

**BIENES DE USO:
SU MEDICIÓN AL CIERRE.
EL MÉTODO DE LA
REVALUACIÓN**

Cr. José Luis Romero

Cr. Raúl Fernando Estofán.

Docentes de Facultad de Ciencias Económicas de la U.N.T.

I- INTRODUCCIÓN.

El 25 de Noviembre de 2011, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos de Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la Resolución Técnica N° 31 denominada “Normas contables profesionales: modificación de las resoluciones técnicas 9, 11, 16 y 17 – Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos”, en adelante RT N° 31.

Tal como lo indica su título, la RT N° 31 propone introducir en la Resolución Técnica 17 (en adelante RT N° 17) el modelo de revaluación, como método opcional para la medición posterior al reconocimiento inicial de los bienes de uso, excepto activos biológicos. Además incorpora el tratamiento contable de las propiedades de inversión (como un nuevo rubro) y de los activos no corrientes mantenidos para la venta y los bienes de uso desafectados (como parte del rubro Otros Activos).

Recordemos que la RT N° 17 consideraba como único modelo para la medición periódica de los elementos integrantes de los bienes de uso (excepto activos biológicos), el de costo.

Asimismo, se proponen modificaciones a la Resolución Técnica 9 (en adelante RT N° 9) “Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios”, a los fines de incorporar el tratamiento de los rubros específicos de patrimonio neto a los cuales se imputan los saldos por revaluación de los bienes que permite la RT N° 31 y la referencia a la exposición en los estados contables de información referida a las revaluación practicadas, entre otras cuestiones.

El modelo propuesto, busca un acercamiento a las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF), ya que se basa en lo contenido por la Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC 16) denominada “Propiedad, planta y equipo”.

En el presente trabajo, nos enfocaremos en el análisis de la medición al cierre por el método de la revaluación introducido por la RT N° 31, finalizando con un caso completo de aplicación práctica, además de realizar un breve repaso, de manera introductoria, de algunos temas vinculados a la problemática de los bienes de uso de acuerdo a las normas contables argentina.

II- TEMAS RELACIONADOS.

Bienes de Uso: (R.T. N° 9, capítulo III Punto A.5.) 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 de uso en existencia al cierre del ejercicio se podrán observar en el Estado de Situación Patrimonial, mientras que los consumidos o utilizados durante el ejercicio se encontrarán en el Estado de Resultado.

Momentos de medición. (R.T. N° 17, sección 4.2.1.)

El tratamiento contable de los bienes de uso, como de cualquier partida se plantea en los siguientes momentos:

- En el momento de la incorporación, en la medición inicial, • En el momento de la baja del bien, por consumo ó venta, y
- En el momento de la medición al cierre de ejercicio.

En general, la medición original de los bienes incorporados se practicará sobre la base de su costo, que será el necesario para ponerlo en condiciones de ser utilizado. Incluye por ejemplo: fletes, seguros, costos de la función de compras, etc. Esta medición original tendrá particularidades según las modalidades a través de las cuales se produce la incorporación.

En el momento de la incorporación: (R.T. N° 17, sección 4.2.)

Los bienes de uso se incorporan de acuerdo a distintas modalidades a las entidades. Cada modalidad tiene particularidades propias, que distinguen a cada una de ellas. A continuación presentamos las modalidades más comunes y con un breve comentario de su tratamiento contable:

- Adquisición: el costo de un bien adquirido es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición **al contado** y de la pertinente porción asignable de los costos de compras y control de calidad.
- Aportes y donaciones: la medición original de estos bienes se efectuará a sus valores corrientes a la fecha de incorporación.
- Trueques: la medición original se efectuara al costo de reposición a la fecha de incorporación.
- Fusiones y escisiones:
 - a) Bienes incorporados por fusiones

—————→

b) Bienes incorporados por escisiones —————→ R.T. N° 18, Sección 7 • Por arrendamientos financieros: R.T. N° 18, sección 4.3.

- Producción: el costo de un bien producido se compone de la suma de:
 - a) Los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción;
 - b) Sus costos de conversión tanto variables como fijos;
 - c) Los costos financieros que correspondan asignárseles (en el caso de bienes de uso con proceso de producción prolongada y si se optara por el tratamiento alternativo permitido).
 - d) La determinación del costo de los bienes producidos no debe incluir:
 - 1. Improductividades o ineficiencias;
 - 2. Ociosidades por falta de aprovechamientos

Erogaciones posteriores al momento de incorporación: estas se incorporarán como un componente del costo cuando:

- a) Constituyan una mejora, ya sea porque:
 - Aumenten la vida útil estimada del activo,
 - Aumente la capacidad de servicio,
 - Mejore la calidad de la producción, o
 - Reduzca los costos de operación.
- b) Sean erogaciones por mantenimiento o reacondicionamiento mayores siempre que se haya empleado el enfoque de la componetización del valor de origen en la medición inicial.

Depreciaciones: para el cómputo de las depreciaciones se considerará:

- a) La medición contable del bien,
- b) Su naturaleza,
- c) Su fecha de puesta en marcha,
- d) Si existen evidencias de pérdidas de valor antes de la puesta en marcha, debe reconocérselas,
- e) Su capacidad de servicio,
- f) La posibilidad de que algunas partes del bien sufran un desgaste distinto al del resto de sus componentes,
- g) El valor de realización del bien cuando agote su capacidad de servicio (valor de rezago),

- h) La capacidad de servicio ya utilizada debido al desgaste,
- i) Deterioros sufridos.

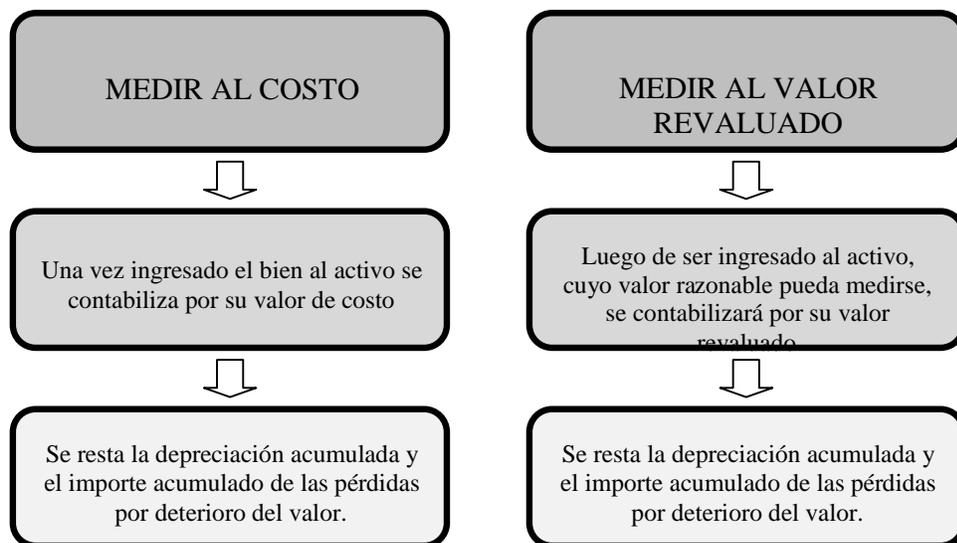
Comparaciones con valores recuperables:

La medición de los bienes de uso, conforme a la Sección 4.4 de RT N° 17, se debe comparar con su valor recuperable, solamente, cuando exista algún indicio de desvalorización ya sea interno o externo. De no existir indicio alguno, no es necesario realizar esta comparación.

Esta comparación se fundamenta en el concepto denominado “valor límite” por el que ningún activo, puede exponerse en los Estados Contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor valor entre el valor neto de realización y el valor de utilización económica.

III- LA MEDICIÓN AL CIERRE: COSTO ó VALOR REVALUADO (MÉTODO DE REVALUACIÓN).

Con el gran cambio de la RT N° 31, la medición de los bienes de uso, excepto los activos biológicos, cuenta con las siguientes opciones de medición:



Luego del reconocimiento inicial, los bienes de uso, excepto los activos biológicos, se podrán contabilizar a su valor revaluado. Es decir, por esta opción, en los bienes mencionados se podrá reemplazar el valor contable del activo a ese momento por su valor revaluado, siendo este último el valor razonable del bien al momento de la revaluación.

Valor Revaluado = Valor Razonable al momento de la revaluación

El **Valor Razonable** es el importe por el cual un activo podría intercambiarse entre partes interesadas y debidamente informadas en una transacción de contado, realizada en condiciones de independencia mutua.

Además, establece que **las Revaluación se harán con una regularidad que permita asegurar que el valor contable no difiera significativamente del valor razonable** a la fecha de cierre del período o ejercicio y que **no se podrá optar** por la aplicación de esta metodología de medición cuando exista **incertidumbre** acerca de la recuperabilidad del mayor valor que se incorpora a los referidos activos. La incertidumbre torna inaceptable la adopción del modelo, sin excepción.

Es importante aclarar que revaluar es “volver a valorar”, por lo que el importe resultante de esa acción puede ser superior o inferior al valor contable previo a la misma.

IV- DETERMINACIÓN DE VALORES REVALUADOS.

La RT N° 31 establece las bases para la determinación de los valores revaluados, que dependen de la existencia o no de un mercado activo para el bien objeto de la revaluación en su condición actual o para un activo nuevo equivalente en capacidad de servicio. En la RT 22 encontramos las características de un mercado activo que responden al siguiente detalle:

- i) Los productos deben ser homogéneos;
- ii) deben existir compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual, es decir que deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a la de las mediciones contables;
- iii) los precios de las transacciones deben ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados.

Entonces, en función a la existencia ó no de un mercado activo para el bien objeto de la revaluación, la RT N° 31 presenta las siguientes alternativas de determinación del valor revaluado, por orden de jerarquía:

- a) Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual: **valor de mercado al contado** (debidamente documentado) por la venta en dicho mercado.

Ejemplos: los automotores, terrenos, oficinas, campos, camiones, colectivos, etc. serían tipos de bienes que quedarían incluidos dentro de la presente categoría en relación con la obtención de su valor razonable desde su valor directo en el mercado activo.

b) Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe dicho mercado para bienes nuevos (sin uso) equivalentes en capacidad de servicio: **valor de mercado (debidamente documentado) por la venta de contado, neto de las depreciaciones acumuladas.** Puede dividírsele en partes componentes susceptibles de venderse separadamente, como punto de partida para determinar los valores residuales.

Ejemplos: los galpones, maquinarias especializadas, equipos de transporte serían tipos de bienes que quedarían incluidos dentro de la presente categoría en relación con la obtención de su valor razonable desde su valor a nuevo.

c) Bienes para los que no existe un mercado activo en las formas previstas en los apartados a) y b) anteriores. Se trata de bienes de características particulares o que podrían ser vendidos como parte de una unidad de negocio en funcionamiento y no en forma individual:

1. **Valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación que, con base en importes futuros** (por ejemplo flujos de efectivo o ingresos), arriban a valores del presente o descontados; o
2. **Valor 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).

Ejemplos: las fábricas, equipos especiales, líneas de producción, líneas de montaje, etc. serían tipos de bienes que quedarían incluidos dentro de la presente categoría en relación con la obtención de su valor razonable.

Es importante tener perfectamente claro que las alternativas de valor razonable a emplear no son de libre elección por parte de la entidad, sino que debe respetar el orden de jerarquía, por lo que si existe valor razonable en la primera jerarquía, no es necesario avanzar con el cálculo del valor razonable de las siguientes. El fundamento de esta política es evitar que las entidades seleccionen arbitrariamente la alternativa que podría resultarle más conveniente de acuerdo a las circunstancias especiales del momento en que se practique la revaluación.

Queda claro que no resulta obligatoria la intervención de un especialista externo. Puede ser realizado por la organización en la medida que cuente con la información y conocimiento necesario, sobre todo en el caso que el bien tenga mercado activo en la condición actual o en su condición de nuevo. En donde puede considerarse necesaria la participación de peritos expertos, en nuestra opinión, es en el empleo de la tercera jerarquía de valores razonables, donde resulta necesario el empleo de técnicas de valoración o criterios de medición.

V- FRECUENCIA DE LAS REVALUACIONES.

La frecuencia de las Revaluaciones dependerá de **los cambios que experimenten los valores razonables** de los distintos elementos los bienes de uso (excepto activos biológicos) a los que se les aplique el modelo de revaluación. La necesidad de una nueva revaluación surge cuando la diferencia entre el valor contable del activo y su valor razonable fuera significativa.

Esto implica, para aquellos activos que experimenten cambios frecuentes y significativos y que se opte por emplear el método de la revaluación, desarrollar Revaluaciones anuales. Por contrario, en aquellos activos que no experimentan cambios significativos de su valor razonable, la RT N° 31 sugiere como suficientes Revaluaciones practicadas con una frecuencia de entre tres y cinco años.

VI- TRATAMIENTO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN ACUMULADA.

La RT N° 31 establece que cuando se revalúe un elemento integrante de bienes de uso, excepto activos biológicos, la depreciación acumulada a la fecha de la revaluación puede ser tratada en una de las siguientes formas:

- a) Recalcularse proporcionalmente: a la revaluación que se practique sobre el valor contable bruto del bien, de manera que el valor contable neto de dicho bien después de la revaluación, sea igual a su importe revaluado,

Ejemplo:

Una entidad decide por primera vez aplicar el modelo de revaluación a los elementos integrantes de la categoría maquinarias del rubro bienes de uso. Dentro de los mismos figura una máquina cuyo importe de incorporación fue de \$ 200.000, la misma es depreciada aplicando el método de la línea recta considerando una vida útil de 10

(diez) años sin valor rezago, al momento de la revaluación habían transcurrido 5 (cinco) años de vida útil. El valor razonable del mencionado elemento a la fecha de revaluación fue de \$ 150.000. La entidad debería operar de la siguiente manera a los efectos de lograr una adecuada aplicación del método del recálculo proporcional del importe bruto y de la depreciación acumulada:

Paso 1

Importe derivado de la revaluación:	\$ 150.000
Importe medición contable:	<u>\$ 100.000</u>
Diferencia	\$ 50.000

Variación porcentual = 50 % (50.000 / 100.000)

Paso 2

	Antes de Revaluación		Después de Revaluación
Importe bruto	\$ 200.000	50 %	\$ 300.000
Depreciación acumulada	<u>(\$ 100.000)</u>	50 %	<u>(\$ 150.000)</u>
Importe neto	\$ 100.000	50 %	\$ 150.000

- b) Eliminarse contra el valor de origen del activo: de manera que lo que se revalúa sea el valor contable neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

Ejemplo:

Una entidad decide por primera vez aplicar el modelo de revaluación a los elementos integrantes de la categoría maquinarias del rubro bienes de uso, dentro de ellos una máquina cuyo importe de incorporación fue de \$ 200.000. La misma es depreciada

aplicando el método de la línea recta considerando una vida útil de 10 (diez) años sin valor rezago, al momento de la revaluación habían transcurrido 5 (cinco) años de vida

útil. El valor razonable del mencionado elemento a la fecha de revaluación fue de \$ 150.000. La entidad debería operar de la siguiente manera a los efectos de lograr una

adecuada aplicación del método de la eliminación del saldo de la depreciación acumulada previa y recálculo del nuevo importe bruto.

Paso 1

Importe bruto previo a la revaluación	\$ 200.000
Depreciación acumulada previa a la revaluación:	<u>\$ (100.000)</u>
Importe neto previo a la revaluación	\$ 100.000 ^(*)

(*) La metodología supone que el saldo de la depreciación acumulada se elimine contra el importe bruto en forma previa a la revaluación, razón por la cual el importe neto se convierte en el nuevo importe bruto.

Paso 2

Importe revaluado:	\$ 150.000
Importe medición contable:	<u>\$ 100.000</u>
Diferencia	\$ 50.000

Variación porcentual = 50 % (50.000 / 100.000)

Paso 3

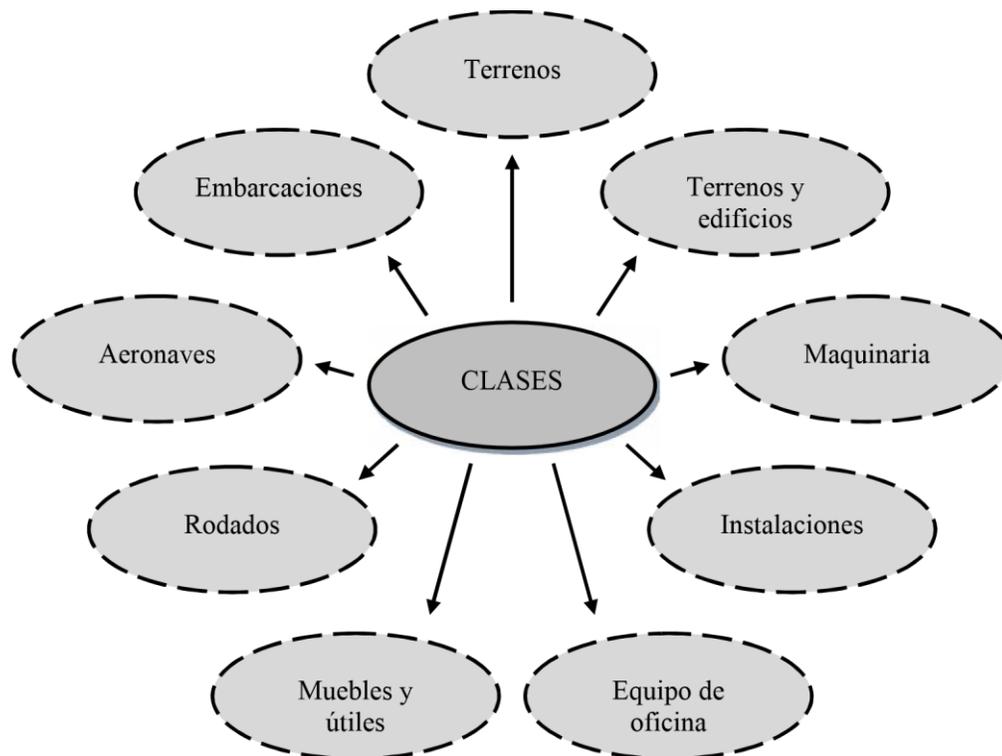
	Antes de Revaluación		Después de Revaluación
Importe bruto	\$ 100.000	50 %	\$ 150.000

El monto del ajuste que surge del recálculo o de la eliminación que se indican en a) y b), forma parte del incremento o disminución a registrar en el valor contable del activo. Por cualquiera de las dos alternativas, el monto del rubro Saldo por revaluación es el mismo y lo que varía es la exposición del valor contable del activo objeto de revaluación.

VII- TRATAMIENTO UNIFORME DE CLASES DE BIENES DE USO.

Si se aplica el modelo de revaluación a un elemento integrante de una clase de bienes de uso (excepto activos biológicos), debe aplicarse el mismo modelo también a todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos, dentro de cada rubro.

Una clase de elementos es un **conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad** y brinda como ejemplos de clases separadas a las siguientes:



De lo expuesto se infiere que resulta imposible, en caso de tener por ejemplo 2 terrenos en una empresa, medir a unos de ellos por su costo y al otro por su valor revaluado, conforme al método de la revaluación.

Lo que busca la RT N° 31 al prohibir la opción para distintas partidas de una clase es evitar Revaluaciones parciales y selectivas que posibilitasen la manipulación de las cifras del patrimonio de la entidad. Además, permite que cada clase de bienes de uso quede medida a su costo o a su valor razonable y no una mezcla de ambos criterios de medición.

VIII-CONTABILIZACIÓN DE LA REVALUACIÓN.

Revaluación es que implican aumento del valor contable.

La RT N° 31, establece que cuando se incremente el valor contable de los activos susceptibles de revaluación en ocasión de la primera vez que se aplique el método de la revaluación, dicho aumento se acreditará a una cuenta denominada “saldo por revaluación” que integrará el patrimonio neto bajo el título de resultados acumulados, dentro del rubro de resultados diferidos definidos en la sección B.2 de la segunda parte de la RT N° 9.

Ejemplo:

Supongamos que una entidad ha optado por aplicar el modelo de revaluación a los elementos integrantes de la categoría automotores y que dentro de la misma aparece un vehículo cuyo importe en libros es de \$ 60.000 (derivado de un valor de incorporación de \$ 120.000 del transcurso de 3 años sobre un total de 5 de vida útil y de un valor rezago de \$ 20.000). Al momento de la revaluación el valor razonable es de \$ 90.000. La diferencia \$ 30.000 (\$ 90.000 - \$ 60.000) en este caso, al no existir desvalorizaciones anteriores, deberá considerarse un “saldo por revaluación”, que forma parte del patrimonio neto bajo el concepto de resultado diferido.

Nota: en el presente caso ejemplo no se considera el efecto fiscal de la revaluación.

Sin embargo, el incremento en el valor del activo como consecuencia de la revaluación deberá reconocerse en resultado, en la medida en que reverse una desvalorización del mismo activo previamente reconocida. Si quedara un remanente luego del recupero de la desvalorización, la diferencia restante se acreditará a la cuenta saldo por revaluación.

Ejemplo:

El 31/12/2011 una entidad aplico el modelo de revaluación a los elementos integrantes de la categoría Aeronaves. Dentro de la referida categoría existía una cuyo valor de

incorporación fue de \$ 120.000, se depreciaba aplicando el método de la línea recta considerando una vida útil de 10 años, sin valor de rezago, al momento de la revaluación habían transcurrido 5 años, razón por la cual la depreciación acumulada es de \$ 60.000, siendo su valor contable neto \$ 60.000.

El valor razonable al 31/12/2011 se determinó en \$ 40.000, razón por la cual en la referida fecha se consideró una desvalorización en el valor del elemento de \$ 20.000.

Al 31/12/2012 se decide practicar una nueva revaluación en relación a los elementos integrantes de la categoría aeronaves, determinándose un valor razonable para el bien particular de \$ 55.000. Ante tal situación el ente deberá operar de la siguiente manera:

Valor razonable del bien al 31/12/2012 =	\$ 55.000
Importe Contable del bien al 31/12/2012 =(\$40.000 - \$ 8.000)	<u>(\$ 32.000)</u>
Ajuste por revaluación	\$ 23.000
Desvalorización previa del bien	\$ 16.000 ^(*)
Revaluación efectiva del bien	\$ 7.000 ^(**)

(*) El ajuste de valor se imputa contra resultados del ejercicio, por reversión de la desvalorización previa. Surge por diferencia entre el total de la revaluación al 31/12/2011 de \$ 23.000 menos la porción imputada a “saldo por revaluación” de \$ 7.000, según el punto siguiente. O forma de determinar la reversión de desvalorización consiste en considerar la porción no absorbida de la desvalorización original del siguiente modo: \$ 20.000 / 5 años x 4 años no transcurridos = \$ 16.000.

(**) El ajuste de valor se imputa contra “saldo por revaluación” partida integrante del patrimonio neto bajo el concepto de resultado diferido. Valor de bien según revalúo de \$ 55.000 versus del valor de bien como si nunca se hubiera revaluado de \$ 48.000 (\$ 120.000 de Valor Origen menos la Depreciaciones Acumuladas de \$ 72.000)

Nota: en el presente caso ejemplo no se considera el efecto fiscal de la revaluación.

Revaluaciones que implican una reducción del valor contable.

Cuando se reduzca el valor 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.

Ejemplo:

Supongamos que una entidad ha optado por aplicar el modelo de revaluación a los elementos integrantes de la categoría automotores y que dentro de la misma aparece un vehículo cuyo importe en libros es de \$ 60.000 (derivado de un valor de incorporación de \$ 120.000, del transcurso de 3 años sobre un total de 5 de vida útil y de un valor de rezago de \$ 20.000, si al momento de la revaluación el valor razonable es de \$ 40.000. La diferencia de \$ 20.000 ($\$ 40.000 - \$ 60.000$) en este caso, al no existir revalorizaciones anteriores, deberá considerarse como un resultado del ejercicio.

Nota: en el presente caso ejemplo no se considera el efecto fiscal de la revaluación.

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

Ejemplo:

El 31/12/2011 una entidad aplico el modelo de revaluación a los elementos integrantes de la categoría aeronaves. Dentro de la referida categoría existía una cuyo valor de incorporación fue de \$ 120.000, se depreciaba aplicando el método de la línea recta considerando una vida útil de 10 años, sin considerar valor rezago, al momento de la revaluación habían transcurrido 5 años, razón por la cual la depreciación acumulada es de \$ 60.000, siendo su valor contable neto \$ 60.000.

El valor razonable al 31/12/2011 se determino en \$ 80.000, razón por la cual en la referida fecha se consideró una revaluación en el valor del elemento de \$20.000.

Al 31/12/2012 se decide practicar una nueva revaluación en relación a los elementos integrantes de la categoría maquinarias, determinándose un valor razonable para el bien particular de \$ 40.000. Ante tal situación el ente deberá operar de la siguiente

manera:

Valor razonable del bien al 31/12/2012 =	\$ 40.000
Importe Contable del bien al 31/12/2012 = (\$ 80.000 - \$ 16.000)	<u>(\$ 64.000)</u>
Ajuste por revaluación	\$ 24.000
Saldo por revaluación pertinente (\$ 20.000 - \$ 4.000)	\$ 16.000 (*)
Devaluación efectiva del bien	\$ 8.000 (**)

(*) $(20.000/5*4)$ El ajuste de valor se imputa contrala partida “saldo por revaluación”
partida integrante del patrimonio.

(**) El ajuste de valor se imputa contra el resultado del ejercicio.

Nota: en el presente caso ejemplo no se considera el efecto fiscal de la revaluación.

IX- TRATAMIENTO DEL SALDO POR REVALUACIÓN

El Saldo por revaluación de un elemento de bienes de uso (excepto activos biológicos), incluido en el patrimonio neto, podrá:

- Permanecer indefinidamente en el carácter de resultado diferido formando parte del patrimonio del ente, ó
- Ser transferido a resultados no asignados en algunos de los siguientes momentos:
 - a) a medida que el activo sea consumido por la entidad, en este caso el importe a transferir será igual a la diferencia entre el importe de la depreciación calculada a partir del importe revaluado y del que hubiera correspondido computar sobre el importe original del activo, corregida por el efecto fiscal.
 - b) cuando se produzca la baja de ese elemento que lo generó o en algún momento posterior a que ocurra la referida baja.

Las transferencias desde el Saldo por revaluación a los resultados no asignados, en ningún caso pasarán por el resultado del ejercicio.

El saldo por revaluación no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal.

El saldo por revaluación deberá representar, como mínimo, el valor residual de la revaluación de cada elemento de la clase de activos para los que se optó por el modelo de revaluación, neto del efecto fiscal correspondiente.

X- EFECTOS DE LA REVALUACIÓN SOBRE EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

La revaluación de bienes aptos origina o modifica diferencias entre el valor contable y el valor fiscal de dichos bienes. Los efectos de esta diferencia se contabilizan y exponen de acuerdo con la sección 5.19.6.3. Impuestos diferidos de la RT N° 17.

Si tales diferencias tienen su contrapartida en 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.

A medida que se reversa dicha diferencia temporaria, se acredita la misma al resultado del ejercicio para compensar el mayor impuesto corriente que se genere en cada ejercicio por la imposibilidad de deducir fiscalmente la porción de la depreciación correspondiente a la revaluación practicada.

Cuando se opte por el criterio de transferir el Saldo por revaluación a resultados no asignados ya sea por retiro, disposición o consumo, tales transferencias deben efectuarse netas del correspondiente efecto del impuesto diferido.

Ejemplo:

Una entidad decide por primera vez aplicar el modelo de revaluación a los elementos integrantes de la categoría terrenos del rubro bienes de uso, cuyo valor contable es \$ 200.000. El valor razonable del mencionado elemento a fecha de revaluación fue de \$ 300.000. La entidad debería operar de la siguiente manera a los efectos de lograr una adecuada aplicación del método teniendo en cuenta el efecto fiscal emergente. La tasa del impuesto a las ganancias es del 35 %.

Paso 1

Importe bruto previo a la revaluación	\$ 200.000
Importe revaluado:	<u>\$ 300.000</u>
Saldo por revaluación bruto :	\$ 100.000

Variación porcentual = 50 % (100.000 / 200.000)

Paso 2

Efecto fiscal de la revaluación

Importe bruto de la revaluación	\$ 100.000
Tasa del Impuesto a las Ganancias	35 %
Importe del efecto fiscal	\$ 35.000 ^(*)
Saldo de revaluación neto del efecto fiscal	\$ 65.000 ^(**)

(*) Pasivo por impuesto diferido

(**) Saldo por revaluación neta

Ejemplo:

Una entidad decide por primera vez aplicar el modelo de revaluación a los elementos integrantes de la categoría terrenos del rubro bienes de uso, cuyo valor contable es \$ 200.000. El valor razonable del mencionado elemento a fecha de revaluación fue de \$

150.000. La entidad debería operar de la siguiente manera a los efectos de lograr una adecuada aplicación del método teniendo en cuenta el efecto fiscal emergente. La tasa del impuesto a las ganancias es del 35 %.

Paso 1

Importe bruto previo a la revaluación \$ 200.000

Importe revaluado: \$ 150.000

Importe bruto de la desvalorización : \$ 50.000

Variación porcentual = (25 %) (50.000 / 200.000)

Paso 2

Efecto fiscal de la revaluación

Importe bruto de la desvalorización \$ 50.000

Tasa del Impuesto a las Ganancias 35 %

Importe del efecto fiscal \$ 17.500^(*)

Saldo neto de revaluación \$ 32.500^(**)

(*) Activo por impuesto diferido

(**) Pérdida neta por desvalorización

XI- REQUISITOS PARA LA CONTABILIZACIÓN DE REVALUACIONES.

La contabilización de revaluaciones de bienes de uso, excepto activos biológicos, deberá contar con la aprobación del respectivo órgano de administración, según el tipo de entidad. Esto implicará el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Apropiaada documentación de respaldo de dicha medición.

- b) Existencia de una política contable escrita y aprobada por el órgano de administración, que describa el método o la técnica de valuación adoptada.
- c) Aplicación de mecanismos de monitoreo y confirmación de la política contable aprobada.

Al cierre de cada ejercicio se deberá documentar, si éstas fueran las circunstancias, que no han ocurrido variaciones significativas en los valores razonables de los bienes medidos en base al modelo de revaluación y que, por lo tanto, no se requiere la contabilización de una nueva revaluación.

XII- INFORMACIÓN A REVELAR.

Cuando se opte por la revaluación se expondrá como información complementaria:

- a) Fecha a la cual se practicó la revaluación de cada una de las clases separadas;
- b) Indicar si la revaluación se ha practicado con personal propio o con los servicios de un tasador o especialista en valuaciones con idoneidad e independencia respecto de la entidad;
- c) Detalle de métodos e hipótesis significativas utilizadas en la estimación del valor razonable de los bienes revaluados;
- d) Manifestación acerca de si el valor razonable de los bienes revaluados fue determinado por referencia a precios observables en un mercado activo, o a transacciones de mercado realizadas recientemente, o si fue estimado en base a otras técnicas de medición;
- e) Indicación, para cada clase de bienes de uso o de inversiones que haya sido objeto de revaluación, del valor contable que hubiera correspondido reconocer 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) Si se opta por no transferir el Saldo por Revaluación a Resultados No Asignados en función al consumo o a la baja de los activos, se expondrá la proporción de vida útil consumida de dichos activos y el importe que podría haberse transferido a RNA 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.

XIII- CONCLUSIONES FINALES.

La RT N° 31 propone introducir como opción el modelo de revaluación de activos para la medición posterior de los bienes de uso, excepto activos biológicos. El modelo se basa en la NIC 16, estableciendo a la vez requisitos de exposición como información complementaria de un número importante de hechos y circunstancias, a los fines de proveer mayor información a los usuarios de los estados contables sobre los efectos de las revaluaciones realizadas.

Como base para el método de la revaluación, la RT N° 31 estipula que se utilizará el valor razonable. Una vez adoptado el método de la revaluación, deberá continuar realizándose revaluaciones con una regularidad suficiente tal que los valores contables netos de los activos revaluados no difieran significativamente de sus valores razonables. Asimismo, la RT N° 31 requiere que si cualquier activo es revaluado, todos los otros activos que integran la misma clase también deben ser revaluados, permitiendo que ese proceso se realice por ciclos.

El modelo obliga a reconocer al saldo por revaluación en el patrimonio neto dentro de los resultados acumulados, rubro resultados diferidos.

Esta reserva puede transferirse a resultados no asignados (pero nunca por el Estado de Resultado) en forma total en ocasión de la baja o disposición del activo, o en forma parcial a medida que se deprecia el activo revaluado. Tales transferencias deberán realizarse netas del efecto del impuesto a las ganancias en caso de aplicarse el método del impuesto diferido.

En los casos en que la revaluación inicial (o realizada por primera vez) arrojará valores inferiores a los valores contables netos, la pérdida resultante será cargada a los resultados, neta del efecto fiscal por aplicación del método del impuesto diferido.

Para las revaluaciones es posteriores, la RT N° 31 establece que el ajuste por revaluación se contabilice de la siguiente manera: a) incrementos en el valor contable neto deberían reconocerse en el resultado en la medida en que se reversen pérdidas anteriores por revaluación o desvalorización (hasta el importe de la pérdida reconocida neta de la depreciación adicional que se hubiera reconocido de no haberse registrado la reducción en el valor contable neto) , y cualquier excedente deberían acreditarse al patrimonio neto como saldo por revaluación); b) disminuciones en el valor contable neto deberían cargarse contra el saldo de revaluación (hasta

el importe de la revaluación neta de su depreciación), y cualquier importe adicional, reconocerse como pérdida en el resultado.

Finalmente, cabe aclarar que la RT N° 31 requiere la exposición de una importante cantidad de información relacionada con las revaluaciones realizadas. Tal exposición se realiza bajo la forma de información complementaria.

XIV- CASO PRÁCTICO de MEDICION DE BIENES DE USO.

1.- Año X2.

El 01/01/X0 la empresa “EL CORRALON S.R.L.” ha adquirido un plantel de tres montacargas de gran capacidad y totalmente equipados, los cuales se encuentran registrados en la cuenta Máquinas por un valor de \$300.000, habiéndose estimado una vida útil de 10 años con amortización completa el año de alta y sin valor residual final.

Esta partida constituye la única que forma parte del rubro Bienes de Uso de la empresa. La tasa legal del impuesto a las ganancias es del 35% y el valor recuperable de los bienes de uso es siempre igual o superior a su medición contable al cierre de cada ejercicio.

La fecha de cierre de ejercicio es el 31/12 de cada año y por lo tanto el valor contable de Máquinas, conforme al modelo de costo (R.T. N° 17 Sección 5.11.1.1.1), al 31/12/X2 es el siguiente:

Concepto	Años	Importe (en \$)
Valor de origen		300.000
Valor residual final		0
Valor depreciable		300.000
Vida útil	10	
Depreciación anual		30.000
Depreciación acumulada	3	90.000
Valor contable neto al 31/12/X2		210.000

Los estados contables por el ejercicio cerrado el 31/12/X2 son los siguientes:

A- Estado de Situación Patrimonial

Activo		Pasivo y Patrimonio Neto	
Caja y Bancos	30.000	Deudas comerciales	30.000
Bienes de Cambio	30.000	Deudas fiscales	15.000
		Otras deudas	15.000
		Total pasivo	60.000
Total activo corriente	60.000	Patrimonio neto	
Bienes de uso	210.000		210.000
Total activo no corriente	210.000		
Total activo	270.000		270.000
		Total pasivo y patrimonio neto	

B- Estado de Resultado

Ventas de bienes y servicios	300.000
Costo de los bienes y servicios	-165.000
Resultado bruto	135.000
Gastos de comercialización (1)	-60.000
Gastos de administración	-15.000
Resultado antes del impuesto a las ganancias	60.000
Impuesto a las ganancias	-21.000
Resultado del ejercicio	39.000

(1) Contiene \$30.000 de Depreciación Máquinas.

C- Estado de Evolución del Patrimonio Neto

Detalle	Aporte de los propietarios	Resultados acumulados				Totales del ejercicio
	Capital social	Reserva Legal	Resultados diferidos	Resultados no asignados	Total	
Saldo al inicio	150.000	12.000	0	9.000	21.000	171.000
<u>Decisiones de Socios</u>						
No existen.						
Resultado del ejercicio				39.000	39.000	39.000
Saldo al cierre	150.000	12.000	0	48.000	60.000	210.000

2.- Año X3

El 31/12/X3 se decide cambiar de método de medición empleando el de la revaluación (conforme a R.T.N°17 Sección 5.11.1.1.2). Se obtiene un valor revaluado de \$400.000, equivalente al valor de mercado por la venta al contado de dichos bienes en función de su estado de conservación (valores obtenidos en la venta de equipos similares por operaciones realizadas en fechas cercanas al cierre, según informe de una agencia especializada en venta de máquinas). Es decir, se emplea la primera jerarquía de valor razonable según la sección 5.11.1.1.2.2 de la R.T. N°17, encontrándose debidamente documentado este trabajo de valuación.

El valor contable previo a la revaluación se encuentra determinado de la siguiente manera:

Concepto	Años	Importe (en \$)
Valor de origen		300.000
Valor residual final		0
Valor depreciable		300.000
Vida útil	10	
Depreciación anual		30.000
Depreciación acumulada	4	120.000
Valor contable neto al 31-12-X3		180.000

Teniendo en cuenta que el valor revaluado es de \$400.000, se determina un incremento por revaluación de \$220.000 (400.000 – 180.000), procediendo a discriminar el valor revaluado entre un valor contable bruto y depreciaciones acumuladas, empleando las proporciones que surgen del valor contable antes de la revaluación, conforme al siguiente cuadro:

Concepto	Antes de rev. (en \$)	Efecto de rev. (en \$)	Valor luego de la rev. (en \$)
Valor contable bruto	300.000	366.667	666.667
Depreciación acumulada	-120.000	-146.667	-266.667
Valor contable neto al 31/12/X3	180.000	220.000	400.000

Para registrar la revaluación se presentan las siguientes alternativas de acuerdo a la sección 5.11.1.1.2.4 denominada “tratamiento de la depreciación acumulada”:

Alternativa A – Recálculo de la amortización al valor de revalúo que se practica sobre el valor de origen del bien, de forma tal que el valor contable neto (valor residual) después de la

revaluación sea igual al importe revaluado conforme se observa en el cuadro anterior. (Esta alternativa será empleada en el desarrollo posterior del trabajo):

<i>Fecha</i> 31/12/X3		
Revaluación Máquinas		
Descripción	Debe	Haber
Máquinas	366.667	
Dep. Acum. Máquinas		146.667
Saldo por Revaluación		220.000

Alternativa B – Se elimina la amortización acumulada contra el valor de origen del activo, quedando el valor de las máquinas equivalente al valor residual previo al revalúo.

La diferencia entre ese valor y el valor revaluado se imputa a Saldo por Revaluación. (Esta alternativa se presenta de modo referencial ya que el caso, como se dijo anteriormente, se desarrolló con la alternativa anterior):

<i>Fecha</i> 31/12/X3		
Revaluación Máquinas		
Descripción	Debe	Haber
Dep. Acum. Máquinas	120.000	
A Máquinas		120.000

<i>Fecha</i> 31/12/X3		
Revaluación Máquinas		
Descripción	Debe	Haber
Máquinas	220.000	
A Saldo por Revaluación		220.000

Los bienes de uso en cuestión, luego de contabilizar la revaluación, quedan expresados a su valor revaluado conforme se expresa en el siguiente cuadro según la alternativa empleada:

Concepto	Alternativa A	Alternativa B
Valor de Origen	666.666,67	400.000,00
Depreciación acumulada	-266.666,67	0,00
Valor contable neto al 31/12/X3	400.000,00	400.000,00

Corresponde ahora considerar el efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias, al originar o modificar las diferencias entre el valor contable (de \$400.000) y el valor impositivo (de \$180.000) de los bienes revaluados, de acuerdo a la sección 5.19.6.3 de la R.T. N° 17 (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 el impuesto diferido se imputará al mismo saldo por revaluación, sin afectar el resultado del ejercicio (\$220.000 X 0,35). Por lo que corresponde efectuar la siguiente registración contable:

<i>Fecha</i> 31/12/X3		
Efecto en Impuesto Diferido por Revaluación Máquinas		
Descripción	Debe	Haber
Saldo por Revaluación	77.000	
Pasivo por Impuesto Diferido		77.000

La única diferencia entre las mediciones contables y las mediciones fiscales de los activos y pasivos es la originada por el método de la revaluación.

Los estados contables al 31/12/X3 son los siguientes:

A- Estado de Situación Patrimonial

Activo		Pasivo	
Caja y Bancos	30.000	Deudas comerciales	30.000
Bienes de Cambio	90.000	Deudas fiscales	15.000
		Otras deudas	15.000
Total activo corriente	120.000	Total pasivo corriente	60.000
Bienes de uso	400.000	Deudas Fiscales (2)	77.000
Total activo no corriente	400.000	Total pasivo no corriente	77.000
Total activo	520.000	Patrimonio Neto	77.000
		Total pasivo y patrimonio neto	383.000
			520.000

(2) Impuesto Diferido originado por la revaluación.

B- Estado de Resultado

Ventas de bienes y servicios	330.000
Costo de los bienes y servicios	-195.000
Resultado bruto	135.000
Gastos de comercialización (3)	-66.000
Gastos de administración	-22.845
Resultado antes del impuesto a las ganancias	46.155
Impuesto a las ganancias	-16.155
Resultado del ejercicio	30.000

(3) Contiene la Depreciación Máquinas de \$30.000 sobre los valores contables originales.

C- Estado de Evolución del Patrimonio Neto

Detalle	Aporte de los propietarios	Resultados acumulados				Totales del ejercicio
	Capital social	Reserva Legal	Saldo por Revaluación	Resultados no asignados	Total	
Saldo al inicio	150.000	12.000	0	48.000	60.000	210.000
<u>Decisiones de Socios</u>						
Reserva Legal		1.950		-1.950		
Revaluación del Ejercicio (4)			143.000		143.000	143.000
Resultado del ejercicio				30.000	30.000	30.000
Saldo al cierre	150.000	13.950	143.000	76.050	233.000	383.000

(4) $220.000 - 77.000 = 143.000$

3.- Año X4

Al 31/12/X4 se calcula la amortización del ejercicio X4 y el nuevo valor contable al cierre del ejercicio conforme al siguiente detalle:

Concepto	Años	Importe (en \$)
Valor de origen		666.667
Valor residual final		0
Valor depreciable		666.667
Vida útil	10	
Depreciación anual		66.667
Depreciación acumulada	5	333.333
Valor contable neto al 31/12/x4		333.333

El asiento contable para registrar la depreciación anual es el siguiente:

<i>Fecha</i> 31/12/X4		
Depreciación Anual de la Máquina		
Descripción	Debe	Haber
Dep. Máquinas	66.667	
Dep. Acum. Máquinas		66.667

El valor contable (de \$ 333.333) supera al valor impositivo (de \$150.000) en \$183.333, por lo que el impuesto diferido al 31/12/X4 asciende a \$ 64.167 versus el impuesto diferido al 31/12/X3 de \$ 77.000 surge un ajuste de \$ 12.833 que da origen a la siguiente registración contable:

<i>Fecha</i> 31/12/X4		
Efecto en Impuesto Diferido por Revaluación Máquinas		
Descripción	Debe	Haber
Pasivo por Impuesto Diferido 12.833	12.833	Impuesto a las Ganancias

La disminución del pasivo por el impuesto diferido tiene por contrapartida un crédito a impuesto a la ganancia (resultado del ejercicio) para poder compensar el mayor impuesto que se determina en el ejercicio por la imposibilidad de deducir fiscalmente la porción de amortización correspondiente al revalúo aplicado.

La empresa ha optado por transferir parcialmente el saldo por revalúo a resultados no asignados, a medida que el activo revaluado se deprecie o en forma total en caso de que el mismo se vendiera. Corresponde registrar, por el consumo de un año del activo, el siguiente asiento al 31/12/X4

<i>Fecha</i> 31/12/X4			
Transf. A Resultado No Asignados		(5)	
	Descripción	Debe	Haber
Saldo por Revaluación	23.834 Resultados No Asignados		23.834

(5) Saldo por Revaluación \$ 143.000 / 6 = \$23.834

Ahora corresponde analizar si el valor de los bienes de uso de \$ 333.333 difiere o no del valor razonable al 31/12/X4, conforme a sección 5.11.1.1.2.3. de la R.T. N° 17 referida a frecuencia de las revaluaciones. En este caso no difiere significativamente por lo que no resulta necesaria una nueva revaluación. Si el valor razonable del activo revaluado hubiera diferido significativamente de su importe contable, hubiera sido necesaria una nueva revaluación.

Los estados contables al 31/12/X4 son los siguientes:

A- Estado de Situación Patrimonial

Activo		Pasivo	
Caja y Bancos	75.501	Deudas comerciales	10.000
Bienes de Cambio	90.000	Deudas fiscales	13.067
Total activo corriente	165.501	Total pasivo	23.067
Bienes de uso	333.333	Deudas Fiscales (6)	64.167
Total activo no corriente	333.333	Total pasivo no corriente	64.167
Total activo	498.834	Patrimonio Neto	411.600
		Total pasivo y patrimonio neto	498.834

(6) Impuesto Diferido originado por la revaluación teniendo en cuenta la diferencia sobre la base contable y la base impositiva al 31/12/X4

B- Estado de Resultado

Ventas de bienes y servicios	360.000
Costo de los bienes y servicios	-198.000
Resultado bruto	162.000
Gastos de comercialización (7)	-93.000
Gastos de administración	-25.000
Resultado antes del impuesto a las ganancias	44.000
Impuesto a las ganancias (8)	-15.400
Resultado del ejercicio	28.600

(7) Incluye la depreciación de la Máquina sobre los valores revaluados.

(8) Surge del resultado contable antes del impuesto (de \$44.000) más el ajuste de amortizaciones (de \$ 36.667) para obtener el resultado impositivo, y por la tasa del impuesto ($80.667 \times 0,35 = \$28.233$). A este importe se le resta \$ 12.833 por variación del saldo de la cuenta impuesto diferido (o lo que es lo mismo, por la diferencia entre la depreciación contable de \$ 66.667 menos la depreciación impositiva de \$ 30.000 y por la tasa del impuesto).

C- Estado de Evolución del Patrimonio Neto

Detalle	Aporte de los propietarios	Resultados acumulados				Totales del ejercicio
	Capital social	Reserva	Saldo por	Resultados	Total	
		Legal	Revaluación	no asignados		
Saldo al inicio	150.000	13.950	143.000	76.050	233.000	383.000
Decisiones de Socios						
Reserva Legal		1.500		-1.500		
Desafectación de rev. por consumo (9)			-23.834	23.834		
Resultado del ejercicio				28.600	28.600	28.600
Saldo al cierre	150.000	15.450	119.166	126.984	261.600	411.600

(9) $\$143.000 / 6$ (años de vida útil restante) = $\$23.834$

4. Año X5

El 01/01/X5 se vende el plantel de máquinas por \$ 433.333. Además se pagaron los pasivos corrientes al 31/12/X4. No existen otras operaciones.

La registración contable de la venta de las máquinas fue la siguiente:

Fecha	01/01/X5		
	Venta de plantel de máquinas		
	Descripción	Debe	Haber
	Caja	433.333	
	Dep. Ac. Máquinas	333.333	
	Máquinas		666.666
	Utilidad Vta. Máquinas		100.000

La empresa debe transferir totalmente el saldo por revalúo a resultados no asignados con motivo de la venta del plantel de máquinas, al ser esa su política contable. Corresponde registrar el siguiente asiento al 31/12/X5

<i>Fecha</i>	31/12/X5	
	Transferencia del saldo por rev.	
	Descripción	Debe Haber
	Saldo por revaluación	119.166
	Resultados No Asignados	119.166

Al 31/12/X5 no existen diferencias entre bases contables y fiscales por lo que corresponde eliminar el saldo del impuesto diferido contra la cuenta impuesto a las ganancias.

<i>Fecha</i>	31/12/x5	
	Efecto en Imp. Diferido por Rev. Maquinas	
	Descripción	Debe Haber
	Pasivo por Impuesto Diferido	64.167
	Impuesto a las Ganancias	64.167

Y por el impuesto a las ganancias del ejercicio corresponde registrar el siguiente asiento:

<i>Fecha</i>	31/12/X5	
	Impuesto a las Ganancias	
	Descripción	Debe Haber
	Impuesto a las Ganancias	99.167
	Imp. a las Ganancias a pagar	99.167

Los estados contables al 31/12/X5 son los siguientes:

A- Estado de Situación Patrimonial

Activo		Pasivo	
Caja y Bancos	485.767	Deudas comerciales	0
Bienes de Cambio	90.000	Deudas fiscales	99.167
Total activo corriente	575.767	Total pasivo	99.167
Bienes de uso	0	Deudas Fiscales	0
Total activo no corriente	0	Total pasivo no corriente	0
Total activo	575.767	Patrimonio Neto	476.600
		Total pasivo y patrimonio neto	575.767

B- Estado de Resultado

Otros Ingresos y Egresos	
Resultado Venta Bien de Uso	100.000
Resultado antes del impuesto a las ganancias	100.000
Impuesto a las ganancias	-35.000
Resultado del ejercicio	65.000

C- Estado de Evolución del Patrimonio Neto

Detalle	Aporte de los propietarios	Resultados acumulados				Totales del ejercicio
	Capital social				Total	
		Reserva Legal	Saldo por Revaluación	Resultados no asignados		
Saldo al inicio	150.000	15.450	119.166	126.984	261.600	411.600
<u>Decisiones de Socios</u>						
Reserva Legal		1.430		-1.430		
Desafectación de rev. por Venta			-119.166	119.166		
Resultado del ejercicio				65.000	65.000	65.000
Saldo al cierre	150.000	16.880	0	309.720	326.600	476.600