



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Contador Público Nacional y Perito Partidor

BIENES DE USO

EVOLUCIÓN DE LA MEDICIÓN

POR:

Contrera, Natalia Fernanda (fernandita_c87@hotmail.com)

Moyano, Andrea Lourdes (moyanoandy@gmail.com)

Sampieri, Natalia Andrea (sampieri.natalia@gmail.com)

Profesor Tutor: María Magdalena Domínguez

M e n d o z a - 2012

INDICE

Introducción.....	4
CAPÍTULO I – BIENES DE USO.....	5
1. Análisis e importancia.....	5
1.1. Definición.....	5
1.2. Clasificación.....	6
1.3. Depreciación.....	6
CAPÍTULO II – LA MEDICIÓN EN NORMAS ANTERIORES A LA RT 31.....	15
1. Resolución técnica de la FACPCE N°10.....	15
1.1. Costo original reexpresado en moneda constante.....	15
1.2. Valores corrientes.....	16
1.3. Amortizaciones.....	17
2. Resolución técnica de la FACPCE N°17.....	18
2.1. La armonización con las normas internacionales.....	19
2.2. Ley nacional N° 19742 de revalúo contable.....	20
CAPÍTULO III – LA MEDICIÓN EN NORMAS VIGENTES.....	25
1. Resolución Técnica N°31.....	25
CAPITULO IV – EXPOSICION DE LAS CUENTAS ORIGINADAS POR LA RT 31....	27
1. Concepto de exposición.....	27
2.Estado de Situación Patrimonial.....	28
3.Estado de Evolución del Patrimonio Neto.....	30
4.Estado de Resultados.....	35
5.Estado de Flujo de Efectivo.....	35
6. Información a suministrar en la información complementaria.....	35
CAPÍTULO V – APLICACIÓN PRÁCTICA.....	38

Conclusión.....	51
Referencias bibliográficas.....	52
Anexos.....	54

INTRODUCCIÓN

Los destinatarios de este trabajo de investigación son principalmente profesionales de la carrera Contador Público Nacional, por el nivel de análisis y lenguaje técnico utilizado en la investigación de los Bienes de Uso.

Los Bienes de Uso es un rubro muy significativo tanto en el activo como partida que refleja el desgaste de los mismo en el Estado de Resultados, de las empresas más que nada industriales, de ahí surgen la gran importancia de su medición contable. Debido a esto, dicha medición ha evolucionado en nuestro país a lo largo de los últimos años.

En función a lo anterior, el presente trabajo pretende analizar “la evolución de la medición de los Bienes de Uso”.

Es necesario tener en cuenta que en las empresas industriales las depreciaciones de los Bienes de Uso juegan un papel muy importante al momento de determinar si sirven de base necesaria para 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.

Podemos decir que es un atributo de esta Norma el permitir la asignación de valores corrientes a los Bienes de Uso. Es incuestionable el estado de empobrecimiento patrimonial que han sufrido las empresas argentinas como consecuencia de la imposibilidad de asignar a sus Bienes de Uso valores presentes, hecho agravado por la existencia de una inflación creciente no reconocida. Esta situación trae aparejado efectos negativos importantes como es la “pérdida de imagen de solvencia”.

Por lo tanto, en el primer capítulo se analiza la importancia y el análisis de los Bienes de Uso, su concepto, clasificación, depreciación, las causas y los distintos métodos de amortización.

En el segundo capítulo se hace referencia a las normas anteriores a la Resolución Técnica N° 31, donde se cita a las Resoluciones Técnicas 10, 17, su armonización con las normas internacionales y finalmente la Ley de revalúo técnico 19.742.

En el tercer capítulo se hace referencia de la norma actualmente vigente como es la Resolución Técnica 31.

Posteriormente, en el cuarto capítulo realizamos una aplicación práctica de los contenidos vertidos en el capítulo anterior. Y finalizamos con las conclusiones.

El estudio está realizado dentro del marco de las normas contables legales, profesionales y las internacionales.

CAPÍTULO I

BIENES DE USO

1. ANÁLISIS E IMPORTANCIA

En la actualidad nos podemos encontrar con empresas de distinto rubros, ya sean industriales, comerciales, prestadoras de servicios, etc. Dependiendo de dichos rubros es la importancia y el tratamiento que se les dará a los Bienes de Uso. Decimos esto, ya que las empresas industriales, a diferencia de las comerciales, poseen mayor activo fijo. Esto es así debido a que en las primeras, para desarrollar su actividad, es necesario tener una mayor estructura de activos inmovilizados. Un claro ejemplo se presenta en una empresa vitivinícola, la cual para llevar a cabo su actividad, requiere de barricas, balanzas, bombas, cintas transportadoras, etc., por el contrario, la empresa que se dedica solo a la comercialización de vinos no va a requerir de las maquinarias mencionadas. De ahí surge que estos bienes, en 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. De acuerdo a lo expuesto, independientemente del tipo de empresas, todas cuentan en mayor o menor medida con bienes físicos de vida prolongada, que no se tienen para la **venta** y que no desaparecen con el primer uso.

Ahora bien, ¿a qué le llamamos Bienes de Uso?

1.1. Definición

“Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compra de estos bienes. Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada.”¹

1 Según definición Resolución Técnica 9

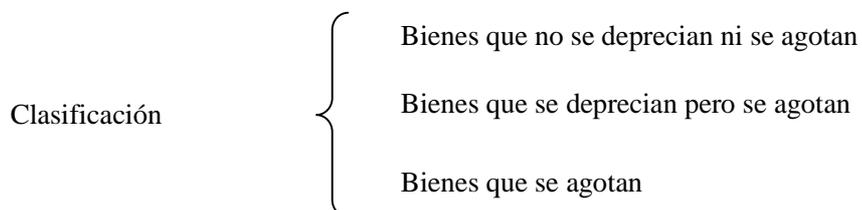
“Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos”; su atribución podría resultar de “su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta”.²

De acuerdo con lo expuesto, los Bienes de Uso:

- a) son tangibles, no se consumen con el primer uso;
- b) existe intención de usarlos en el desarrollo de la actividad;
- c) tienen una vida útil limitada, que debe ser superior a un año;
- d) están incluidos aquellos bienes que aún están siendo utilizados, por ejemplo en “construcción” o “montaje”, etc.;
- e) también se consideran Bienes de Uso los “anticipos a proveedores” por este tipo de bienes.

1.2. Clasificación

Las normas contables distinguen tres clases de Bienes de Uso:



- a) **Bienes que no se deprecian ni se agotan.** Ej.: terrenos.
- b) **Bienes que se deprecian pero se agotan.** Ej.: rodados, embarcaciones, maquinarias, herramientas, muebles y útiles, edificios, instalaciones, etc.
- c) **Bienes que se agotan.** Ej.: yacimientos, bosques madereros, minas, pozos petrolíferos, etc.

1.3. Depreciación

Los Bienes de Uso van perdiendo valor, algunos autores a esto le llaman amortizaciones, pero nuestro criterio se ajusta a la definición de la Real Academia Española, por lo cual:

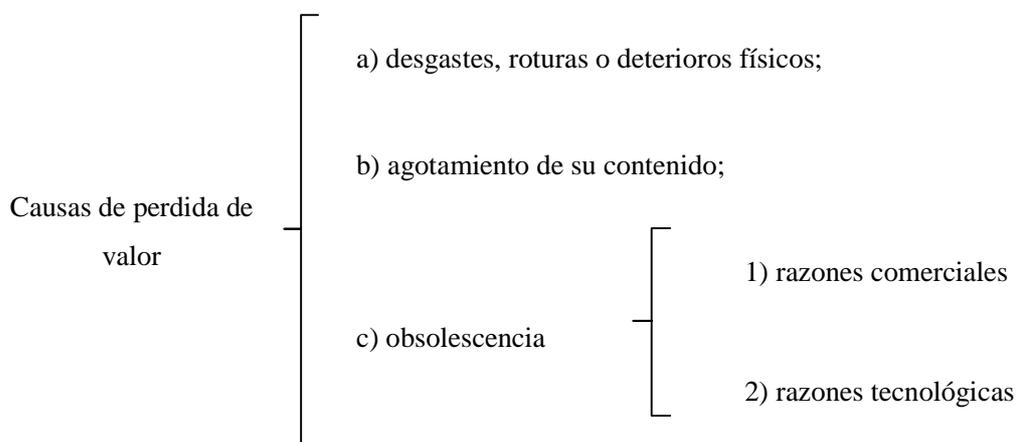
- “amortización es la acción y efecto de amortizar, amortizar es redimir o compensar el capital de un censo, préstamo u otra deuda y también recuperar o compensar los fondos invertidos en alguna empresa”³;
- “depreciación es la disminución del valor o precio de una cosa, con relación al que antes tenía comparándola con otra de su clase”⁴.

1.3.1. Concepto contable según Fowler Newton

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

1.3.2. Causas

Las causas de la pérdida de valor se debe a:



3 Según diccionario de la Real Academia Española.

4 Ibídem

- a) 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;
- b) el agotamiento de su contenido en el caso de bienes sometidos a actividades extractivas (minas, canteras, pozos petrolíficos, etc.);
- c) La obsolescencia es otra causa de depreciación y puede deberse a:
 - 1)- razones comerciales: disminución o extinción de la demanda del producto o grandes cambios en sus características;
 - 2)- razones tecnológicas: aparición de otros bienes que ofrezcan menor costo final del bien producido, ya sea por disminución de costos o aumento de productividad.

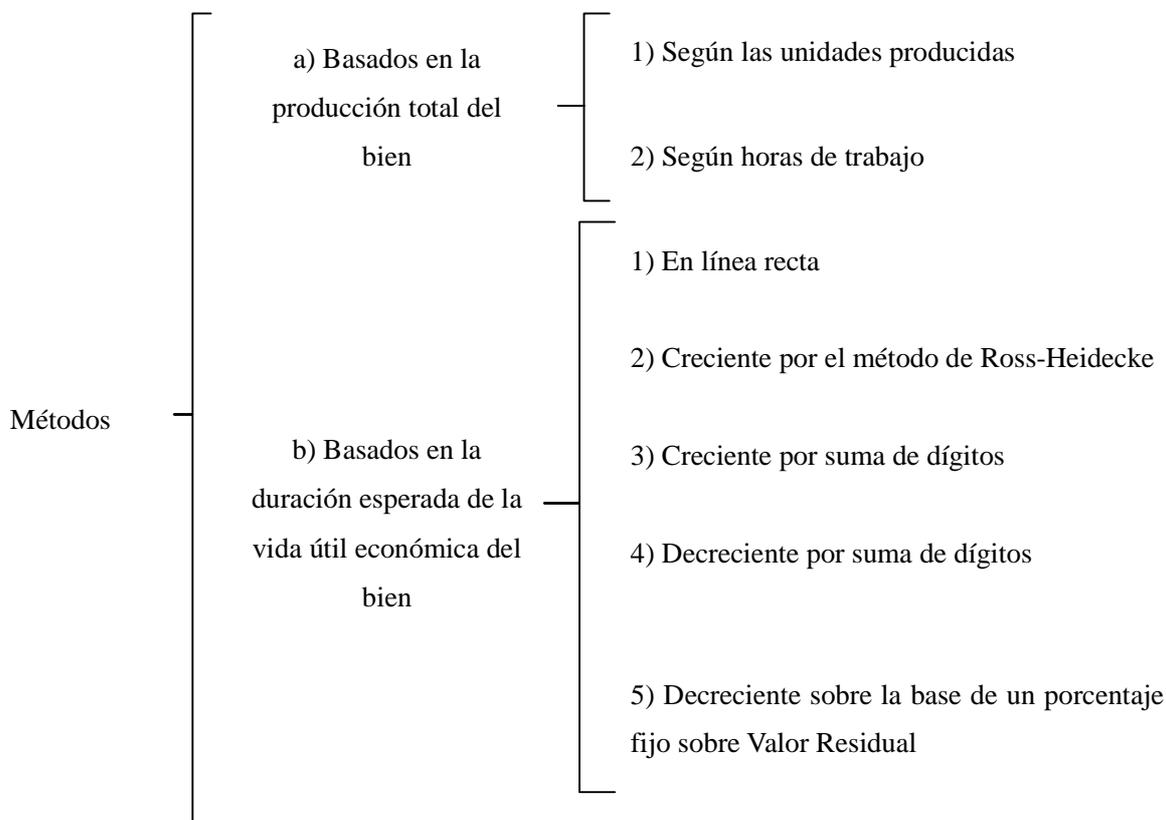
Estas pérdidas de valor denominadas depreciaciones no necesariamente afectan a todos los bienes durables. No están sujetos a ellas la mayoría de los terrenos, los bienes en tránsito o construcción y los que no han comenzado a ser empleados.

1.3.3. Métodos según Fowler Newton

Para el cálculo de la depreciación debe tenerse en cuenta:

- a. el valor original;
- b. el valor que se espera tenga el bien al término de su vida útil (valor de regazo o de recupero) y se calcula deduciendo, del precio de venta a ese momento, todos los gastos necesarios para retirarlo del servicio;
- c. 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;
- d. la forma en que se producirá la depreciación (constante, creciente, decreciente, etc.)

Los métodos más utilizados son:



➤ **Basados en la producción total de bien**

✓ Según las unidades producidas o extraídas

Es el método más razonable para los bienes sujetos a agotamiento. También es aplicable a maquinarias y procesos de fabricación.

Cuando se lo emplea el cargo correspondiente a cada período se obtiene así:

a) el importe total a depreciar se divide por la cantidad de unidades que se espera obtener con el bien, a lo largo de su vida útil, obteniéndose así una cuota constante de depreciación por unidad a producir;

b) se multiplica la cuota obtenida por el número de unidades producidas en el período.

La cuota de depreciación obtenida en el paso a) puede utilizarse mientras no cambien la medición contable del activo o las estimaciones de su valor residual final y de las unidades a producir durante su vida útil.

Ejemplo:

La empresa XX tiene un bien de uso con las siguientes características:

a- valor original: \$10.000;

b- valor recuperable estimado al finalizar su vida útil: \$1.000;

c- Vida útil estimada en función de las unidades a producir: 3.000 unidades en total, de las cuales 700 unidades se producen en el segundo año.

Importe total a depreciar x unidades producida en el período:

Según los datos del ejemplo y teniendo en cuenta que el importe total a depreciar es 9.000 (10.000 - 1.000); tendremos que la amortización del segundo año será de 2.100, y se obtienen con el siguiente cálculo:

$\frac{9000 \times 700 \text{ Unid.}}{3000 \text{ Unid.}} = 2100$

✓ Según horas de trabajo

Este método es aplicable principalmente a las máquinas. Su mecánica es similar a la del anterior, pero en lugar de las unidades de producción se consideran las horas de empleo de cada bien (o de grupo de bienes).

Ejemplo:

La empresa XX tiene un bien de uso con las siguientes características:

a- valor original: \$10.000;

b- valor recuperable estimado al finalizar su vida útil: \$1.000;

c- Vida útil estimada en función de las horas a trabajar: 24.000 horas en total, de las cuales 5.000 horas corresponden al segundo año.

Importe total a depreciar x horas trabajadas en el período:

Según los datos del ejemplo, la amortización del segundo año será de 1.875, su valor se calcula de la siguiente manera:

9000 x 5000 Unid.	=1875
24000 Unid.	

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

✓ En línea recta

Con este método, la depreciación de los bienes se hace con una cuota constante, de modo que todos los periodos de igual duración reciben el mismo cargo por depreciación.

La depreciación imputable a cada periodo (mes, año) se calcula dividiendo el importe total a depreciar por la cantidad de periodos que integran la vida útil del bien, que debe ser estimada previamente.

Ejemplo:

La empresa XX tiene un bien de uso con las siguientes características:

a- valor original: \$10.000;

b- valor recuperable estimado al finalizar su vida útil: \$1.000;

c- Vida útil estimada en función del tiempo en línea recta: 5 años.

Importe total a depreciar según el método en línea recta:

Según los datos del ejemplo, en el segundo año, al igual que en los años restantes, la amortización del ejercicio será 1.800. Que se obtiene de la siguiente manera:

9000	= 1800
5 Años	

✓ Creciente por el método de Ross-Heidecke

Este método interesa especialmente porque es el considerado más adecuado por quienes efectúan revalúos de bienes.

Se sustenta en el cálculo de la depreciación acumulada a un momento dado mediante esta fórmula:

$$DA = (ID (i/n) + (i/n)^2)/2$$

Siendo:

DA: depreciación acumulada

ID: importe total a depreciar

I: edad del ítem (periodos de vida ya transcurridos)

n: vida útil total estimada (número de periodos)

La fórmula expresada puede convertirse en:

$$DA = ID/2 (i/n) + ID/2 (i/n)^2$$

Como se ve, la mitad de la depreciación acumulada se calcula linealmente y la otra mitad en forma exponencial, siendo esto último lo que da al total el carácter creciente.

La depreciación de un periodo dado se calcula por diferencia entre la depreciación acumulada al final del mismo y al cierre del periodo anterior.

✓ Creciente por suma de dígitos

Bajo este método, si un bien tiene “n” años de vida útil, la depreciación del año “i” es igual a la producción del importe a depreciar que resulta de relacionar “i” con el total de la suma de los números que van de 1 a “n”, esto es:

$$1+2+\dots+(n-1)+n$$

También puede calcularse mediante esta cuenta:

$$n(n+1)/2$$

Ejemplo:

La empresa XX tiene un bien de uso con las siguientes características:

a- valor original: \$10.000;

b- valor recuperable estimado al finalizar su vida útil: \$1.000;

c- Vida útil estimada en función del tiempo: 5 años creciente por suma de dígitos.

En este caso, tomando los datos del ejemplo, la amortización del segundo año es 1.200 y fue obtenida de la siguiente manera:

1. “n” = 5 año
2. El total de la suma de los números que van de 1 a “n” es: $1+ 2+ 3+ 4 +5= 15$
3. “i” = 2 (calculamos la depreciación del segundo año)

Por lo tanto la depreciación del segundo año se calculará:

$\frac{9000 \times 2}{15} = 2400$

✓ Decreciente por suma de dígitos

Este método es diametralmente opuesto al del anterior, ya que la depreciación empieza siendo muy alta y decrece a medida que transcurre el tiempo, lo cual contradice las premisas empleadas por los especialistas en revalúos.

La mecánica de aplicación del método es igual a la del anterior, excepto porque se invierte el orden de los coeficientes anuales de depreciación; se empieza por n y se termina con 1.

Ejemplo:

La empresa XX tiene un bien de uso con las siguientes características:

a- valor original: \$10.000;

b- valor recuperable estimado al finalizar su vida útil: \$1.000;

c- Vida útil estimada en función del tiempo: 5 años decrecientes por suma de dígito.

Siguiendo con el ejemplo, si vamos de “n” a 1 tendremos en el primer año “5”, en el segundo “4”, que es el año a calcular. De esta manera la amortización del segundo año resulta ser 2.400, calculada con la siguiente proporción:

$\frac{9000 \times 4}{15} = 2400$

✓ Decreciente sobre la base de un porcentaje fijo sobre Valor Residual.

Este otro método de calcular la depreciación sobre una base decreciente se basa en el siguiente procedimiento:

- a) No se considera el VR final del bien
- b) Como tasa de depreciación se usa el doble de la que se utilizaría con el método de la línea recta
- c) Cada año, dicha tasa se aplica al valor residual inicial del bien.

En consecuencia el bien nunca termina de ser depreciado, aunque su valor residual se acerque permanentemente a cero.

Trabajando con el ejemplo, la amortización del segundo año será \$2.400 y su valor surge de la siguiente tabla:

AÑO	VALOR RESIDUAL INICIAL	DEPRECIACIÓN 40%	VALORES FINALES
1	10.000	4.000	6.000
2	6.000	2.400	3.600
3	3.600	1.440	2.160

CAPÍTULO II

LA MEDICIÓN EN NORMAS ANTERIORES A LA RT 31

Luego de conocer la definición de Bienes de Uso, su clasificación, su depreciación y los distintos métodos de calcularla, estamos en condiciones de analizar la evolución, debido a las distintas realidades económicas, de los criterios de medición a lo largo del tiempo.

La medición de los Bienes de Uso ha sufrido grandes cambios; en el año 1992 se sancionó la Resolución Técnica 10 de la FACPCE y con ella nace un modelo de valores corrientes con revalúo técnico e imputación del mayor valor a una reserva especial del patrimonio neto, que se desafectaría en proporción al consumo de los bienes que le dieron origen. Luego en el 2000, basado en las disposiciones de los proyectos 5 y 6 de la FACPCE aparecen las Resoluciones Técnicas 16, 17, 18 y 19. La RT 17 estableció una norma de excepción a efectos de darle tratamiento a las mediciones contables de Bienes de Uso y asimilables ocasionados por revalúos determinados y contabilizados de acuerdo a la RT10.

A continuación nos detendremos en cada una de las etapas de la evolución.

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

Podrá optarse por uno de los siguientes criterios. El último criterio puede traer dificultades prácticas y por ello, de no estar disponibles tales valores puede optarse por el indicado como 1.2:

1.1. Costo original reexpresado en moneda constante

El costo original acumulado, se reexpresará de acuerdo con el índice de precios al por mayor (nivel general).

Deberá tenerse en cuenta la posibilidad de que se haya producido un cambio que provoque que el valor resultante de aplicar este procedimiento supere el valor recuperable. Esta situación se refiere a los

casos de significativos desfases, por períodos determinados, entre la variación general de precios y la particular o específica de los bienes de que se trate.

1.2 Valores corrientes

1.2.1. Costo de reposición:

Este método se utiliza para el caso en que se encuentre disponible el costo de reposición directo. Deberá tratarse de bienes con un mercado efectivo, por ejemplo, flotas de vehículos de transporte, automóviles para la venta, terrenos, etc.

Cuando sólo existan en el mercado bienes nuevos de idénticas características al bien a valorar, se considerará el costo de reposición del bien nuevo menos la depreciación correspondiente

1.2.2. Costo original reexpresado por un índice específico

El costo original acumulado, se reexpresará de acuerdo con la evolución de uno o más índices específicos de precios del tipo de bienes de que se trate. Para que resulten válidos, estos índices específicos deberán ser seleccionados entre los publicados por el INDEC⁵, o calculados sobre la base de ellos mediante un proceso que sea susceptible de verificación por parte de terceros.

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, entendiéndose 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. En

⁵ Instituto Nacional de Estadísticas y Censos

el caso en que 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.

En nota a los estados contables se describirán apropiadamente estos efectos.

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 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:

- a) 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 considerar 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.

CAPÍTULO III

LA MEDICIÓN EN LAS NORMAS VIGENTES

Teniendo en cuenta los grandes cambios que ha sufrido la medición de los Bienes de Uso en el transcurso del tiempo y conociendo que en el último año se ha estado evaluando un nuevo cambio, que en la actualidad ya es real a través de la Resolución Técnica 31, es necesario analizarla en profundidad.

Dicha resolución tiene su antecedente en el Proyecto 21 aprobado el 1 de Octubre de 2010, el cual fue sometido a su período de consulta, donde se recibieron numerosas sugerencias y comentarios. Esto dio lugar a que con fecha 25 de Noviembre de 2011 se aprobara por la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, la Resolución Técnica 31. La misma incorpora como criterio de valuación permitido para los Bienes de Uso un Modelo de Revaluación, donde revaluar consiste en “Volver a valorar” los bienes, de manera de sustituir sus “Valores de Costo” (Valores Históricos) por “Valores Presentes” (Valores Corrientes).

A continuación analizaremos en detalle la norma citada anteriormente.

1. RESOLUCIÓN TÉCNICA 31

Esta Resolución impuso la incorporación de un nuevo criterio de valuación para el rubro Bienes de Uso como lo es el reconocimiento de los mismos a su Valor Razonable. Dicha incorporación implicó modificaciones a las Resoluciones Técnicas 9, 11, 16 y 17.

En primer lugar la Resolución brinda como opción, para aquellas 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 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.

CAPITULO IV

EXPOSICIÓN DE LAS CUENTAS ORIGINADAS POR LA RT 31

A modo de cerrar el tema tratado en los capítulos anteriores, consideramos oportuno realizar una introducción teórica donde se exponen las normas contables aplicables.

1. CONCEPTO DE EXPOSICIÓN

El significado de la palabra exposición, según la Real Academia Española es: “Acción y efecto de exponer. Explicación de un tema o asunto por escrito o de palabra.” Por otra parte esta Academia define a la palabra exponer como “Presentar algo para que sea visto, ponerlo de manifiesto”

Así mismo en materia contable decimos que la información surgida del mismo para que cumpla su objetivo principal, servir para la toma de decisiones, debe ser expuesta a los usuarios de la misma. Por lo cual los estados contables se constituyen como el principal elemento de transmisión de dicha información útil sobre la situación económica y gestión de la entidad.

Debido a que los usuarios de Estados Contables son tan abundantes y con gran diversidad, es necesario que los datos en dichos estados sean presentados de una forma adecuada para lograr el objetivo de la información contable.

De acuerdo a la importancia de la exposición contable, surgió la Resolución Técnica N° 8 la cual tiene como meta la definición de normas generales de presentación, por todo tipo de entes, de estados contables para uso de terceros y también de directivos, socios, accionistas y otros integrantes del ente.

Por otro lado se encuentra la Resolución Técnica N° 9, donde se establece como finalidad definir normas para la presentación de los estados contables, por entes cuya actividad sea comercial, industrial o de servicio, excepto entidades financieras y de seguros.

Tanto la Resolución Técnica N°8 como la N°9 muestran normas de exposición:

- comunes a todos los estados contables para ser presentados a terceros;
- estado de situación patrimonial;
- estado de resultados;
- estado de evolución del patrimonio neto;

- estado de flujo de efectivo;
- información complementaria.

A continuación analizaremos cómo influye la técnica del revalúo de Bienes de Uso introducido por la resolución técnica n° 31.

2. ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL

En un momento determinado, el estado de situación patrimonial o balance general expone el activo, el pasivo y el patrimonio neto y, en su caso, la participación minoritaria en sociedades controladas.

2.1. Estructura

Toda partida integra uno de estos tres capítulos: activo, pasivo o patrimonio neto.

En el caso de grupos económicos, en los que existe participación minoritaria en las sociedades controladas, los estados consolidados deben incluir una partida o un capítulo que la refleje, de acuerdo con normas contables profesionales.

2.1.1. Activo

Representa los bienes y derechos de propiedad del ente y las partidas imputables contra ingresos atribuibles a períodos futuros.

2.1.2. Pasivo

Representa las obligaciones ciertas del ente y las contingentes que deben registrarse.

2.1.3. Patrimonio neto

Es igual al activo menos el pasivo y, en los estados consolidados, menos la participación minoritaria. Incluye a los aportes de los propietarios (o asociados) y a los resultados acumulados. Se expone en una línea y se referencia al estado de evolución del patrimonio neto.

2.2. Clasificación

Las partidas integrantes del activo y el pasivo se clasifican en corrientes y no corrientes y, dentro de estos grupos, integran rubros de acuerdo con su naturaleza.

Los rubros del activo corriente y no corriente se ordenarán -dentro de cada grupo- en función decreciente de su liquidez global considerada por rubros.

Los pasivos corrientes y no corrientes se ordenarán -dentro de cada grupo- exponiendo primero las obligaciones ciertas y luego las contingentes.

Los activos y pasivos se clasifican en corrientes y no corrientes en base al plazo de un año, computado desde la fecha de cierre del período al que se refieren los estados contables.

2.2.1. Activos corrientes

Los activos se clasifican en corrientes si se espera que se conviertan en dinero o equivalente en el plazo de un año, computado desde la fecha de cierre del período al que se refieren los estados contables, o si ya lo son a esta fecha.

Por lo tanto, se consideran corrientes:

- a. Los saldos de libre disponibilidad en caja y bancos al cierre del período contable,
- b. otros activos, cuya conversión en dinero o su equivalente se estima que se producirá dentro de los doce meses siguientes a la fecha de cierre del período al que corresponden los estados contables,
- c. los bienes consumibles y derechos que evitarán erogaciones en los doce meses siguientes a la fecha indicada en el párrafo anterior, siempre que, por su naturaleza, no implicaron una futura apropiación a activos inmovilizados,
- d. los activos que por disposiciones contractuales o análogas deben destinarse a cancelar pasivos corrientes.

2.2.2. Activos no corrientes

Comprenden a todos los que no puedan ser clasificados como corrientes, de acuerdo con lo indicado en el punto anterior.

2.2.3. Pasivos corrientes

Se consideran como tales:

- a. Los exigibles al cierre del período contable.
- b. Aquellos cuyo vencimiento o exigibilidad se producirá en los doce meses siguientes a la fecha de cierre del período al que correspondieran los estados contables.
- c. Las provisiones constituidas para afrontar obligaciones eventuales que pudiesen convertirse en obligaciones ciertas y exigibles dentro del período indicado en el punto anterior.

2.2.4. Pasivos no corrientes

Comprenden a todos los que no puedan ser clasificados como corrientes, de acuerdo con lo indicado en el punto anterior.

2.3. Exposición en el modelo de revalúo.

Por lo tanto los BIENES DE USO se expondrán, como siempre, dentro del Activo No Corriente. Pero en el 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. 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. ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO

Según la Resolución Técnica N° 8, el estado de evolución de patrimonio neto: “Informa la composición del patrimonio neto y las causas de los cambios acaecidos durante los períodos presentados en los rubros que lo integran”.

Estas causas de cambios pueden ser debido a transacciones con los propietarios y/o el resultado del período.

Las partidas que integran dicho estado se clasifican en base a su origen, es decir:

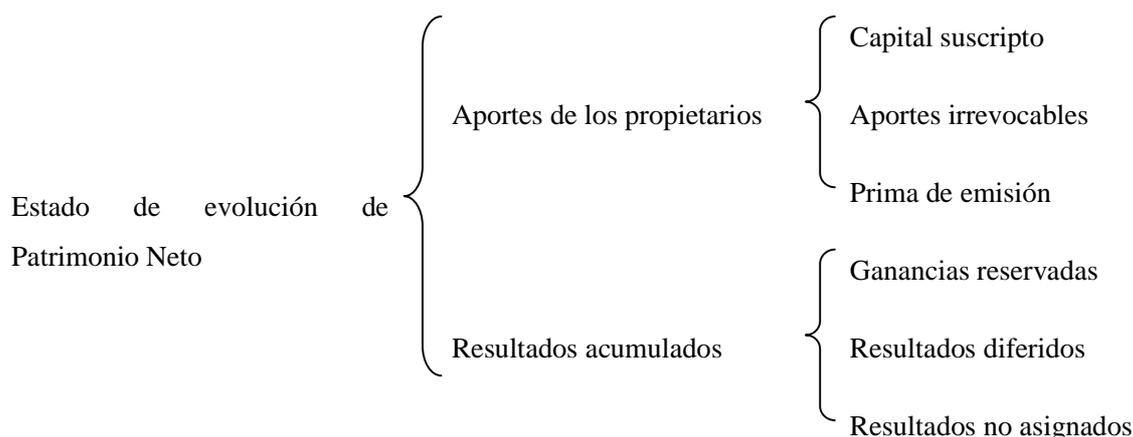
- Aporte de los propietarios
- Resultados acumulados

Es necesario tener en cuenta que es en este estado donde se incluye la partida de capital de la entidad, el cual tiene que presentarse discriminando el capital inicial de su ajuste por inflación.

Por otra parte las empresas cuando van generando resultados positivos como consecuencia de sus operaciones, los mismos a lo largo de su vida algunos se van asignando a distintos fines, para cumplir normas legales y otros no, debido a esto hay que realizar dicha discriminación.

También la Resolución técnica N° 8 prevee la posibilidad de modificación de la información de ejercicios anteriores: “Cuando las modificaciones de ejercicios anteriores afecten al patrimonio neto debe exponerse el saldo inicial por su valor anterior, tal como fue publicado oportunamente y reexpresado, la descripción de la modificación correspondiente y el valor corregido”.

La Resolución Técnica N° 9 conceptualiza las partidas de dicho estado.



3.1. Aporte de los propietarios

3.1.1. Capital suscrito

Está compuesto por el capital suscrito, es decir el conjunto de aportes que los socios se han comprometido a entregar a la entidad de la cual forman parte. El mismo se expone discriminando el valor nominal del capital y el ajuste para reflejar el efecto de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda,

el cual surge de la diferencia entre el capital reexpresado en moneda de cierre de ejercicio contable y capital sin reexpresar.

3.1.2. Aportes Irrevocables

Son fondos entregados a una sociedad por parte de socios o terceros con la intención de capitalizarlos, pero la decisión de aumentar el capital y emitir las acciones no ha sido tomada por el órgano societario correspondiente y hasta que ese acto se produzca, el aportante sólo tiene una expectativa. En esta relación el aportante se obliga a mantener el aporte, y el órgano de administración de la sociedad a convocar en su momento al órgano de gobierno para considerar su capitalización.

La Resolución Técnica N° 9 dice “son aquellos que cumplen con las condiciones de la sección 5.19.1.3 de la segunda parte de la Resolución técnica n° 17”.

Por lo tanto para que un aporte irrevocable sea considerado partida del patrimonio neto tiene que cumplir los siguientes requisitos:

- que estén efectivamente integrados;
- que surjan de un acuerdo escrito entre el aportante y el órgano de administración del ente, donde se estipule que el aportante mantendrá su aporte, que el destino será su futura conversión en acciones y las condiciones que regirán dicha conversión;
- que sean aprobados por la asamblea de accionistas del ente o por su órgano de administración ad referendum de ella.

3.1.3. Prima de emisión

Muestra el sobreprecio cobrado por la sociedad en una emisión de acciones, cuotas o partes de interés sobre la par, es decir, por encima de su valor nominal.

La ley de sociedades comerciales 19550 el art. 202 establece que el saldo que arroje el importe de la prima, descontados los gastos de emisión, integra una reserva especial, dentro del Patrimonio Neto. También menciona que puede ser distribuida a los socios, cumpliendo con las exigencias de los arts. 203 y 204 de la misma ley, referidos a la publicidad y derecho de oposición de los acreedores, asimilando el procedimiento a una reducción de capital.

3.2. Resultados Acumulados

3.2.1. Ganancias reservadas

Es el conjunto de ganancias retenidas por el ente, dicha retención puede provenir por disposiciones legales, explícita voluntad social o estatutarias.

3.2.2. Resultados diferidos

La Resolución Técnica N° 9 establece “son aquellos resultados que, de acuerdo con lo establecido por las normas contables profesionales, se imputan directamente a rubros específicos del patrimonio neto, manteniéndose en dicho rubros hasta que por aplicación de las citadas normas deban imputarse a resultados del ejercicio o a resultados no asignados según lo dispuesto en cada caso.

3.2.3. Resultados no asignados

Son aquellas ganancias o pérdidas acumuladas ejercicio tras ejercicio, que no están asignadas a ningún fin específico.

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 n°31 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 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:

- 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.

4. 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.

El capítulo IV de la RT 8 clasifica a las depreciaciones dentro de los resultados ordinarios.

La RT 9 prevé en su capítulo IV, punto B, un detalle de los resultados ordinarios entre los cuales se encuentran los gastos de comercialización y administración que incluyen a las depreciaciones de Bienes de Uso.

Por lo tanto el único efecto que podemos encontrar cuando un ente opta por el ejercicio del Modelo de revalúo es en la aplicación del inciso b) de la sección 5.11.1.1.2.4 (sobre el tratamiento de la depreciación acumulada) de la Resolución técnica Numero 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 en cuestión. Dicho valor se verá reflejado en los resultados ordinarios.

5. ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO

La información acerca de los flujos de efectivo es útil porque suministra a los usuarios de los estados financieros las bases para evaluar la capacidad que tiene la empresa para generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como sus necesidades de liquidez. Para tomar decisiones económicas, los usuarios deben evaluar la capacidad que la empresa tiene para generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como las fechas en que se producen y el grado de certidumbre relativa de su aparición.

Por lo tanto como los Bienes de Uso no son considerados como equivalente de efectivo. No hay ningún efecto por el uso del Modelo de Revalúo.

6. INFORMACIÓN A SUMINISTRAR EN LA INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

6.1. Información requerida por la RT 8

La RT 8 requiere la presentación de la siguiente información para exponer en la información complementaria de los estados contables relacionada con Bienes de Uso:

- 1) Criterios de medición utilizada.
- 2) Respecto de los costos financieros activados por aplicación de la norma 4.2.7. de la segunda parte de la RT 17: su importe desagregado por rubro del activo.
- 3) Respecto de los costos financieros provenientes de la financiación del capital propio que el ente hubiera optado por activar por aplicación del último párrafo de la sección 4.2.7. de la segunda parte de la RT 17:

3.1.) la tasa de interés utilizada en cada mes por el que se calculó el costo financiero del capital propio; y

3.2.) el monto del interés del capital propio que se mantiene en los activos al cierre del ejercicio, en cada uno de los rubros.

- 4) Los activos gravados con prenda, hipoteca u otro derecho real con referencia a las obligaciones que garantizaren.

Se indicarán los bienes gravados, el rubro del activo en el que figuran y su valor en libros, el importe de la deuda garantizada, el rubro del pasivo en el que está incluida y la naturaleza del gravamen.

6.2. Información requerida por la RT 9

Respecto de los Bienes de Uso deberá informarse: “naturaleza, saldos iniciales, adiciones, bajas, depreciaciones, desvalorizaciones por disminuciones de los valores recuperables, recupero de ellas, ajustes y saldos finales de los grupos de activos de activos que integran el rubro, separadamente para los valores originales y la depreciación acumulada.

Dentro de cada grupo de activos, se individualizarán los importes correspondientes a los bienes incorporados mediante arrendamientos financieros”.

Criterios de medición de activos y pasivos: deberán informarse los criterios y métodos de medición contable empleados para cada uno de los rubros significativos que se exponen en el estado de

situación patrimonial, incluyendo los utilizados para la determinación de depreciaciones, desvalorizaciones y reversiones de éstas.

6.2.1. En el Estado de Situación Patrimonial

Activos biológicos: estos activos se incluirán en la información complementaria y por separado de los restantes bienes integrantes del rubro. Deberá especificarse, además, su composición en las siguientes categorías (en función del grado de desarrollo evidenciado dentro del proceso y considerando las definiciones incluidas en la sección 5 de la RT 22):

- En desarrollo
- En producción

Deberá exponerse como corriente o no corriente según corresponda y adicionalmente en la información complementaria la composición en función de la naturaleza de los rubros contenidos en las mismas.

Cuando el ente hubiera medido los bienes destinados a su utilización como factor de producción en el curso normal de la actividad, mediante alguno de los criterios que se incluyen en la sección 7.2.2. de la RT 22, deberá exponer las causas que no le permitieron la utilización de ninguna de las opciones previstas en la sección 7.2.1. de la misma RT.

También deberá exponer las causas que determinaron la utilización del costo original en lugar del costo de reposición cuando así hubiera ocurrido”.

6.2.2. En el Estado de Resultados

Si el ente hubiera utilizado un método de depreciación diferente al que se establece como preferible en la sección 7.2.3. de la RT 22, deberá exponer en la información complementaria dicha situación, acompañada de la descripción del criterio alternativo utilizado como base para el cálculo de las depreciaciones.

CAPÍTULO V

APLICACIÓN PRÁCTICA

EJERCICIO N° 1

A modo de integrar y comprender los conceptos estudiados anteriormente, haremos la aplicación práctica en una empresa industrial dedicada a la producción de botellas de vidrio.

La empresa cuenta con un Bien de Uso con los siguientes datos:

<u>DATOS</u>	<u>VALOR CONTABLE</u>	<u>VALOR RAZONABLE</u>
Bienes de Uso	200	280 ⁶
Vida útil	10 años	7 años restantes
Fecha de Adquisición	2010	
Depreciación Acumulada 2012	60	
Depreciación Anual	20	40

DATOS:

En el 2012 se practica una revaluación conforme los siguientes datos:

La registraci3n Contable del Revalúo practicado en el ejercicio 2012:

Una opci3n sería la siguiente:

6 El valor razonable (280) es a la fecha de revalúo, que coincide con el cierre del ejercicio 2012. Por lo que la nueva depreciaci3n ser4 a partir del ejercicio 2013.

<u>DESCRIPCION</u>	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
Bien de Uso	280	
Depreciación. Acumulada Bs de Uso	60	
Saldo por Revaluación		140
Bien de Uso		200

Otra opción consiste en recalcular la depreciación acumulada de manera que el Valor Contable Neto sea igual al Valor por Revaluación. La variación porcentual entre el valor contable neto (valor residual contable) y el valor de revalúo es del 100%, por lo tanto incrementamos los valores contables en dicha proporción.

La registraci3n contable al cierre es la siguiente:

<u>DESCRIPCION</u>	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
Bien de Uso	200	
Depreciaci3n. Acumulada Bs de Uso		60
Saldo por Revaluaci3n		140

Al cierre se presentar3 una diferencia entre el Valor Contable y Fiscal del Bien de Uso objeto de revaluaci3n, siendo el valor contable del activo mayor que el valor fiscal raz3n por la cual nos encontraremos con un Pasivo por Impuesto Diferido (PID).

As3 como el incremento patrimonial sufrido por la revaluaci3n no impacta en el Estado de Resultado, de la misma manera los Resultados que se deriven de dicha revaluaci3n tampoco impactar3n en dicho Estado. Por ello, el PID tendr3 como contrapartida una cuenta de PN (Saldo por Revaluaci3n) en lugar de la cuenta de resultado "Impuesto a las Ganancias", generando as3 la disminuci3n patrimonial ocasionada por el Impuesto correspondiente al saldo de revalúo, pero sin afectar el Resultado del Ejercicio.

<u>DESCRIPCION</u>	<u>V. CONTABLE</u>	<u>V. FISCAL</u>	<u>DIFERENCIA</u>	<u>PID</u>
Bien de Uso	280	140	140	49 (140*0.35)

<u>DESCRIPCION</u>	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
Saldo por Revaluación	49	
Pasivo por Impuesto Diferido		49

Durante el ejercicio 2013 se presentarán las siguientes situaciones:

Depreciación al cierre: la misma es calculada sobre el valor Revaluado en base a la vida útil restante del bien de uso. A saber $280/7 = 40$.

<u>DESCRIPCION</u>	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
Depreciación	40	
Depreciación. Acumulada Bs. De Uso		40

PID: Al disminuir el valor contable, la diferencia con el Valor Fiscal será menor pues el PID será menor, por ello se deberá registrar la disminución correspondiente. Esta disminución del PID se imputará contra la cuenta de Resultado "Impuesto a las Ganancias", para que dicha cuenta refleje el impuesto del ejercicio a la tasa efectiva.

<u>DESCRIPCION</u>	<u>V. CONTABLE</u>	<u>V. FISCAL</u>	<u>DIFERENCIA</u>	<u>PID</u>
Bien de Uso	240 (280-40)	120	120	42 (120*.35)

<u>DESCRIPCION</u>	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
Impuesto a las Ganancias	7	
Impuesto a las Ganancias. a pagar		7
PID	7	
Impuesto a las Ganancias		7

O bien en un solo asiento:

<u>DESCRIPCION</u>	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
PID	7	
Impuesto a las Ganancias. A pagar		7

Transferencia Saldo por Revaluación a Resultados No Asignados:

El modelo adoptado por la Resolución propone transferir el saldo por revaluación directamente a resultados no asignados cuando se produzca la baja del bien revaluado (retiro o disposición) o bien hacer dicha transferencia a medida que el activo sea consumido por la entidad. En esta segunda opción se realizará por la diferencia entre la depreciación del bien objeto de la revaluación y la depreciación que hubiere correspondido sobre el bien sin revaluar. Es decir $40-20=20$. No obstante, si analizamos con detalle podremos observar que el incremento patrimonial registrado como consecuencia del revalúo fue el siguiente:

<u>DESCRIPCION</u>	<u>PN</u>
Revalúo	+140
Impuesto a las Ganancias sobre Revalúo	-49
Neto	91

Si nosotros imputamos por el resto de la Vida Útil (7 años) \$20 a RNA estaremos incrementando el PN por \$140, siendo que el incremento neto de impuesto sufrido por el mismo fue de \$91. Por esta razón las diferencias de depreciaciones son netas del PID, que se irá revirtiendo durante la Vida Útil restante del Bien de Uso. Es decir se trasladará a RNA \$13 ($20-7= \13) durante 7 años, lo que es equivalente al aumento de Resultados Diferidos por \$91.

<u>DESCRIPCION</u>	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
Saldo por Revaluación	13	
RNA		13

Resolución del caso según Resolución Técnica 10

A continuación analizaremos la misma situación a partir de las normas contables anteriores (RT 10) que preveían la aplicación del Revalúo Técnico. El supuesto es idéntico al mencionado anteriormente.

La registración Contable del Revalúo practicado en el ejercicio 2012 es la siguiente:

DESCRIPCION	DEBE	HABER
Bien de Uso revaluado	280	
Dep. Acumulada Bs. De Uso	60	
Reserva por Revalúo		140
Bien de Uso		200

De la misma manera sería aplicable la segunda opción prevista por la Resolución Técnica 31.

Al cierre se presenta la siguiente situación:

-Depreciación y desafectación de la Reserva por Revalúo.

DESCRIPCION	BIEN DE USO	REVALÚO	TOTAL DE DEP.
Valor Contable	200	140	
Vida Útil	10	7	
Depreciación	20 (200/10)	20 (140/7)	40

DESCRIPCION	DEBE	HABER
Depreciación Bs. De Uso	20	
Reserva por Revalúo	20	
Dep. Acum. Bienes de Uso		40

Esta modalidad de registraci3n, que evidenciaba la vieja RT 10, representa una diferencia sustancial respecto de la actual norma.

De esta manera el resultado del ejercicio no recibe un adecuado valor de depreciaci3n por la utilizaci3n de los Bienes de Uso objeto de revaluaci3n, sino que mantiene la depreciaci3n por valores hist3ricos.

EJERCICIO N°2

A continuaci3n haremos una aplicaci3n pr3ctica aplicada a un bien nuevo y a uno existente, para mostrar el impacto que tiene este m3todo, en ambos casos.

a-) Revaluaci3n de un bien nuevo.

Una entidad dedicada a la compra-venta de art3culos vitivin3colas que llamaremos "La viner3a" adquiri3 una m3quina el 1° de julio de 20X1 en \$250.000. La vida 3til estimada de la m3quina es de 10 a3os, con un valor residual al t3rmino de su vida 3til de cero. Se deprecia por el m3todo de l3nea recta. Es la 3nica m3quina con que cuenta la entidad.

Al 31 de diciembre de 20X1 (cierre del ejercicio), el valor residual de la m3quina era de \$237.500 (se comput3 la depreciaci3n por 6 meses, o sea \$12.500).

Se adopt3 el modelo de revaluaci3n para la m3quina (por ser una 3nica m3quina -conforma una clase de activos-) y al 31 de diciembre de 20X1, esta m3quina ten3a un valor razonable de \$300.000. El

registro sobre la base de esta alternativa es el siguiente:

Cuenta	Debe	Haber
Maquinarias(A) ⁷	65.789	
A depreciación acumulada(CA) ⁸		3.289
A saldo por revaluación(PN) ⁹		62.500
Revaluación de la maquinaria al adoptarse el modelo de revaluación		

El saldo por revaluación se contabiliza por el incremento del valor residual contable de la máquina (o sea \$300.000 - \$237.500). La revaluación practicada es de un 26,3158% sobre el valor residual contable ($\$62.500 / 237.500 \times 100$). Al aplicar ese incremento al valor de origen de la máquina, este valor original se lleva a \$315.789 ($\$250.000 \times 1,263158$). Por esta razón, el débito a la cuenta Máquina es de un importe de \$65.789 ($\$315.789 - \250.000). Al recalcular la depreciación acumulada sobre el valor bruto revaluado de la máquina, el nuevo cómputo arroja \$15.789 ($\$315.789 / 10 \text{ años} / 12 \text{ meses} \times 6 \text{ meses}$). Por lo tanto, el recálculo de la depreciación acumulada requiere un crédito a esa cuenta de \$3.289 ($\$15.789 - \12.500).

El asiento contable sería:

Cuenta	Debe	Haber
Depreciación maquinarias(CA)	12.500	
A Maquinaria(A)		12.500
Eliminación de la depreciación acumulada de la maquinaria a momento de la revaluación		
Maquinaria(A)	62500	
A saldo por Revaluación(PN)		62500
Revaluación de la maquinaria al adoptarse el modelo de revaluación		

El monto del ajuste en la depreciación acumulada, que surge del recalcu 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.

Por cualquiera de las dos alternativas, el monto del rubro Saldo por revaluación es el mismo y lo

⁷ A=cuenta de activo.

⁸ CA=cuenta regularizadora del activo.

⁹ PN= cuenta de patrimonio neto.

que varía es la exposición del importe contable de la máquina. El valor residual contable de la máquina es de \$300.000 bajo las dos alternativas, apareciendo en dos cuentas: en la alternativa a) (Máquina con un saldo de \$315.789 y Depreciación acumulada de máquina por \$15.789) y en una cuenta en la alternativa b) (Máquina con un saldo de \$300.000).

Efecto impuesto a las ganancias (Método del Diferido)

Al comparar el valor contable con el valor registrado en el fisco de activos y pasivos podemos encontrar unas diferencias que llamaremos diferencias temporarias. Son temporarias porque en el tiempo se extinguirán dejando el valor contable y el valor fiscal medido por el mismo importe.

Por lo tanto se reconocerán activos por impuesto diferido cuando el Valor Contable de los Activos sea menor que el Valor Fiscal, o cuando el Valor de los Pasivos medidos contablemente sea mayor al Valor Fiscal.

Y se reconocerán Pasivos por Impuesto Diferido cuando el Valor Contable de los Activos sea mayor que el Valor Fiscal, o cuando el Valor de los Pasivos medidos contablemente sea menor al Valor Fiscal.

Luego de computar la depreciación anual de la máquina, el efecto que se origina es reducir la diferencia entre la base contable y la base fiscal de ese activo. Por esta razón, al reducirse esa diferencia, debe registrarse también la correspondiente reducción en el saldo del Pasivo por impuesto diferido. El cálculo de la reducción del pasivo por impuesto diferido se efectúa computando la tasa impositiva sobre la diferencia entre el monto de la depreciación calculada sobre el valor revaluado (\$31.579) y la misma depreciación calculada sobre el valor original sin revaluación (a partir del valor residual contable de la máquina al inicio del ejercicio de \$237.500; como le restan 9 años y 6 meses de vida útil, el cálculo de su depreciación contable es $\$237.500 / 9,5$ años o sea \$25.000). La referida diferencia, por un monto de \$6.579 a la tasa impositiva del 35% arroja un importe de \$2.303 ($\$6.579 \times 0,35$) que corresponde contabilizar de la siguiente manera:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo por Revaluación	21.875	
A Pasivo por Impuesto Diferido		21.875
Reconocimiento del impuesto diferido		

Otro ejemplo sería:

b-) Revaluación de un bien existente desde hace varios años

La Vinería mantiene en su activo un terreno adquirido hace 10 años atrás para asentar en ese predio su nueva planta industrial. Es el único terreno con que cuenta la entidad y se mantiene en el mismo estado del momento de su compra, porque el proyecto planta industrial se fue postergando por diferentes razones pero sigue vigente.

Su valor de origen había sido \$ 300.000 y fue reexpresado a moneda homogénea durante un período de inflación mediante la aplicación de la RT 6 \$ 900.000.

Se adoptó el modelo de revaluación para el terreno (por ser el único terreno conforma una clase de activos) y al 31 de diciembre de 20X1, este terreno tenía un valor razonable de \$1.300.000.

¿Qué asientos corresponde contabilizar al 31 de diciembre de 20X1? Dada la índole del activo, no existe en este caso una depreciación por registrar.

El saldo por revaluación se contabiliza por el incremento del importe contable del terreno (o sea \$1.300.000 - \$900.000). El asiento sería:

Cuenta	Debe	Haber
Terreno (A)	400.000	
A saldo por revaluación(PN)		400.000
Revaluación del terreno al adoptarse el modelo de revaluación		

Recordamos que los terrenos están dentro de bienes que no sufren el desgaste por lo tanto no se identifica una depreciación sobre este bien.

Al contabilizar la revaluación del terreno, surge una diferencia entre la base contable y la base fiscal de este rubro, dado que el incremento de valor no está gravado en el impuesto a las ganancias. Como dicha diferencia entre base contable y fiscal se origina en una imputación efectuada directamente a patrimonio neto, el pasivo por impuesto diferido a reconocer tendrá como contrapartida la misma cuenta de Saldo por revaluación (sección 5.11.1.1.2.8.). El asiento sería:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo por Revaluación	14.000	
A Pasivo por Impuesto Diferido		14.000
Reconocimiento del impuesto diferido		

Utilización del modelo de revaluación en ejercicios posteriores

La misma empresa del ejemplo de la parte B, mantiene durante el ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 20X2 la máquina revaluada en existencia. En función de los análisis realizados, el valor razonable de la máquina no ha tenido variaciones significativas durante este ejercicio. No se reconoce ninguna modificación en su medición, salvo la originada en el reconocimiento de la depreciación del año, que asciende a \$31.579 (el valor residual revaluado de la máquina al inicio del ejercicio es de \$300.000 y le restan 9 años y 6 meses de vida útil, o sea que el cálculo de la depreciación es $\$300.000/9,5$ años). El asiento sería:

Cuenta	Debe	Haber
Depreciación maquinaria	31.579	
A depreciación acumulada maquinarias		31.579
Depreciación maquinaria por 20X2		

Análisis de la composición del Saldo por revaluación

Con los mismos datos de los ejemplos anteriores, se ejemplifica la composición del rubro Saldo por revaluación al 31 de diciembre de 20X2.

La mayorización de los movimientos de la cuenta Máquina y Depreciación acumulada de máquina, si se tomaran en conjunto exhibirían lo siguiente:

Movimiento	Debe	Haber	Saldo
01-07-X1 -Compra	250.000		250.000
31-12-X1- Depreciación		12.500	237.500
32-12-X1 -Revaluación(inc b)	62.500		300.000
Depreciación		31.579	268.412

Por su parte el mayor del rubro Saldo por revaluación sería:

Movimiento	Debe	Haber	Saldo
01-07-X1 –revaluación maquinara		62.500	62.500
31-12-X1- reconocimiento del pasivo por impuesto diferido	21.875		40.625
32-12-X1 –desafectación de su función de consumo por depreciación	4.276		36.349

El Saldo por revaluación significa el monto neto de revaluación que complementa el valor de costo depreciado de la máquina, neto a su vez del efecto de impuesto diferido. Expresado con las cifras del ejemplo:

Concepto	Importe
Valor residual revaluado de la máquina al 31-12-X2, según la mayorización de los movimientos en la cuenta Máquina	268.421
Valor residual sin revaluación de la máquina al 31-12-X2 – Son \$250.000 de costo original, menos un año y medio de depreciación, o sea, una depreciación acumulada de \$37.500	212.500
Diferencia entre valor residual revaluado y valor residual sin revaluación	55.921
Efecto de impuesto diferido sobre la diferencia calculada: 35% de	(19.572)

\$55.921	
Valor neto del saldo de revaluación, que coincide con el saldo resultante de la mayorización de movimientos en el Saldo de revaluación	36.349

Por su parte, el efecto de impuesto diferido mencionado en el cuadro de arriba, de \$19.572, coincide con el saldo de la cuenta de Pasivo por impuesto diferido, que surge de mayorizar los movimientos registrados, según se expone a continuación:

Movimiento	Debe	Haber	Saldo
31-12-X1 – Reconocimiento del pasivo por impuesto diferido		21.875	21.875
31-12-X2 – Reversión del pasivo por el efecto de la depreciación del activo revaluado	2.303		19.572

Baja del activo revaluado

Con base en los datos de los ejemplos anteriores, al cierre del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X2 la Vinería logra vender al contado la máquina por un importe de \$275.000 por adquirirse una más moderna. El valor residual de la máquina a esa fecha asciende a \$268.421, tal como surge de la mayorización presentada en ejemplos anteriores. El Saldo por revaluación a la misma fecha asciende a \$36.349. La empresa resuelve desafectar el remanente del Saldo por revaluación al momento de materializarse la baja de la máquina (debe recordarse que la desafectación es opcional y no obligatoria). Los asientos serían:

Cuenta	Debe	Haber
Cobranza por depositar	275.000	
a Maquinaria (neto de depreciaciones acumuladas)		268.421
A Ganancia por venta de maquinaria		6.579
Venta de la máquina con cobranza en efectivo		
Saldo por revaluación	36.349	
a Resultados no asignados		36.349
Desafectación del Saldo por revaluación con motivo de la baja de la máquina revaluada		

Adicionalmente, como consecuencia de la baja de la máquina, se revierte el saldo del pasivo por impuesto diferido proveniente de la revaluación. El saldo del pasivo, según el mayor de ejemplos anteriores, asciende a \$19.572. El asiento sería:

Cuenta	Debe	Haber
Pasivo por impuesto diferido	19.572	
A Impuesto a las ganancias		19.572
Cancelación del pasivo por impuesto diferido, en función de la baja de la máquina		

CONCLUSIÓN

Tal como se expresó en la introducción, la Resolución Técnica N° 31 surge para permitir la asignación de valores corrientes a los Bienes de Uso, para que en dichos bienes no se vea disminuida su valuación a causa de la inflación.

La Resolución 31 logra resolver uno de los temas fundamentales que responden a la naturaleza de las depreciaciones. Recordemos que las depreciaciones tienen por principal finalidad “recuperar el Capital Invertido” de manera de reponer los bienes una vez agotada su vida útil. Es por ello que por aplicación de esta Resolución el Capital Recuperado al finalizar la vida útil asciende al valor corriente del Bien.

El modelo de revaluación adoptado viene a incorporar un nuevo criterio de medición ante la imposibilidad de reconocer la inestabilidad monetaria y por lo tanto hacer uso de nuestra RT 6.

REFERENCIAS

- RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 8 de la Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.-
- RESOLUCIÓN TECNICA N° 10 de la Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencia Económicas.
- RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 16 de la Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.-
- RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 17 de la Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.-
- RESOLUCION TÉCNICA N° 31 de la Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.-
- FOWLER NEWTON, ENRIQUE – CONTABILIDAD BASICA- Cuarta Edición- LA LEY
- FOWLER NEWTON, ENRIQUE –CUESTIONES CONTABLES FUNDAMENTALES –Cuarta Edición – LA LEY
- VEIRAS, ALBERTO y PAULONE, HECTOR MAURICIO: - AREA I: Contabilidad y Auditoría, Tema: Valores corrientes: su uso en Argentina vs. La tendencia de las Normas Internacionales – Congreso Metropolitano de Ciencias Económicas 60° Aniversario.-
- WWW.CPCEMZA.ORG.AR
- FOWLER NEWTON, Enrique Contabilidad superior. Tomos I y II. La Ley, Fondo Editorial. Buenos Aires, 2005.
- FOWLER NEWTON, Enrique Normas contables profesionales de la FACPCE, el CPCECABA, la CNV y la IGJ. La Ley, Fondo Editorial. Buenos Aires, 2006.
- GIL, Jorge. (Buenos Aires, 2006). Impuesto diferido, nuevo método basado en el Balance. Editorial Buyatti
- IASCF. NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA, Londres 2009 NIC.
- GIL, Jorge José. (marzo 2001). Las nuevas resoluciones técnicas y la armonización contable
- PAZ, Carolina M. (enero y febrero 2002). Resultados por acción 1 y 2ª parte
- ANASTASIA. (Boletín N° 31, abril 2000). Anunciación. Ganancia por acción

- ANTA, Alberto. (Jornadas de la Facultad de Ciencias Económicas U.N.Cuyo; 2002).
Determinación del valor recuperable.
- DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA

ANEXOS

ANEXO A

Resolución Técnica N°31

Normas Contables Profesionales: Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9, 11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de Bienes de Uso excepto activos biológicos.

PRIMERA PARTE

El proyecto N° 21 de Resolución Técnica sobre “NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9, y 17. Introducción del modelo de revaluación de activos” elevado por el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría de esta Federación.

Y considerando:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional;
- b) que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones;
- c) que los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de las veinticuatro jurisdicciones han suscripto la denominada “Acta de Catamarca” del 27 de septiembre de 2002, en la que exteriorizaron explícitamente su compromiso en el artículo 2 Inc. b de “sancionar, sin modificaciones, las normas técnicas profesionales aprobadas por la Junta de Gobierno de la FACPCE”;
- d) que la Resolución Técnica N° 26 “Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades (“NIIF para las Pymes”)” adopta, en forma obligatoria, para determinadas empresas, las NIIF completas;
- e) que las NIIF -NIC 16- , en la medición de los Bienes de Uso, admite como alternativa el

modelo de revaluación;

f) que, en determinadas circunstancias, el modelo de revaluación puede permitir proveer mejor información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica en el periodo, para facilitar la toma de decisiones económicas;

g) que durante los periodos de consulta para el PRT 21 se han recibido numerosas sugerencias y comentarios;

h) que los mismos han sido analizados por el Consejo Emisor, realizando las recomendaciones correspondientes y modificando los párrafos pertinentes;

i) que la experiencia en Argentina, con los llamados “revalúos técnicos”, hace necesario establecer exigencias adecuadas en la medición para el modelo de revaluación y en su tratamiento contable;

j) que estas exigencias y tratamiento contable deben ser similares a las requeridas en el marco de la Resolución Técnica N° 26;

k) que la incorporación del modelo de revaluación permitió la discusión del tratamiento para las propiedades de inversión y ciertos activos no corrientes destinados a la venta;

l) que las nuevas normas propuestas generan la necesidad de adecuar normas diversas, especialmente sobre presentación e información complementaria.

Por ello:

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Resuelve:

Artículo 1° - Aprobar las modificaciones a las Resoluciones Técnicas N° 9, 11, 16 y 17 generadas para realizar la introducción del modelo de revaluación de Bienes de Uso excepto activos biológicos contenida en la segunda parte de esta Resolución.

Artículo 2° - Encomendar al Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría:

a) Completar la preparación de un Informe sobre aplicación práctica de estas modificaciones;

b) la preparación de los textos ordenados de las resoluciones técnicas modificadas.

Artículo 3° - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

a) el tratamiento de esta Resolución Técnica de acuerdo con lo comprometido en el Acta de Catamarca, firmada en la Junta de Gobierno del 27 de septiembre de 2002;

b) establecer su vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de

2012, permitiendo su aplicación anticipada;
c) la difusión de esta Resolución Técnica entre sus matriculados y los organismos de control, educativos y empresariales de sus respectivas jurisdicciones.

Artículo 4º - Registrar esta resolución técnica en el libro de resoluciones, publicarla en el Boletín Oficial de la República Argentina y en el sitio de internet y comunicarla a los Consejos Profesionales y a los organismos nacionales e internacionales pertinentes.

SEGUNDA PARTE

1. Modificar la sección 6.2 de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16, mediante la inserción en su apartado a) de un punto 4) con el texto “su valor razonable” y reenumerando los siguientes puntos.

6.2. Criterios de medición.

a) de los activos:

4) su valor razonable;

5) el importe descontado del flujo neto de fondos a percibir (valor actual);

6) el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de bienes o del patrimonio;

2. Modificar la sección 4.1.f) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17, mediante el agregado del modelo de revaluación. La redacción modificada es la siguiente:

f) los Bienes de Uso y otros activos no destinados a la venta, excepto los correspondientes a activos biológicos: a su costo histórico (en su caso, menos depreciaciones). Los activos biológicos deben valuarse de acuerdo con los criterios establecidos por la Resolución Técnica N° 22 (*Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria*). Los Bienes de Uso, excepto los activos biológicos, alternativamente con base en el modelo de revaluación.

3. Modificar el primer párrafo de la sección 4.4.6 (Imputación de las pérdidas por desvalorización) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17, por el siguiente texto:

Las pérdidas por desvalorización deben imputarse al resultado del período, salvo las que reversen valorizaciones incluidas en saldos de revalúo, que reducirán dichos saldos.

4. Modificar la primera parte del segundo párrafo de la sección 4.4.7. (Reversión de pérdidas por desvalorización) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17, por el siguiente texto:

Las reversiones de pérdidas por desvalorización se imputarán al resultado del período, excepto en la medida en que reversen desvalorizaciones de Bienes de Uso revaluados previamente, en cuyo caso:...

5. Reemplazar el título de la sección 5.11.1 de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17, “Bienes de Uso y bienes destinados a alquiler, excepto Activos Biológicos” por “Bienes de Uso excepto activos biológicos”.

6. Reemplazar el título de la sección 5.11.1.1 de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17, “Medición contable” por “Medición contable posterior a su reconocimiento inicial”.

7. Incorporar a continuación de 5.11.1.1 de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17 bajo el número 5.11.1.1.1. el título “Modelo de costo”, cuyo contenido es el que en el texto actual corresponde a 5.11.1.1.

8. Incorporar a continuación de 5.11.1.1.1 –incorporado por el punto 7- y antes de 5.11.1.2 de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17 las siguientes secciones:

5.11.1.1.2. Modelo de revaluación

5.11.1.1.2.1. Criterio General

Con posterioridad a su reconocimiento como activos, los Bienes de Uso (excepto activos biológicos) se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del Modelo de revaluación que se describe en esta sección. El valor revaluado es el valor razonable al momento de la revaluación. Se define como valor razonable al 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. Para su determinación se aplicarán los criterios establecidos en 5.11.1.1.2.2.

No se podrá optar por la utilización del modelo de revaluación para activos o clase de activos integrantes de Bienes de Uso (excepto activos biológicos), cuando la contribución de tales bienes a los futuros flujos de efectivo sea incierta. La existencia de una incertidumbre acerca de la recuperabilidad del mayor valor que sería incorporado a los referidos activos, en el caso de procederse a su revaluación, tornará inaceptable la adopción de dicho modelo. Si en un ejercicio posterior a la adopción del modelo de

revaluación, se manifestara una incertidumbre con relación a la recuperabilidad del valor de esos activos o clase de activos revaluados, no se podrá contabilizar una nueva revaluación que incremente sus valores, en tanto se mantenga la referida incertidumbre.

5.11.1.1.2.2. 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:

- a) 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.
- b) 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 dividírselo 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.
- c) Bienes para los que no existe un mercado activo en las formas previstas en los apartados a) y b) anteriores¹⁰. 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

¹⁰ Se trata de bienes de características particulares o que normalmente podrían ser vendidos como parte de una unidad de negocios en funcionamiento y no en forma individual (por ejemplo, una línea de producción) u otro tipo de bienes.

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.

5.11.1.1.2.3. Frecuencia de las revaluaciones

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. Tales revaluaciones serán innecesarias para elementos integrantes de los bienes revaluados que experimenten variaciones no significativas en su valor razonable. Para este tipo de bienes, pueden ser suficientes revaluaciones practicadas con una frecuencia de entre tres y cinco años.

5.11.1.1.2.4. 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:

- a) 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.
- b) 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 recalcularse 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.

5.11.1.1.2.5. Tratamiento uniforme de clases de Bienes de Uso

Si se aplica el modelo de revaluación a un elemento integrante de los Bienes de Uso debe aplicarse el mismo modelo también a todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activo, dentro de cada rubro.

Una clase de elementos pertenecientes a bienes revaluados, es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- a) terrenos;
- b) terrenos y edificios;
- c) maquinaria;
- d) instalaciones;
- e) equipo de oficina;
- f) muebles y útiles;
- g) rodados;
- h) aeronaves;
- i) embarcaciones.

Los elementos pertenecientes a una clase se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados contables de partidas que contendrían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, una clase de activos puede ser revaluada en etapas siempre que la revaluación de esa clase se complete en un intervalo suficientemente corto de tiempo como para que los valores se mantengan constantemente actualizados.

La determinación de las clases de activos para las que una entidad resuelva utilizar el modelo de revaluación, cuando posea participaciones en otras sociedades que le otorguen control o control conjunto, se efectuará al nivel de los estados contables consolidados (por consolidación total o consolidación proporcional), involucrando por ende, los mismos tipos de activos de todas esas sociedades cuyos patrimonios están incluidos en tales estados contables consolidados.

5.11.1.1.2.6. Contabilización de la revaluación

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.

5.11.1.1.2.7. Tratamiento del saldo por revaluación

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 el ente aplique ese método para contabilizar el impuesto a las ganancias). 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.

5.11.1.1.2.8. Efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias

Los efectos de la revaluación de Bienes de Uso sobre el impuesto a las ganancias, al originar o modificar las diferencias entre el importe contable y la base impositiva de los bienes revaluados se contabilizarán y expondrán de acuerdo con la sección 5.19.6.3 (Impuestos diferidos).

En todos 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. Sin embargo, la reducción en el pasivo por impuesto diferido, a medida que se revierte la diferencia temporaria que lo generó, no se acreditará al saldo por revaluación sino que se incorporará al resultado del ejercicio. Esta imputación al resultado del ejercicio compensa el mayor impuesto corriente que se genera en cada ejercicio por la imposibilidad de deducir fiscalmente la porción de la depreciación correspondiente a la revaluación practicada.

Cuando se opte por el criterio de transferir el saldo por revaluación a resultados no asignados ya sea por retiro, disposición o consumo, según se establece en 5.11.1.1.2.7 (Tratamiento del saldo por revaluación), tales transferencias deben efectuarse netas del correspondiente efecto del impuesto diferido.

5.11.1.1.2.9. Requisitos para la contabilización de revaluaciones.

Para la contabilización de revaluaciones de Bienes de Uso, deberá contarse con la aprobación del respectivo órgano de administración, según el tipo de entidad.

La aprobación por el respectivo órgano de administración según el tipo de entidad, de estados contables que incluyan bienes revaluados a su valor razonable en base a las normas contenidas en esta sección, implicará la existencia de:

- a) Apropia documentación de respaldo de dicha medición.
- 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.

9. Reemplazar la sección 5.11.2 de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17, “Bienes destinados a su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)” por la siguiente:

5.11.2. Propiedades de inversión y activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)

5.11.2.1. 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 descriptos en la sección 5.11.1 (Bienes de Uso excepto activos biológicos).

5.11.2.2. 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:

- a) 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;
- b) su venta debe ser altamente probable;
- c) 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 descriptos en la sección 5.5 (Bienes de cambio)

5.11.2.3. Medición contable de los bienes incluidos en las secciones 5.11.2.1 y 5.11.2.2.

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

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

- b) 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:

- a) 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
- b) 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).

10. Reemplazar el apartado b) de la sección 4.10. “Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores” de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17 por el siguiente:

- c) la aplicación de una norma de medición contable distinta de la utilizada en el ejercicio anterior, con las excepciones indicadas en la sección 8.2. (Excepciones) y en la sección 5.11.1.2 (Modelo de revaluación).

11. Reemplazar el título de la sección 8.2. “Excepciones” por “Excepciones correspondientes a la primera aplicación de la Resolución Técnica N° 17” e incorporar a continuación de la sección 8.2 lo siguiente:

8.3. Excepciones aplicables a partir de la vigencia de los cambios en la sección 5.11.1 (Bienes de Uso excepto activos biológicos) que incorpora el modelo de revaluación como alternativa de medición para los Bienes de Uso.

8.3. 1. Una entidad podrá, ya sea que adopte el modelo de revaluación de la sección 5.11.1 para todos o parte de sus Bienes de Uso o mantenga el criterio de medición anterior a la incorporación de ese modelo:

- (a) continuar sin reconocer saldos de impuesto diferido por los efectos residuales de los aumentos de mediciones contables de los Bienes de Uso provenientes de revalúos determinados y contabilizados según las normas de la Resolución Técnica N° 10, de acuerdo a lo dispuesto en la norma de transición 8.2.2 correspondiente a la primer aplicación de la Resolución Técnica N° 17,
o

(b) reconocer dichos saldos de impuesto diferido y, en este caso, deberá tratarlo como un cambio de criterio y la contrapartida será el rubro Saldo por revaluación.

8.3.2. Una entidad deberá, ya sea que adopte el modelo de revaluación de la sección 5.11.1 para todos o parte de sus Bienes de Uso o mantenga el criterio de medición anterior a la incorporación de ese modelo, desafectar los saldos de revalúo determinados y contabilizados bajo normas contables o legales de acuerdo con los criterios para su mantenimiento o desafectación establecidos en las secciones 5.11.1.1.2.6. (Contabilización de la revaluación) y 5.11.1.1.2.7 (Tratamiento del Saldo por revaluación).

12. Modificar la sección A.2 (Inversiones) del capítulo III (Estado de situación patrimonial) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9, con el siguiente texto:

A.2. Inversiones

Son las realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio, explícito o implícito, y que no forman parte de los activos dedicados a la actividad principal del ente, y las colocaciones efectuadas en otros entes. No se incluyen en este rubro las inversiones en bienes inmuebles (terrenos o edificios), las que se incluyen en el acápite A.6 Propiedades de Inversión.

Incluyen entre otras: títulos valores - depósitos a plazo fijo en entidades financieras – préstamos.

Las llaves de negocios (positivas o negativas) que resulten de la adquisición de acciones en otras sociedades, se incluyen en este rubro formando parte de la inversión. En la información complementaria se detallará su composición.

13. Modificar la sección A.5 (Bienes de Uso) del capítulo III (Estado de situación patrimonial) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9, con el siguiente texto:

A.5. Bienes de Uso

Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes, distintos a Propiedades de Inversión, afectados a locación o arrendamiento se incluyen en Inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada.

14. Incorporar la nueva sección A.6 (Propiedades de inversión) del capítulo III (Estado de situación patrimonial) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9, con el siguiente texto:

A.6. Propiedades de Inversión

Son los bienes inmuebles (terrenos o edificios) destinados a obtener renta (locación o arrendamiento) o acrecentamiento de su valor, con independencia de si esa actividad constituye o no alguna de las actividades principales del ente.

15. Reenumerar los títulos de las secciones A.6 (Activos intangibles), A.7. (Otros Activos) y A.8. (Llave de negocio) del capítulo III (Estado de situación patrimonial) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9, por los siguientes:

A.7. Activos Intangibles

A.8. Otros Activos

A.9. Llave de negocio

16. Modificar la sección A.8. (Otros Activos) del capítulo III (Estado de situación patrimonial) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9, con el siguiente texto:

A.8. Otros Activos

Se incluyen en esta categoría los activos no encuadrados específicamente en ninguna de las anteriores. Ejemplo de ellos son los activos no corrientes mantenidos para la venta y los Bienes de Uso desafectados.

17. Eliminar el último párrafo de la sección A “Estructura y contenido” del capítulo IV Estado de resultados de la Resolución Técnica N° 9¹¹

18. Reemplazar la sección B.2. (Resultados diferidos) del capítulo V (Estado de evolución del patrimonio neto) de la Resolución Técnica N° 9, con el siguiente texto:

Son aquellos resultados que, de acuerdo con lo establecido por las normas contables profesionales, se imputan directamente a rubros específicos del patrimonio neto, manteniéndose en dichos rubros hasta que por la aplicación de las citadas normas deban o puedan imputarse a resultados del ejercicio o a resultados no asignados, según lo dispuesto para cada caso.

11 Esto obedece a que en función de lo dispuesto en la sección 8.3.2 ya no resulta aplicable que las desafectaciones de saldos de revalúos y asimilables preexistentes se expongan en los mismos sectores del estado en que aparezcan las depreciaciones, ventas, bajas o desvalorizaciones que las motivaron.

19. Modificar la sección A.3. (Bienes de Uso - Composición y evolución de los rubros), del capítulo VI (Información complementaria) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9, por el siguiente texto:

A.3. Bienes de Uso.

Naturaleza, saldos iniciales, adiciones, revaluaciones, bajas, depreciaciones, desvalorizaciones por disminuciones de los valores recuperables, recuperos de ellas, ajustes y saldos finales de los grupos de activos que integran el rubro, separadamente para los valores originales y la depreciación acumulada.

Dentro de cada uno de los grupos de activos, se individualizarán los importes correspondientes a los bienes incorporados mediante arrendamientos financieros.

20. Modificar la sección A.4. (Inversiones permanentes - Composición y evolución de los rubros), del capítulo VI (Información complementaria) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9, por el siguiente texto:

A.4. Inversiones permanentes

Participaciones permanentes en otros entes con indicación de su denominación, su actividad, los porcentajes de participación en el capital y en los votos posibles y la valuación contable de las inversiones.

Inversiones en otros activos, asimilables a Bienes de Uso por su naturaleza, con indicación de sus características y valores netos de realización, o saldos iniciales, adiciones, bajas, depreciaciones, desvalorizaciones por disminuciones de los valores recuperables, recuperos de ellas, ajustes y saldos finales originales y residuales y amortizaciones, según corresponda.

21. Incorporar en la sección C (Cuestiones diversas) del capítulo VI – Información complementaria, de la Resolución Técnica N° 9 el apartado C.9 siguiente:

C.9. Revaluación de Bienes de Uso (excepto activos biológicos)

En los casos de revaluación de Bienes de Uso (excepto activos biológicos), se expondrá como información complementaria la siguiente:

- a) enunciación de las fechas a las cuales se practicó la revaluación de cada una de las clases separadas;

- b) 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;
- c) detalle de los métodos y las hipótesis significativas utilizadas en la estimación del valor razonable de los bienes revaluados;
- d) manifestación acerca de la medida en que el valor razonable de los bienes revaluados, fue determinado por referencia a precios observables 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;
- e) indicación, para cada clase de Bienes de Uso (excepto activos biológicos) que haya sido objeto de revaluación, del importe contable que hubiera correspondido informar en el estado de situación patrimonial si no se hubiera revaluado;
- f) 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;
- g) en los casos en que se opte por no transferir el saldo originado por la revaluación a los resultados no asignados en función al consumo o a la baja de los activos que hayan sido motivo de una revaluación, deberá exponerse la proporción de vida útil consumida correspondiente a dichos activos y el importe que la entidad podría haber transferido a resultados no asignados a la fecha de cierre del período contable que se informa;
- h) en caso de ser requerida una aprobación por organismos de control, en virtud de regulaciones administrativas o legales, indicar la información correspondiente a dicha aprobación.

22. Modificar la sección B.3. (Superávit/Déficit diferidos) del capítulo V (Estado de evolución del patrimonio neto), de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 11, con el siguiente texto:

B.3. Superávits diferidos

Son aquellos superávits o déficits que, en virtud de lo establecido por las normas contables profesionales, se imputan directamente a rubros específicos del patrimonio neto, manteniéndose en dichos rubros hasta que por la aplicación de las citadas normas deban o puedan imputarse a superávit o déficit del ejercicio o a superávit no asignados, según lo dispuesto para cada caso.

23. Modificar la sección A.4. (Bienes de Uso e inversiones en bienes de naturaleza similar - Composición y evolución de los rubros), del capítulo VII (Información complementaria), de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 11, por el siguiente texto:

A.4. Bienes de Uso y bienes que se mantienen para obtener renta, acrecentamiento o para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio).

Naturaleza, saldos iniciales, variaciones y saldos finales de los grupos de activos que integran este rubro, mostrando por separado los valores de origen y la depreciación acumulada y clasificando las variaciones de acuerdo con su naturaleza (altas, revaluaciones, bajas, desvalorizaciones y depreciación del periodo).

En los casos de revaluación de Bienes de Uso (excepto activos biológicos), se expondrá como información complementaria la siguiente:

- a) enunciación de las fechas a las cuales se practicó la revaluación de cada una de las clases separadas;
- b) 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;
- c) detalle de los métodos y las hipótesis significativas utilizadas en la estimación del valor razonable de los bienes revaluados;
- d) manifestación acerca de la medida en que el valor razonable de los bienes revaluados, fue determinado por referencia a precios observables 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;
- e) indicación, para cada clase de Bienes de Uso (excepto activos biológicos) que haya sido objeto de revaluación, del importe contable que hubiera correspondido informar en el estado de situación patrimonial si no se hubiera revaluado;
- f) 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;
- g) en los casos en que se opte por no transferir el saldo originado por la revaluación a los superávit no asignados en función al consumo o a la baja de los activos que hayan sido motivo de una revaluación, deberá exponerse la proporción de vida útil consumida correspondiente a dichos

activos y el importe que la entidad podría haber transferido a resultados no asignados a la fecha de cierre del período contable que se informa;

h) en caso de ser requerida una aprobación por organismos de control, en virtud de regulaciones administrativas o legales, indicar la información correspondiente a dicha aprobación.

DECLARACION JURADA – Res. 212/99 – CD

“El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias y que no transgredí o afecta derecho de terceros”.

Mendoza,.....de Marzo del 2013.

Contrera, Natalia Fernanda Apellido y Nombre	24749 N° de Registro	 Firma
Moyano, Andrea Lourdes Apellido y Nombre	25393 N° de Registro	 Firma
Sampieri, Natalia Andrea Apellido y Nombre	25475 N° de Registro	 Firma