negativas a que se refiere el artículo 7, correspondientes al primer ejercicio en que se practique la actualización de los bienes conforme con las disposiciones de esta ley, podrán ser imputados observando el siguiente orden:

- a) Saldo de actualización correspondiente a esta ley.
- b) Saldos de Revalúo correspondientes a las leyes 15.272 y 17.335.
- c) Utilidades no distribuidas.
- d) Reservas libres.

Si aún quedare un saldo sin imputar, el mismo deberá cancelarse con cargo a los resultados del periodo.

Igual procedimiento se adoptará en el caso de diferencias de cambio que se encontraran activadas en los estados contables, y que no estuvieren respaldados por un valor real mayor que el contable de algunos bienes de la entidad.

## **NORMAS VIGENTES**

A raíz de los cambios sufridos en la medición del valor de los Bienes de Uso en la actualidad estamos en presencia de la RT N° 31 ya en vigencia.

Dicha resolución tiene su antecedente en el Proyecto 21 aprobado el 1 de Octubre de 2010, habiendo sido sometido a período de consulta.

Y el 25 de Noviembre de 2011 es aprobada por la Junta de Gobierno de la FACPCE, la Resolución Técnica N° 31.

La que incorpora como criterio de valuación para los Bienes de Uso un Modelo de Revaluación, donde revaluar radica en “Volver a valorar” los bienes, de manera de suplir sus “Valores de Costo” (Valores Históricos) por “Valores Presentes” (Valores Corrientes).

## **RESOLUCIÓN TÉCNICA 31**

La misma incorpora un nuevo criterio de valuación para el rubro Bienes de Uso. Esto llevo a modificaciones a las Resoluciones Técnicas N° 9, 11, 16 y 17.

La Resolución ofrece como opción, para las empresas que utilicen normas contables nacionales, la aplicación de un modelo de valuación de Bienes de Uso –siempre excluyendo a los activos biológicos regulados por la Rt N° 22- a un valor revaluado, entendiendo como tal un valor razonable.

El valor razonable representa el importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas en una transacción de contado en condiciones de independencia mutua.

El modelo de revaluación no podrá ser aplicado cuando no existiere certeza sobre la contribución de dichos bienes a los futuros flujos de efectivo de la empresa, así mismo en los casos en los que resulte factible su aplicación conforme lo dispuesto anteriormente, solo se podrán contabilizar las revaluaciones en tanto y en cuanto cuenten con la debida aprobación del Órgano de Administración, estén debidamente

documentadas, y se encuentre plasmada la técnica de valuación utilizada en las políticas contables del ente.

Se determinan las bases sobre las cuales llevar adelante la mencionada revaluación:

a) bienes con mercado activo en su condición actual: En este caso el valor razonable estará representado por el valor de mercado al contado (siempre debidamente documentado);

b) bienes sin mercado activo en su condición actual pero si para los nuevos: Estos bienes serán revaluados al valor de mercado de venta al contado (documentado) de bienes nuevos equivalentes en la capacidad de servicio netos de depreciaciones acumuladas que correspondieren para convertir dicho valor al de los bienes usados motivos de la revaluación.

c) bienes sin mercado activo: El valor razonable de estos bienes se determinarán a partir de valores futuros descontados (tales como flujos futuros de efectivo descontado) o también se podrán determinar a partir de costos de reposición pero considerando las depreciaciones por la vida útil consumida.

Cuando los Bienes de Uso sufran variaciones significativas y frecuentes en su valor razonable serán necesarias revaluaciones anuales, caso contrario pueden ser suficientes revaluaciones practicadas entre 3 y 5 años.

Según la citada resolución, los **SALDOS POR REVALUACION** serán expuestos dentro del Patrimonio Neto.

Separadamente de Resultado del Ejercicio y de Resultados Acumulados.

Los efectos derivados de las revaluaciones de Bienes de Uso al originar o modificar las diferencias entre el importe contable y la base impositiva de los bienes revaluados se contabilizarán y expondrán conforme a las pautas de contabilización del impuesto a las ganancias por el método del diferido.

### **3.3. Exposición en el modelo de revalúo.**

Ahora bien, una vez conocido el estado de evolución del patrimonio neto, conceptos y partes que lo integran estamos en condiciones de abordar el análisis de la influencia de la nueva norma de medición de Bienes de Uso en el antes mencionado estado de evolución del patrimonio neto.

La aplicación de la resolución técnica nº31 establece que cuando se incrementa el valor de los Bienes de Uso sin que exista desvalorización en el pasado de los mismos, este mayor valor se manifestará en la partida Saldo por revaluación, integrante del patrimonio neto, que se expondrá en el rubro resultados diferidos.

Este saldo por revaluación incorporado por la RT nº 31, representa como mínimo el valor residual de la revaluación menos el efecto de la constitución del pasivo por impuesto diferido que origina la revaluación.

La normativa fija que el saldo por revaluación, incluido en el patrimonio neto podrá:

- 1) Ser mantenido indefinidamente por el ente dentro del patrimonio neto;
- 2) Ser transferido directamente a resultados no asignados en los siguientes casos:
  - a) cuando se produzca la baja por disposición o retiro;
  - b) en la medida que activo sea consumido, pero sólo por el importe correspondiente a la diferencia entre la depreciación calculada a partir del valor revaluado del activo y la depreciación que se hubiera computado sobre la base de su costo original.

Es necesario aclarar que las transferencias, ya mencionadas desde el saldo por revaluación a los resultados no asignados en ningún caso pasarán por el resultado del ejercicio.

Por otro lado y siguiendo el análisis de la partida saldo por revaluación, debemos mencionar que dicho saldo no es distribuible ni capitalizable, mientras permanezca como tal, es decir que puede distribuirse o capitalizarse cuando el ente decida su desafectación mediante la transferencia (antes vista) a resultados no asignados.

Además en la información complementaria se expondrá lo siguiente:

- 1) Enunciación de las fechas a las cuales se practicó la revaluación de cada una de las clases separadas;
- 2) indicación acerca de si la revaluación se ha practicado con personal propio o si se han utilizado los servicios de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad;
- 3) detalle de los métodos y las hipótesis significativas utilizadas en la estimación del valor razonable de los bienes revaluados;

4) manifestación acerca de la medida en que el valor razonable de los bienes revaluados, fue determinado por referencia a precios observados en un mercado activo, o a transacciones de mercado recientes, realizadas entre partes debidamente informadas e independientes o si fue estimado en base a otras técnicas de medición;

5) indicación, para cada clase de Bienes de Uso (excepto activos biológicos) que hayan sido objetos de revaluación, del importe que hubiera correspondido informar en el estado de situación patrimonial si no se hubiera efectuado la revaluación;

6) presentación de los movimientos del saldo por revaluación registrados durante el ejercicio, así como la indicación de que su saldo no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal;

7) en los casos en que se opte por no transferir el saldo originado por la revaluación a los resultados no asignados deberá exponerse la proporción de vida útil consumida y el importe que pudo haberse transferido.

### **ANTECEDENTES:**

El siguiente es un fragmento extraído del libro MANUAL DE CONTABILIDAD

Autor: PALLE HANSEN      Profesor de la Escuela Superior de Comercio de Copenhague.

Este libro fue traducido del danés por ARNE KOEFOED

Revisión y notas a la edición española por ARMANDO SUAREZ FRANKCK  
Intendente Mercantil –

MADRID 1961.

### **CAPITULO 11 - ACTIVOS NO MATERIALES- PAG. 352**

#### **III. REVALORIZACION DE ACTIVOS MATERIALES**

Con esta expresión se designa al aumento experimentado por el valor del activo material, sea éste el de adquisición primitivo, sea el restante según los libros, sin que

se hayan producido alteraciones en su estado físico, es decir, sin haber mediado reformas en el mismo. En su libro Teoría del balance, HANS Chr. Riis dice:

“Por revalorización se entiende una tasación que determina para el activo un mayor valor que el de adquisición o el fijado en la tasación anterior.”

Las causas de la revalorización pueden ser:

1.º Amortizaciones excesivas en los años anteriores.

2.º Alza de coyuntura.

Puede ser objeto de discusión la posibilidad de hablar de revalorización en los casos en que ya se ha hecho perfeccionamientos, sufragando gastos, que justifiquen la tasación de la cosa en mayor valor. La buena práctica contable apenas permitirá, en general, que el valor del activo sea aumentado, en tales casos, en más de lo que corresponda a los gastos experimentados.

Las amortizaciones excesivas practicadas en los años anteriores darán lugar a que el activo se presente en los libros con menor valor que el que tiene para la empresa; a veces se habrá amortizado plenamente antes de que llegue el momento de desecharlo. Estas amortizaciones en demasía pueden haberse producido involuntariamente (debido al elemento de incertidumbre, generalmente de bastante importancia, relacionado con la medida de la amortización) o voluntariamente (con miras a consolidación, es decir, a la formación de reservas tácitas). En uno y en otro caso se habrá cargado amortizaciones excesivas en las cuentas de explotación, y la empresa habrá retenido medios en una extensión que se corresponde con las causas de amortización que rigen para el activo; el importe obtenido no debe considerarse como ganancia susceptible de ser pagada como dividendo, sino que debe acreditarse en una cuenta que permanezca en el pasivo figurando como reserva expresa complementaria del capital propio.

Alzas de coyuntura.- Si durante una coyuntura al alza se considera como finalidad de la amortización la de que mediante ella deban retenerse los medios para volver a adquirir un nuevo activo en el momento de desechar el existente, el cálculo de la amortización en base de l valor de reposición muchas veces dará el resultado deseado con tal que se haga la inversión nueva al compas de la desinversión representada por las amortizaciones.

Al hacer la amortización en base al precio de reposición no hace falta la revalorización del activo ya que la diferencia entre la amortización en base del valor de adquisición y la practicada en función del de readquisición puede acreditarse en una cuenta independiente que acumule la parte de la amortización que exceda del valor de adquisición. Al no hacer esta distinción de las amortizaciones calculadas, se corre el riesgo de que , en un nivel de precios al alza, la suma de los importes de las amortizaciones de cada uno de los años exceda del valor de adquisición, de modo que el valor contable del activo resulte negativo. Para evitar tal anomalía puede realizarse una revalorización del activo, pero en tal caso, el importe revalorado debe acreditarse al capital propio o en una cuenta especial como complemento del mismo.

### **En su Teoría del balance, Hans Chr. Riis,dice:**

“Si los activos fijos no previstos para formar parte del movimiento se anotan con un valor superior al precio de adquisición o al determinado en el balance anterior, la consecuencia natural del aumento de valor así producido significa un beneficio. Así, el beneficio que proviene exclusivamente del capital no tiene nada que ver con la explotación de la empresa, y por lo tanto, en la contabilidad debe indicarse y tratarse aparte sin relación con la cuenta de explotación propiamente dicha. Además hay que tener en cuenta que el ingreso del capital producido por una revalorización de los activos fijos es un ingreso imaginario por el momento puesto que se debe a una valoración de objetos de capital cuya realización no esta prevista y que en realidad no pueden enajenarse mientras la empresa siga desarrollando su actividad.

Al hacer la revalorización, en realidad, no se ha aportado un nuevo capital a la empresa, lo que sólo puede tener lugar al realizar el activo revalorado, y por consiguiente, en función de dicha revalorización, tampoco se pueden retirar los fondo de la empresa para su reparto o gasto fuera de ella.”

### **13.3 Inmuebles tenidos como inversión**

#### **a) Introducción**

En este inciso se agrupan los activos inmuebles que se tienen con el objeto de obtener un beneficio con motivo del incremento de su valor venal en el transcurso del tiempo.

## b) Normas Aplicables

La contabilización de propiedades de inversión se encuentra desarrollada por la NIC 40. En los que se cuente con un terreno cuyo destino final no haya sido definido se lo considerara integrante de este rubro. En la argentina la norma contable aplicable es la RT N° 17 modificada por la RT N° 31.

## C) Reconocimiento

En la NIC se reconocerá un activo en este rubro cuando:

- a) Su costo sea medido de manera fiable
- b) Dicho activo sea generador de beneficios económicos futuros.

En la Norma argentina se encuentran comprendidas en este concepto las propiedades que:

Se encuentren alquiladas a terceros a través de un arrendamiento operativo

Se mantienen desocupadas con fin de acrecentamiento de valor a largo plazo, hasta su venta, con prescindencia de si ese destino de los bienes se corresponde o no con la actividad principal del ente.

No se incluyen las que estén siendo utilizadas transitoriamente por su dueño en la producción o suministro de bienes o servicios o para propósitos administrativos, hasta que se decida su venta, las cuales se consideran bienes de uso.

## D) Medición Contable inicial

La medición contable inicial debe hacerse a su costo, debiendo incluir:

El precio de compra de contado.

Todos los gastos inherentes a la función compras que le sea directamente atribuible.

## E) Costos posteriores al reconocimiento inicial

La NIC establece que los desembolsos posteriores al reconocimiento inicial se activan siempre que sus costos puedan ser medidos objetivamente, los costos de mantenimiento se cargan a resultados cuando se incurre en ellos.

LNC Argentina se rige por las reglas establecidas para los Bienes de Uso, donde se activan los cargos correspondientes a mejoras y gastos de mantenimiento mayores, mientras que el resto de las erogaciones son consideradas resultados del periodo.

#### E) Medición contable periódica

La NIC –Normas Internacionales de Contabilidad - establece la posibilidad de optar entre:

a) Modelos de los valores razonables imputando los resultados de tenencia a los resultados de los periodos en que se las reconoce.

b) modelo de costo.

La Norma Argentina dispone:

La medición contable de estos bienes se efectuará, alternativamente, de acuerdo con alguno de los siguientes criterios primarios:

al costo original menos su depreciación acumulada, siguiendo los criterios descriptos en la sección 5.11.1 (Bienes de uso excepto activos biológicos), o

a su valor neto de realización, determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización).

Si el valor neto de realización es mayor que la medición contable anterior, se reconocerá la ganancia resultante, siempre que:

exista un mercado efectivo para la negociación de los bienes y su valor neto de realización pueda determinarse sobre la base de transacciones de mercado cercanas a la fecha de cierre para bienes similares; o

el precio de venta esté asegurado por contrato.

Si no se cumple alguna de las condiciones anteriores, la medición contable se efectuará al costo original (o al último valor corriente) que se hubiere contabilizado,

menos su depreciación acumulada, siguiendo los criterios descritos en la sección 5.11.1 (Bienes de uso excepto activos biológicos).

#### F) Transferencia a o desde otros Activos

La NIC y la NC Argentina establecen que solo deben realizarse transferencias desde otros rubros a propiedades de inversión o viceversa, cuando así lo justifique un cambio en el empleo del activo en cuestión.

#### G) Bajas

Una propiedad de inversión deberá darse de baja en alguno de los siguientes casos:

a) se produzca su egreso del activo con motivo de una venta.

b) No se espera que sea generadora de beneficios económicos futuros.

#### H) Compensaciones por deterioro de valor

Las compensaciones a recibir de terceros debidos a deterioros del valor del mismo deberá ser reconocida cuando se haya generado el derecho a su cobranza, conforme a la NIC 40

### **13.4 Activos no Corrientes tenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas**

#### **INTRODUCCION**

El objetivo de esta NIIF es especificar el tratamiento contable de los activos mantenidos para la venta, así como la presentación e información a revelar sobre las operaciones discontinuadas.

En particular, la NIIF requiere que:

En cuanto a la medición: Los activos que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta, deberán ser valuados considerando al menor valor entre

su importe en libros y

su valor razonable menos los costos de venta

Así también debe procederse a cesar en el cómputo de la depreciación de dichos activos.

En cuanto a la exposición: Los activos que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta, se presenten

de forma separada en el estado de situación financiera y

los resultados de las operaciones discontinuadas se presenten por separado en el estado del resultado integral.

### **NORMAS APLICABLES**

Las normas de valuación contenidas en la NIIF 5 incluyen a todos los activos no corrientes mantenidos para la venta y todos los grupos de desapropiación, con las siguientes excepciones, que deberán ser medidas de acuerdo con la norma indicada en cada caso:

Activos por impuestos diferidos (NIC 12 Impuesto a las Ganancias).

Activos procedentes de beneficios a los empleados (NIC 19 Beneficios a los Empleados).

Activos financieros que estén dentro del alcance de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.

Activos no corrientes contabilizados de acuerdo con el modelo de valor razonable de la NIC 40 Propiedades de Inversión.

Activos no corrientes medidos por su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de acuerdo con la NIC 41 Agricultura.

Derechos contractuales procedentes de contratos de seguro, definidos en la NIIF 4 Contratos de Seguro.

Los activos clasificados como no corrientes de acuerdo con la NIC 1 Presentación de Estados Financieros no se reclasificará como activos corrientes hasta que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta NIIF. Los activos de una clase que la entidad normalmente considere como no corrientes y se hayan adquirido exclusivamente con la finalidad de revenderlos, no se clasificarán como corrientes a menos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta NIIF.

### **ACTIVOS TENIDOS PARA LA VENTA**

Un ente considerará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si:

Su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.

Se encuentra disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata.

Su venta es altamente probable.

En el caso de canjes de bienes deberá considerarse que serán asimilables a una venta cuando el trueque mantenga la esencia comercial (NIC 16).

### **GRUPO EN DESAPROPIACION**

Es un grupo de activos sobre los cuales el ente tiene la intención de transferir su propiedad. Dicha transferencia puede ser materializada por vía de venta o bien de otro

modo: en conjunto como grupo, mediante una única transacción en que también se transfieren los pasivos asociados directamente con dichos activos.

Un componente de un ente comprende las operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista operativo como a efectos de información financiera.

Dicho de otra forma, un componente de una organización constituye una unidad generadora de efectivo o bien un grupo de unidades generadoras de efectivo mientras haya estado en uso.

### **OPERACIÓN DISCONTINUADA**

Una operación será considerada como discontinuada cuando cumpla con los requisitos para ser clasificada como mantenida para la venta o cuando la entidad ha vendido o dispuesto por otra vía, de la operación.

### **VENTA ALTAMENTE PROBABLE**

A los efectos de considerar a una venta de activos no corrientes o grupos de desapropiación como altamente probable, no sólo se considerará la intención del ente, si no que es necesario que se verifiquen los siguientes requisitos:

La gerencia, debe estar comprometida con un plan para vender el activo (o grupo de activos para su disposición).

Se haya iniciado de forma activa un programa para encontrar un comprador y completar el plan.

La venta del activo (o grupo de activos para su disposición) debe

negociarse activamente a un precio razonable, en relación con su valor razonable actual.

Asimismo, debería esperarse que la venta quedase cualificada para su

reconocimiento completo dentro del año siguiente a la fecha de clasificación, con las excepciones que indicamos más adelante.

Las acciones exigidas para completar el plan deben indicar que son improbables cambios significativos en el plan o que el mismo vaya a ser retirado.

Los requisitos enunciados por la normativa dejan entrever, que debe existir una actitud proactiva respecto del activo a ser vendido. Trata de ser muy específica, dejando constancia que no es suficiente la intencionalidad de venta sino que debe acompañarse con acciones concretas que respalden esa intención.

También podemos observar el requisito de que la oferta de venta sea efectuada en términos de precio razonable, es decir un precio acorde al tipo de bien y a las condiciones actuales, que permitan encontrar comprador dentro del mercado.

Recordemos el concepto de valor razonable: Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes debidamente informadas, interesadas, que actúan en condiciones de independencia mutua.

En el caso de que la operación no quede concretada dentro del término previsto de un año, computado desde la fecha de clasificación dentro de esta categoría de activos, será admisible la continuidad de dicha clasificación cuando el retraso esté causado por hechos o circunstancias fuera del control de la entidad y existan evidencias suficientes de que la entidad sigue comprometida con su plan de venta del activo (o grupo de activos para su disposición). Debe atenderse a las siguientes circunstancias:

En la fecha en que la entidad se comprometa con un plan para vender un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), exista una expectativa razonable de que otros terceros (distintos del comprador) impondrán condiciones sobre la transferencia del activo (o grupo de activos para su disposición) que ampliarán el período necesario para completar la venta;

La entidad obtenga un compromiso firme de compra y, como resultado, el comprador u otros terceros hayan impuesto de forma inesperada condiciones sobre la transferencia del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) clasificado previamente

como mantenido para la venta, que extenderán el período exigido para completar la venta,

Durante el período inicial de un año, surgen circunstancias que previamente fueron consideradas improbables y, como resultado, el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) previamente clasificado como mantenido para la venta no se ha vendido al final de ese período.

A modo de síntesis podemos decir que una operación discontinuada es un componente de la entidad que ha sido vendido o se ha dispuesto de él por otra vía, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta, adquiriendo entonces las siguientes características:

Representa una línea del negocio o un área geográfica que es significativa y puede considerarse separada del resto.

Forma parte de un plan individual y coordinado para deshacerse de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o

Es un ente subsidiario adquirido exclusivamente con la finalidad de revenderla.

### **ACTIVOS NO CORRIENTES QUE VAN A SER ABANDONADOS**

Un ente no clasificará como mantenido para la venta un activo no corriente (o a un grupo de activos para su disposición) que vaya a ser abandonado. Esto es debido a que su importe en libros va a ser recuperado principalmente a través de su uso continuado. Sin embargo, si el grupo de activos para su disposición que va a ser abandonado cumpliera los criterios anteriormente indicados, la entidad presentará los resultados y flujos de efectivo del grupo de activos para su disposición como una operación discontinuada, en la fecha en que deja de ser utilizado. Los activos no

corrientes (o grupos de activos para su disposición) que van a ser abandonados comprenderán

activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que vayan a utilizarse hasta el final de su vida económica,

activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que vayan a cerrarse definitivamente en lugar de ser vendidos.

No corresponderá contabilizar un activo no corriente, que vaya a estar temporalmente fuera de uso, como si hubiera sido abandonado. Esto es debido a que su importe en libros va a ser recuperado principalmente a través de su uso continuado.

## **H) MEDICIÓN CONTABLE INICIAL**

Un activo que se incluya en la categoría de mantenido para la venta será valuado de acuerdo con la norma que era de aplicación hasta ese momento. Por ejemplo, para el caso de propiedades, planta y equipos, según la NIC 16 y en lo que se vincula a comparaciones con importes recuperables, NIC 36.

Si se trata de un activo adquirido, su valor de incorporación al activo surgirá del importe menor entre:

Su valor actual en libros, previo a la clasificación como activo destinado a la venta; y

Su valor razonable (ver punto 3.4) menos los costos de venta, lo que resulta asimilable a su Valor Neto de Realización.

Los costos de venta son los incrementales atribuibles a la venta, neto de gastos financieros e impuesto a las ganancias.

Cuando se espere que la venta se produzca más allá del período de un año, la entidad medirá los costos de venta por su valor actual. Cualquier incremento en el valor actual de esos costos de venta, que surja por el transcurso del tiempo, se presentará en el estado de resultados como un costo financiero.

Si la incorporación al activo se hubiera efectuado por medio de una transacción relacionada con una combinación de negocios, se computará directamente el valor razonable menos los costos de venta, VNR.

## MEDICIÓN CONTABLE PERIÓDICA

El criterio de medición periódico sostiene que esta categoría de activos deberá sostener como valor al menor entre:

Su importe en libros y

Su valor razonable menos los costos de venta (VNR)

Recordemos que al clasificarse un activo dentro de esta categoría se discontinúa con el reconocimiento de la depreciación.

Se deberá reconocer una pérdida por deterioro debida a las reducciones, iniciales o posteriores, del valor del activo (o grupo de activos para su disposición) hasta el valor razonable menos los costos de venta.

Asimismo, también se reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior derivado de la medición del valor razonable menos los costos de venta de un activo, aunque sin superar la pérdida por deterioro acumulada que haya sido reconocida, ya sea de acuerdo con esta NIIF o previamente, de acuerdo con la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

## **J) CAMBIOS EN UN PLAN DE VENTA**

Si se ha procedido a clasificar un activo (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, pero deja de cumplir los criterios del punto 3, dejará de clasificar los activos o grupos de activos para su disposición como tales.

En ese caso, se medirá el activo no corriente que deje de estar clasificado como mantenido para la venta (o que deje de formar parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) al menor valor de:

Su importe en libros antes de que el activo (o grupo de activos para su disposición) fuera clasificado como mantenido para la venta, ajustado por cualquier depreciación, amortización o revaluación que se hubiera reconocido si el activo (o grupo de activos para su disposición) no se hubiera clasificado como mantenido para la venta, y

Su importe recuperable en la fecha de la decisión posterior de no venderlo.

La entidad incluirá cualquier ajuste requerido al importe en libros de un activo no corriente, que deje de estar clasificado como mantenido para la venta, dentro de los resultados de las operaciones continuadas, en el período en que dejen de cumplirse los criterios señalados en el punto 3. La entidad presentará ese ajuste del estado del resultado integral, como resultado de las operaciones que continúan.

## **PRESENTACIÓN**

La normativa establece la obligación de presentar y revelar información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los efectos financieros de las operaciones discontinuadas y las disposiciones de los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición).

### **K).1 PRESENTACION DE OPERACIONES DISCONTINUADAS**

Se deberá informar en el estado de resultados, unificado en una única partida:

El resultado de las operaciones discontinuadas; después de impuestos.

La ganancia o pérdida después de impuestos reconocida por la medición a valor razonable menos costos de venta, o por la disposición de los activos o grupos para su disposición que constituyan la operación discontinuada.

Dicho resultado unificado deberá ser desagregado para detallar:

Los ingresos de actividades ordinarias, los gastos y el resultado antes de impuestos de las operaciones discontinuadas.

El gasto por impuesto a las ganancias relativo al anterior resultado.

El resultado que se haya reconocido por causa de la medición a valor razonable menos los costos de venta, o bien por causa de la disposición de los activos o grupos de activos para su disposición que constituyan la operación discontinuada.

Se deja la opción de presentar el citado desglose en:

Notas que forman parte integrante de los estados financieros

Dentro del Estado del resultado integral, siempre que se informe dentro de una sección identificada, vinculadas con las operaciones discontinuadas, a los efectos de mantener la individualidad respecto del resto de las operaciones, es decir de aquellas generadas por operaciones que mantienen su continuidad.

En los casos en que se produzcan una reclasificación de un componente como mantenido para la venta, y se lo categorice dentro de las operaciones con continuidad los resultados, se reclasificarán e incluirán en los resultados de las operaciones que continúan.

#### **K). 2 PRESENTACIÓN DE UN ACTIVO NO CORRIENTE O GRUPO DE ACTIVOS PARA SU DISPOSICIÓN CLASIFICADO COMO MANTENIDO PARA LA VENTA**

La normativa prevé la obligación de exponer en forma separada del resto de los activos a la citada categoría, como así también los pasivos que formen parte de dicho grupo.

Estos activos y pasivos no se compensarán, ni se presentarán como un único importe. Se revelará información, por separado, de las principales clases de activos y pasivos clasificados como mantenidos para la venta, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas.

#### **K) 3 INFORMACION ADICIONAL**

Dentro de la información complementaria, es decir en las notas, y en el período en que fueran objeto de la recategorización como mantenido para la venta se deberá informar:

Una descripción de activo

Una descripción de los hechos y circunstancias de la venta, o de los que hayan llevado a decidir la venta o disposición esperada, así como la forma y momento esperados para dicha disposición.

La ganancia o pérdida reconocida y, si no se presentase de forma separada en el estado del resultado integral, la partida de dicha cuenta donde se incluya ese resultado.

## **BAJAS**

Corresponderá proceder a efectuar la baja de alguno de estos activos cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones:

Se tenga la expectativa de que el citado activo no generara beneficios económicos en el futuro

Se proceda a desapropiarse del mismo.

En ambos casos el resultado que genere la citada transacción se considerara un resultado atribuible al periodo, excepto cuando se trate de ciertas ventas con arrendamientos (esquema tratado en la NIC 16.68).

## **TRANSFERENCIA A OTROS RUBROS**

En aquellas circunstancias en las que se verifique que, un determinado activo o bien un grupo, no cumpliera con las condiciones requeridas para que califique como “tenidos para la venta” dejara de pertenecer a esta categoría.

En estos la medición contable del citado activo se efectuara considerando el menor valor entre:

El valor contable que tenía antes de ser considerado como “tenido para la venta” considerando las depreciaciones y/o revaluaciones posteriores.

El Valor Recuperable al momento de su exclusión como “activo tenido para la venta” que será el mayor entre:

2.1) El valor razonable deducidos los costos de venta; y

2.2) El valor de Uso del activo.

## **14 LOS ACTIVOS FIJOS Y SU INFLUENCIA EN LA PROBLEMÁTICA AMBIENTAL**

### **14.1 Normativa contable internacional y el medio ambiente.**

Resulta evidente que el interés de los contadores por los aspectos medioambientales ya trasciende el plano personal y se ubica dentro del ámbito profesional. Los organismos emisores de normas contables no han quedado ajenos a dicho fenómeno y algunos ya incluyen en sus normas las implicancias contables del medio ambiente.

A continuación se expone el tratamiento contable vigente en algunos países, a partir de un relevamiento efectuado por los investigadores

#### **. ARGENTINA**

No existen leyes o normas en Argentina referidas a la contabilidad ambiental y no se vislumbran planes para formular algunas en el futuro. Las empresas no han adoptado ninguna forma de contabilidad ambiental.

#### **BRASIL**

No existen provisiones específicas para la contabilidad ambiental; sin embargo, los pasivos ciertos o contingentes derivados de daños ambientales deberán ser revelados o provisionados adecuadamente. La Comisión de Valores ha recomendado que las compañías sujetas a su contralor hagan referencia en sus estados contables anuales de los impactos ambientales significativos.

En la actualidad, se está considerando el dictado de normas, las cuales obligarán a todas las empresas a practicar auditorías ambientales para cumplir con las leyes de protección del medio ambiente.

Se define a una auditoría ambiental como el examen periódico de los aspectos técnicos y administrativos relativos a las actividades de protección del medio ambiente de todas las unidades productivas de un ente, con los objetivos que se detallan a continuación:

a) Verificar que todas las empresas cumplan con los requerimientos estatales en el ámbito nacional, provincial y municipal, a fin de mantener y actualizar sus registros, autorizaciones y licencias.

b) Verificar que todas las empresas cumplan con las restricciones y recomendaciones contenidas en las licencias y en estudios de protección ambiental relacionados con equipamiento, procedimientos y ubicación.

c) Verificar que todas las empresas cumplan con las leyes y normas:

1) De los estándares de emisión y de calidad del medio ambiente de las regiones en los que se hallan situados.

2) De recuperar y mantener la calidad del medio ambiente.

d) Evaluar las políticas de protección ambiental de la empresa en lo que atañe a:

1) Procedimientos para prevenir y controlar cualquier tipo de daño del medio ambiente.

2) Uso y conservación de cualquier tipo de energía.

3) Uso y transporte racional de materias primas.

4) Uso racional, conservación, reciclado y reutilización de agua industrial.

5) Minimización, reciclado, tratamiento y destino de los desechos sólidos, líquidos o gaseosos.

6) Incremento del impacto ambiental de los procesos industriales.

7) Incremento del impacto ambiental de los productos.

8) Prevención y reducción de los accidentes.

9) Entrenamiento, motivación y capacitación del personal en lo que respecta al cuidado y protección del medio ambiente.

10) Revelación de políticas y procedimientos empresariales de protección ambiental y revelación de los riesgos involuntarios a los que la comunidad estará sujeta.

Algunas empresas revelan información ambiental aunque por debajo del nivel óptimo. En algunos casos, las empresas han revelado detalles de procedimientos de recuperación y anti-polución de acuerdo con las recomendaciones efectuadas por la Comisión de Valores. Sin embargo, como los requerimientos no son obligatorios, la información está hecha sobre una base ad-hoc, por lo que deberán dictarse directivas ampliatorias de aplicación efectiva.

## **URUGUAY**

Uruguay no posee leyes ni normas específicas relacionadas con la contabilidad del medio ambiente, como así tampoco se conocen proyectos sobre el tema. Las empresas no practican de manera voluntaria la contabilidad ambiental.

## **ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA**

Aunque las normas contables de los Estados Unidos no están dirigidas a la contabilidad ambiental, existe un número de reglas en los informes de costos y compromisos que pertenecen a temas del medio ambiente. Estas son:

a) Un "Financial Accounting Standards Board" (FASB) sobre "Contabilización de las contingencias" y una interpretación sobre "Estimación razonable del monto de una pérdida", los que proveen una guía para el reconocimiento y revelación de los pasivos contingentes, incluyendo los pasivos ambientales.

b) Un informe del "Emerging Issues Task Force" (EITF), sobre "Contabilización de los costos del traslado de amianto", el cual considera si los costos deben activarse o ser tratados como gastos.

c) Un informe del "Emerging Issues Task Force (EITF), sobre "Activación de los costos para tratar la contaminación del medio ambiente", también dirigida a la activación de las erogaciones o su tratamiento como gastos.

d) Un informe del "Emerging Issues Task Force (EITF), sobre "Contabilización de los pasivos ambientales", que apunta a la medición de una pérdida cuando los recuperos son posibles y si el pasivo debe ser medido sobre una base descontada o no.

- La Comisión de Valores ha emitido directivas pertinentes al reconocimiento, medición y revelación de los pasivos ambientales. El objetivo de estas directivas es el de asegurar que los usuarios de los estados contables posean información útil para la toma de decisiones.

Aparte de eso, las empresas no están obligadas a proveer otro tipo de información ambiental. No obstante, un número de firmas han comenzado a producir informes por separado del impacto ambiental de sus operaciones.

La Environmental Protection Agency (EPA) exige a las empresas a presentar una variedad de informes en materia de polución y contaminación ambiental, tanto del pasado como del presente y el futuro. La Agencia ha implementado un programa para monitorear al azar el gasto de los recursos desde su nacimiento hasta su extinción. Dichos informes están disponibles al público en general.

El American Institute of Certified Public Accountants está redactando un borrador de norma contable sobre la contabilización de pasivos ambientales asociada con la contaminación ocasionada. Esta norma no preverá los pasos a seguir sobre la contaminación latente o futura. Entre los puntos a tratar en su nutrida agenda, el FASB también considerará la contabilización de los costos del desarme nuclear.

Se considera que las actuales directivas contables no tratan adecuadamente las obligaciones futuras de la empresa para la restauración de los recursos naturales extraídos. Sin embargo, industrias tales como minería, electricidad, y de extracción de gas y petróleo están obligadas a restaurar los sitios de extracción no bien finalizan sus operaciones.

Una encuesta llevada a cabo por Price Waterhouse en 1992 sobre contabilidad del medio ambiente arrojó lo siguiente:

a) Un tercio de las empresas que respondieron han escrito políticas sobre contabilidad ambiental. El 26 por ciento de las que contestaron revelan sus políticas de contabilidad del medio ambiente en nota a los estados contables.

b) Un 62 por ciento de las firmas que respondieron no contabilizan pasivos por saneamiento ambiental por considerar que su medición y el momento de su reconocimiento es una tarea muy difícil.

c) Muchas empresas están utilizando sus unidades de auditoría interna para rever la compatibilidad entre los estatutos gubernamentales, los procedimientos de contabilidad ambiental y las políticas internas.

d) Sólo ciertas industrias extractivas y la industria nuclear prevén obligaciones por restauraciones futuras de los sitios.

## **LA UNION EUROPEA**

La Comisión Europea ha preparado un Esquema de Eco-Management y Auditoría, el que constituye una serie de directivas de participación voluntaria por parte de empresas industriales. El objetivo de este “esquema” consiste en promover continuos progresos en la conservación del medio ambiente a raíz de las actividades industriales, mediante:

- a) El establecimiento e implementación de políticas, programas y sistemas administrativos de conservación ambiental por parte de las compañías, en relación con los sitios de operación.
- b) La evaluación sistemática, objetiva y periódica de la performance de las actividades mencionadas precedentemente.
- c) La provisión de información al público sobre performance ambiental.

## **ITALIA**

Italia sigue los requerimientos de la Unión Europea para la contabilidad del medio ambiente. Se cree que sólo cuestiones ambientales que provoquen un impacto directo sobre la operatoria o sobre la posición patrimonial debe ser revelada. Esta revelación debe ser efectuada en:

- a) El balance general, a través de provisiones.
- b) Las notas, a partir del detalle de los métodos de valuación utilizados, tanto en partidas extraordinarias, en pasivos contingentes ambientales, y en erogaciones ambientales, activadas o cargadas al estado de resultados.
- c) Otras secciones del informe anual, con una descripción del impacto ambiental y las respuestas de la administración, de las políticas ambientales y de las medidas sobre protección del medio, de los detalles de los incentivos gubernamentales relacionados con medidas de protección ambiental y la compatibilización con la legislación actual y esperada correspondientes a la preservación del entorno.

Es de destacar que una gran cantidad de información relativa al medio ambiente es de naturaleza meramente cualitativa. Más información de carácter cuantitativo mejoraría notoriamente el valor de la misma para los usuarios a la hora de tomar decisiones.

## **JAPON**

No existen normas contables sobre medio ambiente en Japón y tampoco se vislumbran en el futuro inmediato. Sin embargo, si las cuestiones ambientales tienen un impacto en los resultados o en la posición financiera de la empresa para el ejercicio corriente o en los futuros, dicho impacto es revelado tanto en el informe anual como en los estados contables.

Una firma encuestadora japonesa practicó una encuesta que reveló que el 29 por ciento de las empresas informan por separado costos e inversiones en el tema ambiental, particularmente aquéllos relacionados con la prevención de la contaminación y el costo de los desechos. La encuesta también reveló que el 36,7 por ciento de las compañías respondieron afirmativamente a la idea de la formulación de directivas sobre regulación ambiental.

## **ESPAÑA**

Aunque no existen en el presente normas sobre contabilidad ambiental, el Plan General de Contabilidad estipula que cualquier tipo de riesgo debe ser contabilizado, por lo que los riesgos ambientales deben ser considerados contablemente. En la actualidad, se encuentra en proceso de elaboración una norma contable sobre la industria distribuidora de agua. Según el estado actual de los trabajos, las empresas de la industria del agua deberán presentar información acerca del impacto ecológico de sus actividades. Sin embargo, no se están formulando normas con carácter general sobre contabilidad del medio ambiente. Algunas grandes empresas han revelado voluntariamente información ambiental, pero como regla general las compañías españolas no proveen información detallada sobre el impacto ambiental, y en la mayoría de los casos en que se suministra, es de carácter cualitativo y no cuantitativo.

Se percibe que las empresas tienen dificultades en proporcionar información ambiental debido a que los costos ambientales no son obligatorios de acuerdo con la legislación de protección del entorno. Se sugiere que aquella información distinta de la que tenga impacto en la valuación de los recursos, la situación financiera y los resultados, debería ser mostrada en un informe preparado a tal efecto.

## 14.2 Los pasivos ambientales

Cuando hablamos de pasivo ambiental nos referimos a una deuda. De la misma forma que en economía, un pasivo ambiental es una deuda que se tiene por efecto de una determinada degradación en alguno de los componentes del ambiente y que en algún momento deberemos erogar o utilizar energía para solventar esa deuda.

La identificación de los problemas ambientales es el primer paso para luego establecer su cuantificación, lo que una vez determinado dará las bases para la determinación de las responsabilidades y analizar posteriormente los métodos -si existieran- de remediar las áreas degradadas.

Es sabido que los problemas ambientales se han generado a partir de la industrialización descontrolada, sin considerar la incidencia de sus procesos en el ambiente, considerando siempre la capacidad del mismo de procesar los residuos y desechos generados por este proceso.

Se agrega también la mala utilización de los recursos, considerándolos como inagotables fuentes de provisión, hasta llegar a poner en peligro su existencia.

Esto ha generado un marco de situación donde la calidad del ambiente es un condicionante para muchas actividades humanas a futuro, lo que en muchos casos puede trasladarse a una variable económica y ser ponderada.

Al mismo tiempo lo percibe también la opinión pública, especialmente en relación con los problemas de polución del aire en áreas urbanas y conurbanas y la contaminación de aguas y de suelos, por la disposición descontrolada de basuras y descargas de efluentes.

Algunos de los problemas más críticos e importantes que pueden mencionarse son los siguientes:

Manejo y disposición de residuos sólidos

Contaminación de aguas debido a descargas de origen doméstico

Contaminación de aguas debido a descargas de origen industrial

Contaminación del aire proveniente de fuentes fijas y móviles

Destrucción de hábitat de flora y fauna

Sobreexplotación de recursos forestales y pesqueros

Problemas urbanos resultantes de la expansión de las ciudades

Falta de infraestructura de transporte

Falta de espacios recreacionales, plazas, parques, etc.

Deterioro de la calidad del suelo

En lo que hace a las actividades urbanas, las principales áreas donde se ha identificado que el deterioro ambiental demanda acciones correctivas urgentes son las siguientes:

Calidad del aire: Centros urbanos y zonas industriales y localidades impactadas por megafuentes puntuales.

Calidad del agua: Principales bahías y cuerpos receptores de las descargas de los centros urbanos e industriales más importantes del país.

Calidad de suelo: Zonas con contaminación y deterioro como producto de actividades agrícolas e industriales.

La legislación ambiental establecida puede ser un buen instrumento para mejorar las condiciones ambientales y al mismo tiempo para establecer planes de descontaminación en áreas altamente impactadas pero debe adaptarse y optimizar los recursos orientándose más hacia la operatividad más que al control y búsqueda de responsables.

Pero muchas veces sucede que la misma no establece en forma explícita los mecanismos de aplicación. Asimismo se entremezcla con aquellas situaciones en que es difícil establecer los responsables reales de los casos de contaminación.

La definición de pasivo ambiental alcanza dos perspectivas mensurables desde dos puntos de vista: el natural y el antrópico.

Desde el natural definimos al pasivo ambiental asociado al deterioro de los ecosistemas o de sus componentes, a través del impacto generado por cuestiones naturales como antrópicas.

A partir de reconocer una contaminación natural y una de origen antrópico, el Pasivo Ambiental es de origen antrópico cuando se mide con identificadores antrópicos, es decir, dinero necesario para revertir los casos de contaminación

En el caso natural también es dable calcular el pasivo ambiental en función de la necesidad de dinero o energía para sanear un determinado medio contaminado o impactado. Aquí es donde se unen ambos conceptos de pasivos ambientales, en la variable económica a aplicar.

Para la aplicación del concepto de Pasivo Ambiental y de establecer aquellas medidas para revertir el daño es necesario identificar y asignar quien asume la responsabilidad por el deterioro ambiental a fin de que sean ellos los que deban invertir en la reparación del daño ocasionado.

Aquí también se torna importante la relación de costo-beneficio de los sistemas políticos a fin de que no se malgasten los recursos.

Resulta difícil definir hasta que punto se puede recuperar un recurso, es decir, cuando el pasivo ambiental se vuelve "0". No siempre es posible recuperar el 100 x 100 del valor de un recurso impactado. De la misma forma se debe definir el "valor", es decir, si se está tratando de recuperar el valor monetario del bien o el valor ambiental del bien, que muchas veces no son iguales.

Algunos pasivos ambientales se refieren a bienes con patrimonio histórico, la extinción de especies o ecosistemas gravemente afectados

La participación pública resulta muy útil - y muchas veces es la única - que es de utilidad para la identificación de pasivos ambientales, que permiten establecer prioridades en la asignación de recursos para revertir el daño provocado

¿Cómo es posible frenar el aumento del pasivo ambiental? Principalmente reconociendo los mecanismos que son degradativos y que alteran las condiciones de los componentes ambientales. Mayormente los pasivos ambientales provienen de la falta de previsión de actividades pasadas y que hoy deben ser revisadas desde otra perspectiva.

Fomentar políticas de Producción Limpia y de cuidado responsable coadyuvan a disminuir la necesidad de asignación de recursos a futuro necesarios para solventar el pasivo ambiental a producirse

Algunos casos de pasivos ambientales y su resolución:

Caso 1:

Un importante laboratorio finalizó sus operaciones fabriles en un país y reorientó su actividad a la de importación y comercialización de productos farmacéuticos. Así, decidió vender su planta fabril, ubicada en un área industrial, sobre un terreno de casi 50 hectáreas.

Durante más de treinta años de actividad industrial, la planta había producido una importante cantidad de residuos que fueran clasificados como peligrosos.

La acumulación de esos residuos, liberados al ambiente, generó un importante pasivo ambiental, que disminuyó sensiblemente el valor de venta de la fábrica y expuso a la empresa a la contingencia de reclamos civiles por contaminación.

La empresa encomendó un estudio para la elaboración de un dictamen para establecer los parámetros y valores legales permisibles de emisión y concentración de contaminantes, permitiendo establecer con precisión las necesidades de recuperación ambiental de los terrenos contaminados.

También se emprendieron negociaciones con las autoridades ambientales provinciales y municipales para acordar un plan de recuperación ambiental que permitió mensurar los costos económicos y evitar posteriores reclamos civiles por daños ambientales.

Como consecuencia del procedimiento, en seis meses la empresa ahorró 20 millones de dólares, si se considera la diferencia entre los costos de ejecución del plan ambiental y el pasivo preexistente por la contaminación, beneficiándose ambas partes ya que se acotaron las tareas a las realmente necesarias y se buscaron soluciones operativas reales.

Caso 2:

Una Cooperativa de Servicios, a cargo de la provisión de agua potable y mantenimiento de la red cloacal arrojaba los efluentes domiciliarios a cielo abierto y sin ningún tratamiento, en un terreno de su propiedad.

Un propietario de un terreno rural lindante con aquel inició una demanda para reclamar a la Cooperativa el cese de la actividad contaminante y la reparación de daños y perjuicios por contaminación.

Como consecuencia de una negociación de tres meses, las partes llegaron a un acuerdo: la Cooperativa indemnizó al propietario del inmueble contaminado en la suma de u\$s 280 mil por daños ambientales. Cabe resaltar que el valor de venta del inmueble afectado por la contaminación es de u\$s 40 mil, lo que significa que la indemnización pactada libremente por las partes fue 7 veces superior al valor del bien dañado.

### **14.3 Contingencias ambientales**

a) Hecho, situación, condición circunstancia (o conjunto de ellos) que existe a la fecha de cierre de los estados contables. El hecho que ocasiona el origen o nacimiento de la contingencia – hecho generador- es anterior a la fecha de cierre de los estados contables. El hecho sustancial se generó antes del cierre de ejercicio.

El mismo puede referirse a situaciones determinadas, identificables, como sería el caso de un juicio pendiente de resolución por contaminación ambiental, o riesgos indeterminados, como la atención de garantías contra defecto por contaminación ambiental del producto.

b) Carácter incierto. Su perfeccionamiento puede generar o no un resultado, dependiendo tal circunstancia de la concreción o no de un hecho futuro. Ej. Juicio en trámite por descontaminación.

c) El posible resultado a generar puede ser ganancia o pérdida. Ej. Resultado negativo: sentencia desfavorable por contaminación ambiental. Resultado positivo: reembolsos a la empresa por un tercero.

El elemento a) relaciona el hecho con el concepto de devengado; la situación generadora de la posible variación patrimonial compete al ejercicio.

Del análisis del elemento b) – evaluación de la probabilidad de ocurrencia y medición de sus efectos- dependerá su tratamiento contable. Sobre la base de la información existente, deben estimarse la probabilidad de ocurrencia y su cuantificación.

Finalmente, el elemento c) delimita el marco conceptual de las contingencias y ha planteado diferencias doctrinarias respecto del tratamiento contable de las contingencias ganancias.

#### 14.4 La política empresarial de control ambiental

El criterio más utilizado para evaluar instrumentos de política ambiental desde un punto de vista económico se refiere a su eficiencia. Esta se refiere a la capacidad de un instrumento de:

- 1) alcanzar un objetivo ambiental dado al menor costo ("eficacia en costo"), o
- 2) alcanzar un mayor nivel de protección ambiental (menores emisiones) a un costo dado ("eficacia ambiental")

Para la determinación del objetivo de una política ambiental (el nivel "óptimo" de emisiones), el análisis económico supone que el daño ambiental puede cuantificarse en términos económicos y confrontarse en un análisis costo-beneficio con los costos de prevenir o limitar el daño ambiental.

Así, el nivel óptimo de emisiones estará dado por el nivel donde los costos sociales (de daño ambiental y de reducción de las emisiones) son mínimos.

Sin embargo, la determinación del "nivel óptimo de emisiones" requiere en la práctica el uso de técnicas de valuación para cuantificar los beneficios de una reducción de emisiones (y realizar un análisis costo-beneficio). Esta tarea resulta muy compleja o bien muy costosa cuando intentan evaluarse recursos ambientales de amplias implicancias, como por ejemplo, la pérdida de biodiversidad. En ciertos casos, el objetivo de política ambiental se fija en función de un nivel mínimo de protección que resulta necesario, por ejemplo, para proteger la salud de la población.

En cuanto a los instrumentos, por ejemplo, si se quiere alcanzar un objetivo dado de emisiones (por ejemplo el mencionado nivel "óptimo"), la aplicación de un estándar de emisiones uniforme para todas las firmas, significará un costo total de reducción de emisiones demasiado elevado si las firmas difieren en sus costos de reducción. En contraste, un sistema de impuestos por unidad de emisión o de permisos negociables permite reducir significativamente los costos de alcanzar dicho objetivo, dado que resultarán en una mayor reducción de emisiones por parte de las firmas con menores costos relativos.

Facilidad de implementación

Cabe destacar que el interés de ciertos instrumentos puede variar sensiblemente con respecto a las predicciones teóricas si al criterio de eficiencia se suman a también

otras consideraciones de orden práctico. A modo de ilustración, nos concentraremos en tres aspectos prácticos que pueden enfrentarse a las principales recomendaciones teóricas, referidos a los costos administrativos o de control y la necesidad de limitar ciertos riesgos ambientales: •

Las normas de emisiones pueden implementarse fácilmente a través de normas tecnológicas controladas, por ejemplo, al momento de la autorización de operación de la planta industrial.

En cambio, los impuestos o permisos negociables que pueden implicar mayores necesidades (costos) de monitoreo.

Los instrumentos que fijan un límite a las emisiones agregadas (como los estándares y los permisos negociables) tienen la ventaja de asegurar permisos negociables) tienen la ventaja de asegurar que cierto límite máximo de emisiones tolerables para el medio ambiente no será sobrepasado. En contraste, los instrumentos de precio (como los impuestos) garantizan que determinado costo de reducción de las emisiones no será sobrepasado. •

La eficiencia de un sistema de permisos negociables puede requerir esfuerzos considerables de implementación y regulación, por ejemplo para garantizar que el mercado de permisos funcione competitivamente (esto es, con un número suficientemente elevado de firmas participantes para que ninguna tenga un elevado poder de mercado)

## **15 El control interno en los bienes de uso**

### **15.1 Conceptos básicos**

Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a los que deberán concretarse los procedimientos de auditoría.

• A tal efecto es preciso distinguir entre el estudio destinado a evaluar y mejorar el sistema de control interno de una entidad, realizado por el auditor en su calidad de

experto y en virtud de mandato específico, del estudio y evaluación de control interno que se realiza en el contexto de una auditoría.

- El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices marcadas por la Dirección.

Esta definición es, posiblemente, más amplia que el significado que normalmente se atribuye al término, ya que las implicaciones de un sistema de control interno, se extienden más allá de las materias que lo relacionan con los departamentos contable y financiero.

#### Naturaleza del Control Interno

- El control interno, en su sentido más amplio, incluye controles que pueden ser caracterizados bien como contables o administrativos, tales como:

##### Controles Contables:

Comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables.

##### Controles Administrativos:

Se relacionan con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y al acatamiento de las políticas de la Dirección y normalmente sólo influyen indirectamente en los registros contables.

- La división del control interno en controles contables y controles administrativos ha sido determinada con el propósito de clarificar el alcance del estudio y evaluación del sistema de control interno.

## **15.2 La razonable protección de los activos**

El concepto fundamental está en la idea de proteger el patrimonio de la empresa contra cualquier hecho, evento o circunstancia no deseada. El responsable de la

protección es la Dirección de la Empresa, ya que ésta es una de sus funciones principales. Para proteger el patrimonio, la Dirección debe adoptar una serie de medidas que son aplicadas conjuntamente para prevenir errores de tipo no intencionales e intencionales, así como localizar irregularidades cometidas en forma premeditada o intencional en perjuicio de los bienes que posee la empresa.

### **15.3 El control interno frente a la corrupción y el fraude**

La corrupción y el fraude son entonces cuestiones importantes a tener en cuenta por quienes tienen la responsabilidad de administrar organizaciones, pero téngase en cuenta que estos a su vez tampoco pueden escapar de lo mencionado anteriormente ya que son actores y no simples espectadores.

Viendo a la contabilidad como un control y a los informes contables como parte de un sistema de información útil para la toma de decisiones se puede entender la importancia que juega el contador al ejercer su profesión, pero éste también se ve afectado por esta realidad.

“Las compañías deberían reconocer que además de tener una responsabilidad hacia sus empleados, hacia sus clientes y hacia sus accionistas, también son responsables en un sentido más amplio con la sociedad en que trabajan “ (David Rockefeller).

El fraude y la corrupción no sólo se encuentran instalados dentro de la organización sino también en sus relaciones con terceros ajenos a la misma (entidades públicas y/o privadas) e inclusive hasta para con sus propios inversionistas.

Como se aprecia la corrupción es un síntoma del debilitamiento del sistema de controles de una sociedad, esto sucede cuando el sistema depende más de virtudes ó de virtuosos en lugar de recurrir al establecimiento de normas y controles.

Por lo tanto, debido a todas las circunstancias mencionadas entendemos que los controles internos siguen siendo las mejores herramientas dentro de una organización para el descubrimiento del fraude, cuando estos son deficientes resultan la principal causa para facilitar actos ilícitos y a su vez consideramos como una herramienta válida para dar fe de la realidad económica de los estados contables hacia terceros al informe del auditor (contralor contable de la sociedad comercial moderada), cuando este

no es consultor, es decir, no es juez y parte. “ ...la auditoría en todo el mundo es reconocida hoy como un método de control eficaz que debe instituirse en todo régimen de información contable”<sup>2</sup>. A su vez para que esta última herramienta cumpla su objetivo debiera analizarse si las normas contenidas en la resolución técnica 7 (Norma profesional de Auditoría) son adecuadas en relación a las responsabilidades asumidas por el auditor, es decir, que debemos cuestionarnos si el papel del contralor de los estados contables cubre las expectativas de los usuarios y de la comunidad.

---

<sup>2</sup> Chapman, William Leslie, Auditoría externa en la Argentina, en Ensayos sobre Auditoría, Bs As, Macchi, 1980.

## 16. CONCLUSION

La normativa pone énfasis en el cambio del destino del activo involucrado. Pasando de un flujo de recupero de la inversión basado en uso, categorizado como no corriente, a un recupero por vía de venta, o bien de un plan para generar dicha transacción. Esta actitud queda reflejada en el cese de la depreciación al cambiar el activo y pasar a integrar un activo tenido para la venta.

Tenemos la opinión que un bien, ya sea desafectado o no, cuando se le asigna como destino más probable la venta, luce como razonable que en los estados financieros sea reflejado por su valor corriente de salida.

Asimismo adherimos a la opinión de E. Fowler Newton<sup>3</sup> "...Pareciéndonos innecesaria la fijación de normas separadas para los activos no corrientes que son tenidos para la venta pero que todavía están en uso, opinamos que la IASB sólo debería haber dictado NC para los bienes retirados de servicio..."

El criterio de medición contable al costo histórico de incorporación, refleja un Estado de Situación Patrimonial muy alejado de la realidad económica, debido a que, los Bienes de uso (Activos no corrientes) no reflejan las variaciones que se producen en los valores de mercado, Antes de la RT N° 31, esta situación provocaba dificultades a la hora de buscar financiación y clasificar en ciertos negocios, debido a que los bancos toman en cuenta los índices de solvencia, (Activo Total / Pasivo Total) y el índice de endeudamiento (Pasivo financiero corriente y no corriente / Patrimonio Neto), y al no existir una cuenta que contabilice el aumento resulta una menor solvencia y un mayor endeudamiento, difiriendo de la real posición económica y financiera del ente en el mercado.

Al encontrarnos en un marco inflacionario, la situación descrita se agrava en razón de que la información contenida en los estados contables, se aleja de la realidad aún más con la emisión de la RT N° 39. Esta última norma, no rehabilita el mecanismo de ajuste previsto por la Resolución Técnica N° 6, que se encuentra sin aplicación práctica por la vigencia del decreto 664/2003 (marzo de 2003) que prohíbe la reexpresión de Estados Contables. Los requerimientos establecidos en la Resolución Técnica determinando requisitos irrisorios y vericuetos normativos con el objetivo de evitar reexpresar los

---

<sup>3</sup> Fowler Newton, Enrique "Normas Internacionales de Información Financiera, 1° edición, La Ley, Buenos Aires 2006, Pág. 299.

Estados Contables, aun cuando claramente no nos encontramos en un contexto estabilidad monetaria, tal como lo muestra índice IPIM – Índices de Precios Internos al por Mayor -. Ello afecta, significativamente, la medición del rubro Bienes de Uso, ya que nos encontramos con partidas medidas en moneda de poder adquisitivo anteriores a la fecha de cierre de los Estados Contables, y en la mayoría de los casos, son ejercicios de larga data.

Respecto a los requisitos de la información contable enunciados por la RT N° 16, estos no se cumplen, de acuerdo a lo establecido en dicha norma, ya que como expresamos en el párrafo anterior, se encuentran alejados de la realidad del ente. Tal situación afecta sensiblemente a los diversos usuarios de la información contenida en los Estados Contables y, especialmente a los accionistas, en la toma de decisiones respecto a la rentabilidad de su inversión y la captación de fondos. Esta circunstancia se ve agravada, si consideramos además la imposibilidad de imputar a resultados a la desafectación del saldo de revaluación, con lo cual queda abierta la posibilidad de que se mantenga dicho saldo en el patrimonio neto del ente, aún cuando estos bienes ya no se encuentren en existencia.

Por otra parte con anterioridad a la RT N° 31, se consideraba la posibilidad de la creación de una Cuenta Patrimonial de Revaluación Técnico ( RTs N° 9, 10 y 17), regularizando a las partidas de bienes de uso y considerando dicho saldo para las depreciaciones, desvalorizaciones o bajas que las originaron. No obstante a ello, resultaba dificultoso y costoso su cálculo, así como también la aprobación por la IGJ - Inspección de Personas Jurídicas -dado a los estrictos requisitos solicitados. Con la entrada en vigencia de la RT N° 31, el mayor valor resultante de una revaluación, no integra el resultado del periodo, y en cuanto a su tratamiento contable se puede mantener el saldo de Revalúo en el Patrimonio del ente y permite su baja por venta o consumo, asignado el saldo a la cuenta de Resultados no Asignados. Esto produce que se genere un mayor patrimonio del ente del que realmente posee, afectando a su realidad económica, pudiendo resultar perjudicial para los usuarios de la información, tales como, entidades financieras y bancarias que otorgan préstamos para inversiones y demás gastos.

En virtud a lo expuesto, la solución propuesta por la FACPCE – Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas - respecto a los saldos de revalúo, provoca diversas dificultades, al autorizar la distribución de Resultados No Asignados originados de Saldos de Revalúos.

## 1. Relevamiento Bibliográfico

1. "Contabilidad Superior" – Fowler Newton, Enrique; Editorial La Ley.
2. "Contabilidad Financiera" – Biondi, Mario; Ediciones Errepar.
3. "Contabilidad e inflación" – Lazzati, Santiago; Ediciones Macchi.
4. "Contabilidad presente y futuro" – Viegas, Juan Carlos – Fronti de Garcia, Luisa – Pahlen Acuña, Ricardo – Chaves, Osvaldo; Editorial Macchi.
5. "Análisis de Estados Contables" – Fowler Newton, Enrique; Ediciones La Ley.
6. Resoluciones Técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
7. "Combinaciones de negocios" – Biondi, Mario; Editorial Macchi.
8. "Normas Contables Profesionales Argentinas IGJ-CNV" – Fowler Newton, Enrique; Editorial La Ley.
9. "Nuevas Normas Contables" - Fowler Newton, Enrique; Editorial La Ley.
10. "Ajuste por inflación" - Fowler Newton, Enrique; Editorial La Ley.
11. International Accounting Standards Board Normas Internacionales de Información Financiera.
12. International Accounting Standards Board N.I.I.F. N.I.C. – Edición especial para Latinoamérica – Gestión 2000 Barcelona.
13. Normas Internacionales de Información Financiera – NIC; Fowler Newton, Enrique; Editorial La Ley.
14. CONTABILIDAD 3-PASIVOS Y PATRIMONIO NETO - Adrian Sancci. Liliana Mallo. Sergio Brodsky. Américo Antuña. Manuel Maciel; PROMETEO - UNLAM
15. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE): Resoluciones Técnicas 8, 9, 11, 16, 17, 24, 26, 31 y 39 y Proyecto 21 de Resolución Técnica.
16. ● Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE): Informe del CENCyA N° 2
17. ● Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE): Interpretación N° 3 "Contabilización del impuesto a las ganancias".
  - International Accounting Standard Board (IASB,) Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 1, 12, 16 y 40; Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 5 y 13 y NIIF para Pymes.
18. ● Inspección General de Justicia, Resolución General 7/2015.
19. ● Fowler Newton, Enrique, "Contabilidad Superior", Editorial La Ley, Buenos Aires, 2010.
20. ● Fowler Newton, Enrique, "Cuestiones Contables Fundamentales", Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.11

## **2. Fichaje de libros, artículos y documentos relevantes**

- 1.- Tratamiento para la capitalización de Activos Fijos. Informe de Accounting, Financial & TAX.
- 2.- Activo Fijo Tangible. Informe Web de Administración Moderna.
- 3.- Activos Fijos. Informe de la Pontifica Universidad Javeriana de Bogota Colombia.
- 4.- Artículo NIC 36, Deterioro del valor de los Activos Fijos. Informe de Revista Contable de Madrid España.
- 5.- Auditoria de Activos Fijos IV Area Auditoria. Revista Actualidad Empresaria.
- 6.- RT 17 FACPCE Capitulo 4 puntos 4.3.3 y 4.4.2, 4.4.3.3, 5.11.1.1.
- 7.- RT 27 FACPCE Capitulo 2
- 8.- NIC 2 Inventarios. Informe comentado Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoria.
- 9.- NIC 16 Activo Fijo Propiedad planta y equipo. Informe comentado Revista Legis de Contabilidad y Auditoria..
- 10.- Artículo 2 “ NIF mas que un requisito “.Porfolio.co
- 11.- Informe Mecosur 15 del Banco Interamericano de Desarrollo.