

**LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 31
(INTRODUCCIÓN DEL MODELO DE REVALUACIÓN DE BIENES
DE USO, EXCEPTO ACTIVOS BIOLÓGICOS)**

ÁREA I: CONTABILIDAD

- Tema. 1) Nuevas normas contables. Análisis y aplicación.**
**a. La aplicación del método de revaluación para bienes
de uso en Argentina (RT31). Beneficios y dificultades
de su aplicación práctica.**

**“19ª CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN
CIENCIAS ECONÓMICAS”**

**Ciudad de Mendoza
17 al 19 de octubre de 2012**

Autores:

Alberto Veiras – Alberto.veiras@gmail.com – 1553116754

Héctor Mauricio Paulone – hmpaulone@sion.com - 1544398206

SUMARIO

Resumen

1. Introducción

2. Las normas contables profesionales argentinas y los valores corrientes

2.1. Antecedentes

2.2. Bienes de uso y la RT 10

3. La armonización con las Normas Internacionales

3.1. Bienes de uso y la RT 17

4. Los revalúos técnicos

5. Norma Internacional de Contabilidad N° 16 (NIC 16)

5.1. Valor de incorporación al patrimonio

5.2. Valor al cierre

6. La resolución técnica 31 de la FACPCE

6.1. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos)

6.1.1. Tasación

6.1.2. Cambios en la vida útil

6.1.3. Acerca de la reserva

6.1.4. Uso de la reserva

6.1.5. Frecuencia en la realización

6.2. Propiedades de inversión y activos no corrientes mantenidos para su venta

6.3. Los intangibles

7. Algunas inconsistencias de las normas contables

8. Conclusión

Bibliografía

LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 31
(INTRODUCCIÓN DEL MODELO DE REVALUACIÓN DE BIENES DE
USO, EXCEPTO ACTIVOS BIOLÓGICOS)

Resumen

Durante las últimas décadas las normas contables han modificado en varias oportunidades los criterios para la medición al cierre de los bienes de uso e inversiones de naturaleza similar hasta llegar a la RT17.

A partir de esta norma no se admiten más los revaluos técnicos, ni otros valores corrientes. Los saldos por revaluos 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.

Por otra parte la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 (NIC 16) con sus modificaciones e interpretaciones (SIC 14 y SIC 23) es la que regula el tratamiento contable de los bienes de uso dentro del marco de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Antes de su última modificación, la NIC 16 establecía como tratamiento preferente un modelo de costo y como tratamiento alternativo permitido aplicar valores corrientes, respecto de la valuación en momentos posteriores. A partir de la vigencia de la actual versión, la NIC 16 presenta dos opciones sin preferencias. En su punto 29 dice *"La entidad elegirá como política contable el modelo del costo (párrafo 30) o el modelo de revaluación (párrafo 31), y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo."*

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó, el 25 de noviembre de 2011, la resolución técnica 31 que reintroduce después de una década la posibilidad de utilizar valores corrientes como criterio de medición para los bienes de uso (en el caso de los activos biológicos las normas no se habían apartado de este criterio) para aquellos entes que no estén obligados a aplicar la RT 26 a partir de los ejercicios completos o intermedios iniciados el 1 de enero de 2012, admitiendo su aplicación anticipada.

La RT 31 no requiere la participación de un tasador independiente, puede realizarla personal propio de la compañía. La valuación se basa en el llamado "valor razonable" que es definido como el importe por el cual un bien podría ser intercambiado entre partes independientes, interesadas y debidamente informadas en

una operación de contado. En los casos que no puedan determinarse estos valores se debe recurrir a tasaciones basadas en el valor de uso (valor actual de ingresos futuros) o costos de reposición.

Establece que la estimación de la vida útil restante es un proceso continuo, sus cambios se tratan de manera prospectiva y no inciden en la medición de los bienes revaluados

La diferencia con el costo de incorporación se imputa a una reserva del patrimonio neto dentro de los resultados diferidos.

La RT 31 no admite su transferencia a resultados, solo podrán compensarse con los resultados no asignados por la mayor depreciación originada en el revalúo o en la venta del bien revaluado

Otras de las novedades es el tratamiento contable dado a las inversiones en bienes inmuebles, por un lado se abre un nuevo rubro en el activo, separando del resto de las inversiones permanentes

En el rubro “otros activos” se incluyen los activos no corrientes mantenidos para su venta: y los bienes de uso desafectados, se incluyen 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. Para estos bienes puede optarse por el costo original menos depreciaciones acumuladas o a su valor neto de realización.

Nada dice la Resolución Técnica 31 de los activos intangibles por lo que continua como única alternativa su medición al costo. La ley 19.550 de sociedades comerciales en el inciso f del artículo 63 establece. “ *Los bienes inmateriales, por su costo con indicación de sus amortizaciones acumuladas*”

La NIC 38 admite el modelo de revaluación, valuando al valor razonable en la medida que este surja de un mercado activo con contrapartida en una reserva de manera similar a lo que sucede con los bienes de uso

Recordemos que el modelo propuesto por la resolución técnica 16 se basa en capital financiero a mantener y moneda homogénea. Respecto del criterio de medición enuncia prácticamente todos los conocidos y propone la utilización de criterios primarios basados en¹ “el destino más probable de los activos y la intención y posibilidad inmediata de cancelación de los pasivos”.

De esta manera se establece que aquellos activos destinados al intercambio se valorarán a valores corrientes y aquellos destinados al uso se valorarán a su costo.

Si bien no es la primera norma que lo hace, la RT 31 pone en duda dos de estas cuestiones. Coincidimos con Maria del Carmen Rodriguez de Ramirez cuando sostiene ²*“Lo que aparece más llamativo desde la perspectiva de teoría de la regulación es que esta resolución técnica 31 resulta claramente inconsistente con el modelo contable que plantea el Marco Conceptual de las normas contables profesionales argentinas (RT 16) que propone utilizar la medición a valores corrientes para los bienes destinados a la venta y el costo para los que no tengan ese destino”*.

Cabe señalar que esto ya sucedía en la medida que las normas contables vigentes (RT 22) establecen que los activos biológicos no destinados a la venta se valúan al costo de reposición.

También resulta inconsistente con el criterio de capital financiero a mantener la imputación a una reserva del patrimonio neto del aumento en el valor de los bienes.

Como en el caso anterior, no es ésta la única excepción al modelo propuesto, la RT 18 se aparta del criterio de capital financiero cuando dispone que para convertir sus estados contables, las empresas no integradas pueden optar por aplicar el método que se describió anteriormente (convertir – ajustar) o aplicar otro método denominado “ajustar – convertir” en cuyo caso las diferencias de cambio puestas en evidencia por la conversión de estados contables deben imputarse a un rubro específico del patrimonio neto en el cual se mantendrán hasta que se produzca la venta de la inversión neta o el reembolso total o parcial del capital.

Algo similar sucede con el tratamiento de los cambios en la medición contable de instrumentos financieros derivados en operaciones de cobertura que se reconocen como “resultados diferidos” en el patrimonio neto

Cabe señalar que hoy también resulta como mínimo opinable que los estados contables estén expresados en moneda homogénea (nosotros opinamos que no), hemos visto que los criterios de capital a mantener y los de medición son poco respetados, por lo que nos parece que carece de sentido seguir manteniendo en el Marco Conceptual la adopción de un modelo contable quizás habría que adoptar un criterio similar al marco conceptual de las IFRS que no enuncian ningún modelo en particular.

1

RT 16 FACPCE,

2

D&G Errepar nº 152 Mayo 2012 T XIII página 514

1. Introducción

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó, el 25 de noviembre de 2011, la resolución técnica 31 que reintroduce después de una década la posibilidad de utilizar valores corrientes como criterio de medición para los bienes de uso (en el caso de los activos biológicos las normas no se habían apartado de este criterio) para aquellos entes que no estén obligados a aplicar la RT 26 a partir de los ejercicios completos o intermedios iniciados el 1 de enero de 2012, admitiendo su aplicación anticipada.

Esta norma fue sancionada por los consejos profesionales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de la Provincia de Buenos Aires el 21 de diciembre de 2011 y el 9 de marzo de 2012, respectivamente.

La disposición no hace más que recoger una tradición existente en nuestro país, desde hace ya algunas décadas, ya que importantes tratadistas han sostenido que la utilización de valores corrientes constituye el criterio más apropiado a la hora de valorar los activos y pasivos de un ente. Esta posición se ha reflejado en la evolución de las normas contables profesionales argentinas que, de manera gradual, han incorporado este criterio. El propósito de este trabajo es analizar esta evolución en la aplicación de los valores corrientes, en especial en el caso de los bienes de uso tangibles, su apartamiento y la vuelta a los valores de costo a partir de la reforma de las normas contables del año 2000 y los criterios establecidos por la resolución técnica 31.

Para una mejor comprensión del presente, en primer lugar haremos una breve reseña del desarrollo de los criterios de medición en las normas contables argentinas y su armonización con las normas contables internacionales. Posteriormente, nos concentraremos en la valuación del rubro bienes de uso dentro de las normas contables mencionadas que incluye un caso práctico de aplicación con las distintas opciones de su registración contable. Finalmente, expondremos nuestras conclusiones a través de un caso que fue el inspirador de esta tarea.

2. Las normas contables profesionales argentinas y los valores corrientes

Como decíamos en el párrafo anterior, ha existido una fuerte tradición vinculada a la utilización de valores corrientes, esta tradición fue recogida con diversos grados de aproximación en las normas contables profesionales y se arribó a su punto culminante con la resolución técnica 10, que proponía un modelo basado en la utilización de valores corrientes como criterio de valuación.

2.1. Antecedentes

Si bien se pueden citar algunos antecedentes³, tomaremos como punto de partida la resolución 183/79 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA) y de la adecuación de la Resolución Técnica 2 del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) del 7 Agosto de 1979.

El 3 de noviembre de 1972 en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires fue aprobado el Dictamen 2 del Instituto Técnico de Contadores Públicos, organismo dependiente de la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas. Cuatro años después, el 11 de diciembre de 1976 la FACPCE aprueba la resolución técnica 2 del CECYT, de este modo se convierte en norma contable profesional el ajuste integral por inflación de los estados contables. Estas normas permitían la utilización de valores corrientes como criterio alternativo para el caso de los activos y pasivos en moneda extranjera y de las inversiones con cotización. En el caso de los bienes de cambio admitían su aplicación pero sólo como procedimiento excepcional. No se aceptaba en el caso de bienes de uso e intangibles.

Por distintas causas, entre ellas la falta de aceptación por parte de los organismos de control y la escasa vocación por parte de la matrícula frente a un tema novedoso y que se consideraba sumamente complejo, se postergó la puesta en vigencia de estas normas.

Por este motivo, en 1979 se aprueban las resoluciones citadas con el objetivo de presentar un método alternativo para la adopción del ajuste integral de estados contables a través de un denominado “método simplificado”.

Si bien el criterio de valuación propuesto por estas normas era, básicamente, el de costo histórico reexpresado, se admitía la utilización de valores corrientes como criterio alternativo para inversiones con cotización, anticipos a proveedores que fijan precio y bienes de cambio. En el caso de activos y pasivos en moneda extranjera se establece directamente la cotización vigente al cierre como criterio de valuación.

En 1981 el CPCECABA sanciona la resolución 148 que complementa la 183/79. Para entender el objetivo de esta norma conviene recordar el contexto

³ Por ejemplo, en las normas mínimas de contabilidad aprobadas en la VII Conferencia Interamericana desarrollada en Mar del Plata en 1965 aparece en el punto 4) Bienes de uso “ La contabilización de los inmuebles, plantel y equipo (activo fijo) deberá efectuarse sobre la base de costo. En el caso de que no se hallare contabilizado a su costo, sino de acuerdo con una tasación o revaluación deberá indicarse esta circunstancia en el balance en forma clara y precisa con mención de la fecha y base de la tasación o revaluación.

económico que vivía el país en ese momento. En 1977 se implementa una política que fomentaba el ingreso de capitales sobre la base de un peso sobrevaluado (tablita cambiaria) y altas tasas de interés. Este proceso duró hasta comienzos de 1981 (en el mes de febrero de ese año se produce la primera devaluación importante), poco tiempo después concluye con una fuerte devaluación del peso y la quiebra de los principales bancos de entonces.

En este marco las empresas que se encontraban fuertemente endeudadas vieron como rápidamente se esfumaba su patrimonio. Frente a ello, la resolución 148 intentó dar herramientas para su recomposición, al menos desde el punto de vista contable.

Estas herramientas fueron básicamente dos:

- a. se amplía la posibilidad de activar resultados financieros con capital de terceros en el caso de bienes cuyo proceso de construcción, producción o terminación se prolongue en el tiempo, hasta que el bien esté en condiciones de comercializarse o de utilizarse;

- b. los bienes de uso o inversiones en bienes muebles o inmuebles podrán valuarse de acuerdo con los valores resultantes de “revalúos técnicos”. La contrapartida de este mayor valor deberá imputarse a una reserva, dentro del rubro “Ajustes al patrimonio”, en el Patrimonio Neto. Esta reserva se debitaría para reflejar desvalorizaciones posteriores de los bienes revaluados. Cabe consignar que las depreciaciones debían ser calculadas a partir de los nuevos valores de los bienes e imputadas con cargo a resultados.

Esta norma establece también que los bienes fungibles que tuvieran un mercado transparente y que puedan ser vendidos sin esfuerzos significativos deben valuarse a su valor neto de realización. Los restantes a su costo de reposición.

En 1984 se sanciona la resolución técnica 6 sobre “Estados Contables en moneda constante”. Esta resolución contiene un anexo donde presenta un compilado de las normas de valuación vigentes en el cual aparece como criterio alternativo a la valuación al costo, el de valores corrientes para inversiones corrientes con cotización y bienes de cambio (incluyendo anticipos a proveedores que fijan precio). En el caso de los activos y pasivos en moneda extranjera, la aplicación de la cotización al cierre es el único criterio indicado. Las participaciones permanentes en sociedades donde se ejerce control o influencia significativa se valúan, de manera obligatoria en el primer caso y preferentemente en el segundo, a su valor patrimonial proporcional. En opinión de los autores este método no

constituye un valor corriente sino un valor de costo y un correcto devengamiento posterior de los resultados de estas inversiones.

En el anexo I de la resolución técnica 6 se indica que *“Bienes de uso, inversiones en bienes muebles o inmuebles, bienes inmateriales y cargos diferidos (sic)”* se valúan al costo. No obstante se admite la valuación de acuerdo a los valores que surjan de un revalúo técnico proveniente de una tasación realizada por un perito.

De este punto llaman la atención dos cuestiones, primero la referencia a *“bienes inmateriales y cargos diferidos”* cuando las normas de exposición vigentes a esa fecha, resolución técnica 1 del CECYT (Centro de Estudios Científicos y Técnicos) y dictamen 8 del ITCP (Instituto Técnico de Contadores Públicos) ya habían abandonado esa clasificación para incluir ambas partidas en el rubro *“Activos Intangibles”*. La segunda cuestión es la extensión de la aplicación de valores corrientes, a través de tasaciones técnicas, a los intangibles.

Como decíamos al comienzo de este punto, la aplicación de valores corrientes llega a su punto culminante con la resolución técnica 10 sancionada por la FACPCE en junio de 1992, luego de una discusión de cinco años de lo que fuera su antecedente, el Informe 13.

2.2. Bienes de uso y la RT 10


La RT 10 propone un “modelo contable” basado en; capital financiero a mantener, unidad de medida homogénea y valores corrientes. Se aparta cuando adopta criterios basados en valores costo como práctica alternativa en el caso de los bienes de uso, en participaciones permanentes en sociedades y en el caso de intangibles. En este último rubro, con el fin de no dejar de lado al menos como postulado referencial el criterio de valores corrientes, se convierte en normal lo extraordinario y en excepción lo habitual, decía el punto B.3.14 *“Intangibles susceptibles de enajenación por el ente (patentes, marcas, procesos secretos, concesiones y otros de naturaleza similar): a su valor corriente, en la medida que éste pueda determinarse sobre la base de transacciones cercanas a la fecha de cierre; si no fuera posible, se expondrán a su valor original reexpresado en moneda constante y, si correspondiera, con la pertinente deducción de amortizaciones computadas en función de un plazo razonable de vida útil.”*


Para el caso de los intangibles no enajenables se abandona la pretensión de utilizar valores corrientes al disponer su valuación al costo.


Cabe mencionar que la resolución técnica 10 también abandona el criterio de capital financiero y se aproxima al del capital físico cuando, en su artículo 1, modifica el texto principal y prescribe la imputación a una reserva del mayor valor de los bienes de uso obtenido a través de un revalúo técnico y no a resultados.

Alberto Veiras en un libro donde se aborda el análisis de la RT 10⁴, decía que la norma planteaba varias opciones de valuación de los bienes de uso e inversiones de naturaleza similar. Mencionaba el costo original reexpresado en moneda constante, aunque como se apartaba del concepto general de la norma que era el de valores corrientes, sostenía que debía ser abandonado gradualmente. La no-determinación de un plazo de transición para adoptar finalmente un esquema de valores corrientes, y la libre interpretación que cada persona pueda realizar del término “gradualmente”, llevó a que en la práctica se convirtiera en un criterio alternativo de manera permanente. Criterio que se vió reforzado cuando se lo enunció en un rango de similar importancia al de valores corrientes.

Respecto de los valores corrientes, la norma brindaba tres opciones que se exponen seguidamente.

 Costo de reposición: se sostenía como el criterio más recomendable cuando se trataba de bienes con un mercado efectivo y se daban como ejemplos, automóviles, vehículos de transporte, terrenos, etc. Aquí la RT 10 introducía una significativa modificación a las normas contables vigentes hasta ese momento, que solo admitían el uso de costos de reposición en este rubro, cuando los mismos surgían de una tasación técnica.

 Costo original reexpresado por índice específico: si bien no es un valor corriente, la norma lo admitía como tal cuando la determinación del valor corriente tenía dificultades prácticas que impedían su disponibilidad. Le imponía dos requisitos, que los índices utilizados sean susceptibles de verificación por terceros (publicados por el INDEC o a partir de ellos) y que el índice debía ser el correspondiente al tipo de bienes o similares.

 Valuaciones técnicas: que requerían ser preparadas por profesionales o grupos interdisciplinarios de profesionales independientes, analizar la conveniencia de valorar los bienes individualmente o en conjunto, debían basarse en el valor de reemplazo de la capacidad de servicio de los bienes

⁴ VEIRAS, A., “Resolución Técnica nº 10”, Editorial su libro, abril de 1994, páginas 46 a 54.

(costo de adquirir o producir un bien con la capacidad de servicio del bien poseído). En el caso de incluir algún procedimiento que incluya la utilización de algún índice de precios específico deberían tomarse los recaudos señalados en el punto b anterior. Por último, cabe mencionar que se requería la participación, con dictamen apropiado, de un contador público. Este requisito la norma lo suspendía transitoriamente, al final fue de manera definitiva. No aclaraba cuál era el objetivo y qué contenido debía tener.

Sintéticamente, el tratamiento contable era:

a. las diferencias derivadas de la reestimación de valores de costo, vida útil y ritmo de depreciación, se imputaban a resultados del ejercicio o de los ejercicios anteriores, según corresponda,

b. las diferencias originadas en la evolución del valor de los bienes respecto del índice de precios al por mayor nivel general, y la correspondiente incidencia en el cálculo de las depreciaciones, se imputaban a una reserva especial. En realidad, en este punto la norma disponía que se registre contra resultados por tenencia, pero, transitoriamente, utilizar como contrapartida la reserva especial. Lo transitorio en este caso, también fue definitivo.

A partir de la resolución técnica 12 de marzo de 1996 comienza a desandarse el camino alcanzado en torno de los valores corrientes.

En un libro⁵ con comentarios sobre esta norma se afirmaba: *“La modificación producida por la resolución técnica Nº 12 implica prácticamente el abandono en la aplicación de valores corrientes como criterio de valuación de activos por cobrar o pagar en moneda, retornando a la utilización de valores de costo. Nótese que se omite toda referencia a la tasa de mercado vigente al cierre del periodo o al concepto de valor actual del flujo de fondos futuros. La utilización de valores corrientes queda limitada a determinadas cuentas por cobrar o pagar que normalmente no representan valores significativos en la mayoría de los entes.”*

También, en el caso de las inversiones no corrientes en títulos de la deuda pública o privada con cotización en bolsas o mercado se abandona la valuación de acuerdo a su cotización para adoptar el criterio de “costo amortizado”.

3. La armonización con las Normas Internacionales

⁵ VEIRAS, A., “Resolución Técnica nº 12”, Editorial su libro, 1997, página 13.

En 1995 en el Marco de la Conferencia Interamericana de Contabilidad el Dr. Horacio López Santiso presenta un trabajo denominado “Un modelo contable globalizador - el modelo de valores económicos-contables”⁶. En el mismo propone el abandono de valores corrientes como criterio primario de valuación a partir de clasificar los activos y pasivos en dos grupos; el primero integrado por lo que denomina “Activos móviles” y “Pasivos hacia terceros”, en el segundo grupo incluye a los “Activos fijos” y el “Patrimonio Neto”. La propuesta radica en aplicar valores de mercado para los del primer grupo y valores de costo reexpresados para los del grupo dos.

Con el fin de armonizar las normas contables locales con las internacionales, en 1999 la FACPCE presenta 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. El modelo propuesto se basa en capital financiero a mantener y moneda homogénea. Respecto del criterio de valuación enuncia prácticamente todos los conocidos e indica que, a pesar de la opinión de la FACPCE en el sentido de que la medición debiera basarse en valores corrientes, con el objeto de facilitar la armonización internacional de las normas el Proyecto propone la utilización de criterios primarios basados en⁷ “el destino más probable de los activos y la intención y posibilidad inmediata de cancelación de los pasivos”.

De esta manera se establece que aquellos activos destinados al intercambio se valorarán a valores corrientes y aquellos destinados al uso se valorarán a su costo. 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.

Cabe señalar que resulta paradójico en esta situación que las Normas Contables Internacionales (NIC 16) vigentes en ese momento admitían como criterio alternativo la utilización de valores corrientes para los bienes de uso. Este tema será profundizado más adelante.

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 RT16

⁶ LOPEZ SANTISO H. Revista Universo Económico del CPCECF año 1995.

⁷ FACPCE, Proyecto 5, año 1999.

y 17 en este tema. Cabe señalar que el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no adhirió a este planteo y sancionó la resolución 3/2002 que optó por el camino de activar las diferencias de cambio producidas por la devaluación para aquellos bienes de uso, intangibles y algunas inversiones, en la medida que los pasivos en moneda extranjera se hayan originado en la adquisición de los mismos.

3.1. Bienes de uso y la RT 17

La RT 10 fue reemplazada por 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 (US-GAAP) 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 revalúos 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.

4- Los revalúos técnicos

Salvo en los casos citados de la RT10 y la Resolución 241 de la FACPCE donde se prevé la utilización de costos de reposición directos para algunos bienes, en general para la aplicación de valores corrientes se requirió que este surgiera de una tasación técnica realizado por un perito, es decir la realización de revalúos técnicos.

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

Cuando se practica una tasación el perito seguramente recurrirá a alguno de los siguientes valores.

- 1) Costo de reposición directo.
- 2) Costo de reemplazo de la capacidad de servicio.
- 3) Valor de “Mercado”.
- 4) Valor actual del flujo de fondos futuros.

El costo de reposición implica determinar el precio de recompra o refabricación del bien a nuevo y luego deducirle el desgaste sufrido. Los peritos utilizan este criterio normalmente para el caso de máquinas, matrices, instalaciones y herramientas.

El costo de reemplazo o sustitución se refiere al costo de reposición de un nuevo bien, diferente al actual, que posea la capacidad de dar un servicio equivalente, como en el anterior se deducen las depreciaciones por el desgaste. Se utiliza habitualmente para máquinas o instalaciones, plantas, etc

El valor de mercado es el más utilizado por los tasadores de inmuebles y automotores, presupone la existencia de un mercado efectivo donde existe una importante oferta y demanda de estos bienes.

El método del valor actual del flujo de fondos futuros, es quizás el menos utilizado a la hora de estimar valuaciones para los cierres contables, no así en el caso de compra y venta de empresas, y puede ser utilizado para la medición de un conjunto de bienes que constituyan una unidad generadora de fondos.

5. Norma Internacional de Contabilidad N° 16 (NIC 16)

Esta norma con sus modificaciones e interpretaciones (SIC 14 y SIC 23) es la que regula el tratamiento contable de los bienes de uso dentro del marco de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Textualmente expone que⁸ *“...Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.”*

5.1. Valor de incorporación al patrimonio

El criterio de definición y reconocimiento de los activos que componen el rubro es similar al que se aplica en nuestro país.

Exceptúa de su alcance a los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y a las inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural u otros recursos no renovables similares.

También es similar al dispuesto por las normas contables profesionales argentinas, el criterio para la medición inicial del rubro como el tratamiento de las erogaciones posteriores a su incorporación al patrimonio

5.2. Valor al cierre

Antes de su última modificación, la NIC 16 establecía como tratamiento preferente un modelo de costo y como tratamiento alternativo permitido aplicar valores corrientes, respecto de la valuación en momentos posteriores.

A partir de la vigencia de la actual versión, la NIC 16 presenta dos opciones sin preferencias.

En su punto 29 dice *“La entidad elegirá como política contable el modelo del costo (párrafo 30) o el modelo de revaluación (párrafo 31), y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.”*

a. Modelo de costo: en su párrafo 30 establece *“Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.”*

b. Método de revalorización

⁸ Incluye las modificaciones resultantes de las NIIF emitidas hasta el 31 de diciembre de 2008, vigente para los ejercicios económicos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009, <http://www.facpce.org.ar>.

Mientras que en el 31 propone: *“Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.”*

b.1. Revaluaciones

Esta cuestión la muestra en los puntos 32 a 37. A través del 32 dispone, *“Normalmente, el valor razonable de los terrenos y edificios se determinará a partir de la evidencia basada en el mercado que ofrezca la tasación, realizada habitualmente por tasadores cualificados profesionalmente. El valor razonable de los elementos de planta y equipo será habitualmente su valor de mercado, determinado mediante una tasación.*

33. Cuando no exista evidencia de un valor de mercado, como consecuencia de la naturaleza específica del elemento de propiedades, planta y equipo y porque el elemento rara vez sea vendido, salvo como parte de una unidad de negocio en funcionamiento, la entidad podría tener que estimar el valor razonable a través de métodos que tengan en cuenta los ingresos del mismo o su costo de reposición una vez practicada la depreciación correspondiente.

34. La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revaloraciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

35. Cuando se revalorice un elemento de inmovilizado material, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

(a) reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Este método se utiliza a menudo cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice a su costo de reposición depreciado.

(b) eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el importe neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios.

La cuantía del ajuste en la depreciación acumulada, que surge de la reexpresión o eliminación anterior, forma parte del incremento o disminución del importe en libros del activo, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 39 y 40.

36. Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

37. Una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la empresa. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- (a)terrenos;*
- (b)terrenos y edificios;*
- (c)maquinaria;*
- (d)buques;*
- (e)aeronaves;*
- (f)vehículos de motor;*
- (g)mobiliario y enseres; y*
- (h)equipo de oficina.”*

Finalmente, la norma complementa el tema con algunas instrucciones metodológicas en su punto 38, a saber “Los elementos pertenecientes a una clase, de las que componen las propiedades, planta y equipo, se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados financieros de partidas que serían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, cada clase de activos puede ser revaluada de forma periódica, siempre que la revaluación de esa clase se realice en un intervalo corto de tiempo y que los valores se mantengan constantemente actualizados.”

Creemos que las disposiciones son lo suficientemente claras que no necesitan acotaciones.

b.2. Tratamiento contable de las diferencias

En los puntos 39 a 41 dispone el tratamiento contable de las diferencias determinadas entre el saldo contable anterior y el que surge como consecuencia de las revaluaciones. “39. Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado

del ejercicio en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.

40. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta superávit de recaudación.

41. El superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. Esto podría implicar la transferencia total del superávit cuando la entidad disponga del activo. No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a las cuentas de ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del ejercicio.”

6. La resolución técnica 31 de la FACPCE

Como ya hemos mencionado la norma reintroduce la posibilidad de valorar los bienes de uso a valores corrientes.

6.1. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos)

Cabe consignar que en este momento están vigentes tres normas diferentes, los entes obligados o que optan por aplicar las NIIF completas pueden elegir por utilizar valores corrientes para sus bienes de uso tal como establece la NIC 16.

Aquellos no obligados y que no opten por las NIIF completas pueden utilizar las NIIF para pymes, en cuyo caso no podrán aplicar el método de la revaluación dado que este criterio no está contemplado, solo se admite el criterio de medición basado en el “costo”.

Aquellos no obligados por la RT 26 ni que hayan optado por ello o por las NIIF para pymes están alcanzados por la RT 31.

Para simplificar omitiremos en todos los casos la referencia a “excepto activos biológicos”. A través de esta normativa se permite la utilización de valores corrientes

para la medición de bienes de uso. Esta norma, similar a la NIC 16, es notablemente diferente de los revalúos técnicos vigentes con la resolución técnica 10.

Las principales diferencias son las que describimos a continuación.

6.1.1. Tasación

La resolución técnica 10 permitía la utilización de valores de reposición en el caso de bienes con un mercado efectivo y se daban como ejemplos, automóviles, vehículos de transporte, terrenos, etc. También brindaba la posibilidad de valores de costo reexpresado por índice de precios específicos, pero se basaba fundamentalmente en la obtención de valores a través de “tasaciones técnicas”.

La medición se basaba fundamentalmente en el costo de reposición o el valor de reemplazo.

La RT 31 no requiere la participación de un tasador independiente, puede realizarla personal propio de la compañía. La valuación se basa en el llamado “valor razonable” que es definido como el importe por el cual un bien podría ser intercambiado entre partes independientes, interesadas y debidamente informadas en una operación de contado. En los casos que no puedan determinarse estos valores se debe recurrir a tasaciones basadas en el valor de uso (valor actual de ingresos futuros) o costos de reposición.

6.1.2. Cambios en la vida útil

Para la RT 10 las valuaciones técnicas arrojan cambios en la estimación de la vida útil de los bienes que inciden en la medición de los bienes revaluados.

La RT 31 establece que la estimación de la vida útil restante es un proceso continuo, sus cambios se tratan de manera prospectiva y no inciden en la medición de los bienes revaluados.

6.1.3. Acerca de la reserva

La RT 10 determinaba que 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.

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.

No obstante, en el artículo 1) de la resolución se indicaba que el mayor valor proveniente de las variaciones de los valores específicos de bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar con respecto de la evolución del índice de precios al por mayor nivel general se incluirá en una reserva especial que forme parte del patrimonio neto, manteniéndose la imputación a resultados -del ejercicio o de ejercicios anteriores según corresponda- de los efectos derivados del cambio de vida útiles y del método de amortización aplicado.

Del mismo modo se incluirá en la referida reserva el mayor valor proveniente de aplicar índices de precios específicos, distintos del índice de precios al por mayor nivel general.

La RT 31 establece que se imputa a una reserva del patrimonio neto dentro de los resultados diferidos.

6.1.4. Uso de la reserva

La RT 10 indicaba que la reserva de revalúos técnicos se debitaba compensando la mayor depreciación originada en el revalúo o en la venta del bien revaluado.

La RT 31 no admite su transferencia a resultados, solo podrán compensarse con los resultados no asignados por la mayor depreciación originada en el revalúo o en la venta del bien revaluado.

6.1.5. Frecuencia en la realización

La RT 10 decía que debe reverse cuando haya indicios de desvalorización.

La RT 31 establece que anualmente debe evaluarse la necesidad y debe practicarse cuando el valor razonable aumente o disminuya significativamente.

Cuando se opte por el método de la revaluación habrá que aplicarlo a toda la categoría de bienes, por ejemplo, a todas las máquinas.

6.2. Propiedades de inversión y activos no corrientes mantenidos para su venta

Otras de las novedades es el tratamiento contable dado a las inversiones en bienes inmuebles, por un lado se abre un nuevo rubro en el activo al que denomina “propiedades de inversión”, separado del resto de las inversiones permanentes y las define como:

“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.”

En el rubro “otros activos” se incluyen 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. Dice la RT 31: “ *Es requisito que: a) el activo debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata (en 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. Se pueden exponer en forma separada o en el rubro “otros activos”.*

Medición contable: para estos bienes puede optarse por el costo original menos depreciaciones acumuladas o a su valor neto de realización. Cuando el VNR es mayor que el costo la contrapartida se imputará como ganancia si: a) existe un mercado efectivo para la negociación de los bienes y su VNR puede 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.

Hasta el presente las normas identificaban los bienes de uso con las inversiones en bienes de naturaleza similar, esta norma cambia esta orientación, dado que por un lado separa de las inversiones a los bienes inmuebles del resto de los bienes.

Para el caso de las inversiones en propiedades (inmuebles) se enuncia claramente la posibilidad de valuarlos al valor neto de realización, para el resto no dice nada expresamente por lo que parecería que esta posibilidad no les cabe, pero por otro lado cuando se refiere a la información complementaria dice “ *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*” .En este punto aparece que debe indicarse su valor neto de realización, entonces ¿existe este criterio como alternativa de medición?, sería razonable que si, otra cuestión curiosa es que se utiliza el término “amortización” en lugar de depreciación.

6.3. Los intangibles

Nada dice la Resolución Técnica 31 de los activos intangibles por lo que continúa como única opción su medición al costo. La ley 19.550 de sociedades comerciales en el inciso f del artículo 63 establece. *“Los bienes inmateriales, por su costo con indicación de sus amortizaciones acumuladas”*.

La NIC 38 admite el modelo de revaluación, valuando al valor razonable en la medida que este surja de un mercado activo con contrapartida en una reserva de manera similar a lo que sucede con los bienes de uso.

7. Algunas inconsistencias de las normas contables

Recordemos que el modelo propuesto por la resolución técnica 16 se basa en capital financiero a mantener y moneda homogénea. Respecto del criterio de medición enuncia prácticamente todos los conocidos y propone la utilización de criterios primarios basados en⁹ *“el destino más probable de los activos y la intención y posibilidad inmediata de cancelación de los pasivos”*.

De esta manera se establece que aquellos activos destinados al intercambio se valorarán a valores corrientes y aquellos destinados al uso se valorarán a su costo.

Si bien no es la primera norma que lo hace, la RT 31 pone en duda dos de estas cuestiones. Coincidimos con Maria del Carmen Rodriguez de Ramirez cuando sostiene ¹⁰*“Lo que aparece más llamativo desde la perspectiva de teoría de la regulación es que esta resolución técnica 31 resulta claramente inconsistente con el modelo contable que plantea el Marco Conceptual de las normas contables profesionales argentinas (RT 16) que propone utilizar la medición a valores corrientes para los bienes destinados a la venta y el costo para los que no tengan ese destino”*.

Cabe señalar que esto ya sucedía en la medida que las normas contables vigentes (RT 22) establecen que los activos biológicos no destinados a la venta se valúan al costo de reposición.

También resulta inconsistente con el criterio de capital financiero a mantener la imputación a una reserva del patrimonio neto del aumento en el valor de los bienes.

Como en el caso anterior, no es ésta la única excepción al modelo propuesto, la RT 18 se aparta del criterio de capital financiero cuando dispone que para convertir sus estados contables, las empresas no integradas pueden optar por aplicar el método

⁹ RT 16 FACPCE,

¹⁰ D&G Errepar n° 152 Mayo 2012 T XIII página 514.

que se describió anteriormente (convertir – ajustar) o aplicar otro método denominado “ajustar – convertir” en cuyo caso las diferencias de cambio puestas en evidencia por la conversión de estados contables deben imputarse a un rubro específico del patrimonio neto en el cual se mantendrán hasta que se produzca la venta de la inversión neta o el reembolso total o parcial del capital.

Algo similar sucede con el tratamiento de los cambios en la medición contable de instrumentos financieros derivados en operaciones de cobertura que se reconocen como “resultados diferidos” en el patrimonio neto

Cabe señalar que hoy también resulta como mínimo opinable que los estados contables estén expresados en moneda homogénea (nosotros opinamos que no), hemos visto que los criterios de capital a mantener y los de medición son poco respetados, por lo que nos parece que carece de sentido seguir manteniendo en el Marco Conceptual la adopción de un modelo contable quizás habría que adoptar un criterio similar al marco conceptual de las IFRS que no enuncian ningún modelo en particular.

8. Conclusión

Esta norma viene a reparar una inconsistencia que se generó con la sanción de las Resoluciones Técnicas 16 y 17 ya que resultaba realmente paradójico que, como resultado del proceso de armonización con las normas internacionales, hayamos abandonado como criterio alternativo el de “valores corrientes” para los bienes de uso cuando no era necesario hacerlo y esto generó los problemas que las nuevas normas pretendían evitar.

Recordemos algo que ya fue planteado en este trabajo, de acuerdo a lo señalado en el Proyecto 5 la FACPCE consideraba que los valores corrientes eran de una mayor calidad que los valores de costo, pero que, en algunos casos debía resignarse su uso con el objeto de “armonizar” con las normas internacionales.

En líneas generales nos parece correcto que las normas contables locales hayan adoptado un régimen similar al previsto en las NIIF con relación a los criterios de valuación de los bienes de uso.

También pensamos que las normas locales deben extender expresamente la aplicación de valores corrientes para todas las inversiones de naturaleza similar a los bienes de uso y no limitarlas a bienes inmuebles.

Por otro lado no comprendemos porque se excluyeron a los intangibles que podrían adoptar un criterio similar al de la NIC 38.

Todos estos cambios nos llevan a concluir que se impone la modificación de la Resolución Técnica 16 excluyendo de su texto la pretensión de establecer un “Modelo Contable” que en la práctica resulta claramente dejado de lado, quizás sea preferible no hacer mención a ninguno, tal como lo hacen las NIIF.

Bibliografía

- . FOWLER NEWTON, E., “Contabilidad Superior”, Ediciones La Ley, 2010.
- . FOWLER NEWTON, E., “Cuestiones contables fundamentales”, Ediciones La Ley, 2011.
- . PAULONE, H.M. y VEIRAS A., “Medición de estados contables”, Editorial Errepar, 2008.
- . VEIRAS, A., “Resolución Técnica nº 10”, Editorial su libro, abril de 1994,
- . RODRIGUEZ DE RAMIREZ, Maria del Carmen, D&G Errepar nº 152 Mayo 2012 T XIII página 514.
- . Resoluciones Técnicas de la FACPCE www.FACPCE.org.ar
- . NIC 16 “Propiedades, Planta y Equipo” emitida por el Comité de Normas Internacionales.
- . NIC 38 “Activos intangibles” emitida por el Comité de Normas Internacionales.
- . NIC 40 “Propiedades de inversión” emitida por el Comité de Normas Internacionales.