



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA Nº31

Autor: D'Urso, Ernesto José

Director: Huerta, Cecilia

2018

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN

La RT 31 (2011) modificó el texto de la RT 17 para incorporar, con carácter opcional, el modelo de revaluación para la medición de los bienes de uso, excepto activos biológicos.

La elección entre el modelo de costo y el modelo de revaluación tendrá, en la mayoría de los casos, un impacto significativo en la medición del patrimonio y los resultados. Así, contabilizar un incremento en la medición de los bienes de uso permitirá mostrar una mejor situación patrimonial, pero traerá aparejado el cómputo de mayores amortizaciones en los ejercicios futuros y, por ende, menores ganancias o mayores pérdidas.

El modelo de costo se presenta como la opción más sencilla y menos costosa. No obstante, es indudable que la utilización de valores razonables permite brindar información más relevante a los usuarios de los estados financieros.

El relevamiento realizado muestra un uso muy limitado del modelo de revaluación por parte de las Pymes en régimen de oferta pública, lo que sugiere que los directivos, en general, no consideran que la adopción del modelo de revaluación redunde en mayores beneficios económicos netos que el empleo del modelo de costo.

PRÓLOGO

El siguiente trabajo, fue realizado como trabajo final de la materia de Seminario de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

El objetivo de la misma es permitir ampliar conocimientos brindando la posibilidad de que el lector comprenda y conozca la metodología de valuación previa a la Resolución Técnica número 31 de la FACPCE, referente a la valuación de bienes de uso, y las modificaciones propuestas en dicha resolución, considerando las características del mismo, similitudes con las normas internacionales, y aportando casos prácticos ejemplificativos.

Otro de los objetivos perseguidos con este trabajo, es mostrar la armonización con las normas internacionales de información financiera (NIIF) en materia de medición de los bienes de uso, atento que la NIC 16 admite como alternativa el modelo de revaluación. De ahí que la RT 31 lo describe de manera muy similar a la NIC 16, incluyendo las siguientes cuestiones: bases para el cálculo de los valores revaluados, frecuencia de las revaluaciones, tratamiento de la depreciación acumulada, tratamiento uniforme de clases de bienes de uso, contabilización de la revaluación, tratamiento del saldo por revaluación, efecto de la revaluación de bienes de uso sobre el impuesto a las ganancias y requisitos para la contabilización de revaluaciones.

El trabajo estará dividido en capítulos, en los que se desarrollarán las definiciones de los bienes de uso, se mostrará también como vienen valuando las

empresas en base a un muestreo y, finalmente, un caso práctico para plasmar dichas modificaciones.

CAPITULO I

PRELIMINAR

Sumario: 1.- Introducción. 2.- Antecedentes.

1. Introducción

El 25 de Noviembre del 2011 la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) sancionó la Resolución Técnica (RT) 31, aprobando modificaciones a las Resoluciones Técnicas 9, 11, 16 y 17.

En un acercamiento a las Normas internacionales de información financiera (NIIF), que contemplan la aplicación opcional de un modelo de revaluación para bienes de uso, activos intangibles y propiedades de inversión, la RT 31 incorporó el modelo de revaluación de activos como criterio opcional para la medición periódica de los bienes de uso, excepto los biológicos.

De esta manera, se contribuye a lograr una mayor uniformidad en relación a los criterios de medición aplicables para entes domiciliados en nuestro país. Mediante la RT 26¹ se estableció la aplicación obligatoria de las NIIF para la preparación de los estados financieros de las entidades incluidas en el régimen de oferta pública por su capital o por sus obligaciones negociables; mientras que, por otro lado, la RT 17, norma

¹ ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) DEL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB) Y DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (“NIIF PARA LAS PYMES”)

que deben aplicar los entes no alcanzados por la RT 26, establecía hasta la sanción de la RT 31, el criterio de medición al costo como único admisible para la medición periódica de los bienes de uso e inversiones en bienes de similar naturaleza, excepto activos biológicos.

Entiendo, entonces, que la adopción del modelo de revaluación ha de ser muy bien recibida por muchos entes que, por aplicación del criterio de medición al costo, reflejaban un patrimonio muy alejado de su valor de mercado, enfrentando de este modo inconvenientes para lograr financiaciones y calificar para ciertos negocios. Como ejemplo de la problemática descrita, puedo mencionar la disposición del Banco Central que establece que las financiaciones en moneda nacional y extranjera no pueden superar el 100% de la responsabilidad patrimonial computable.²

La introducción del modelo de revaluación en las normas locales se produce en un contexto muy particular ya que como consecuencia de la discontinuación del ajuste por inflación a partir de octubre de 2003, las mediciones asignadas a los bienes de uso en los balances (basadas en los costos originales de adquisición o producción) se encuentran muy alejadas de los valores presentes de estos bienes. La elección entre el modelo de costo y el modelo de revaluación tendrá, en la mayoría de los casos, un impacto significativo en la medición del patrimonio y los resultados. Así, contabilizar un incremento en la medición de los bienes de uso permitirá mostrar una mejor situación patrimonial, pero traerá aparejado el cómputo de mayores amortizaciones en los ejercicios futuros y, por ende, menores ganancias o mayores pérdidas.³

2. Antecedentes

Normas contables profesionales nacionales anteriores a la vigencia de la RT 31.

² Rondi, Casal y Gómez: Análisis De La Rt 31 Y Consideraciones Sobre Su Aplicación En Pymes - 19º Congreso Nacional De Profesionales En Ciencias Económicas Mendoza.

³ Suardi y Guidoni: Aplicación Del Modelo De Revaluación De La Rt 31. Un Estudio Exploratorio - Vigesimoprimera Jornadas "Investigaciones En La Facultad" De Ciencias Económicas Y Estadística. Noviembre 2016.

La RT 16 define el marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26 (La entidad podrá elegir como política contable el modelo del costo o el modelo de revaluación). La mencionada norma adopta explícitamente el concepto de capital a mantener financiero (el invertido en moneda) y no define un criterio de medición preponderante o único sino que admite el uso de distintos criterios primarios basados en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información contable (Pertinencia, Confiabilidad, Aproximación a la realidad, Neutralidad, integridad, verificabilidad, sistematicidad, comparabilidad y claridad) y teniendo en cuenta “el destino más probable de los activos y la intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos”. Además, la misma norma aclara que en caso de existir discrepancias entre sus disposiciones y las pautas de otras resoluciones técnicas, prevalecerán estas últimas.⁴

La RT 17 establece, en particular, el criterio de medición contable de los bienes de uso, excepto activos biológicos. Al respecto, indicaba que la medición contable de los mismos debía efectuarse al costo original menos la depreciación acumulada, no admitiendo la posibilidad de apartarse de este criterio primario, salvo que debiera reconocerse una desvalorización al resultar la medición primaria superior a su valor recuperable.

Con respecto a los saldos de revaluos técnicos practicados con anterioridad a la entrada en vigencia de las normas actuales, que se hubieren registrado por aplicación de las disposiciones de la RT 10, oportunamente vigentes, la RT 17, contemplaba como norma de transición y excepción que:

Los efectos residuales de los aumentos de mediciones contables de bienes de uso y asimilables ocasionados por revaluos determinados y contabilizados de acuerdo con las normas de la resolución técnica 10 (Normas contables profesionales):

- a) no se excluirán de la valuación contable de dichos bienes;
- b) no darán lugar al reconocimiento de saldos por impuestos diferidos.

⁴ Resolución Técnica Nº 16: MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES DISTINTAS A LAS REFERIDAS EN LA RESOLUCIÓN TÉCNICA Nº 26.

Los saldos de revalúos que deban mantenerse por aplicación de esta norma de transición serán reducidos a medida que los bienes cuyos revalúos le dieron origen se consuman, vendan, retiren de servicio o desvaloricen. En general la desafectación se efectuará por la diferencia entre: Los importes que se hayan contabilizado en concepto de depreciaciones, valor residual de los bienes vendidos, valor residual de los bienes retirados de servicio o desvalorización, y los importes que se hubiesen contabilizado si los bienes no hubiesen sido revaluados.

De acuerdo a lo establecido por las RT 9, 11 y 24, estos saldos de revalúos se exponen en el estado de evolución del patrimonio neto, en resultados acumulados, dentro del rubro de resultados diferidos y, como señalé en el párrafo anterior, se irán desafectando en la medida que los bienes que les dieron origen se consuman, vendan, retiren de servicio o desvaloricen. El texto anterior de la RT 9 establecía que las contrapartidas de dichas desafectaciones debían ser expuestas regularizando a las partidas representativas del consumo de los bienes revaluados. Es decir, que las disminuciones de los saldos de revalúo generaban un crédito al resultado del ejercicio.

CAPITULO II

CONCEPTOS GENERALES

Sumario: 1.- Bienes de Uso. 2.- Temas relacionados con la valuación de bienes de uso. 3.- Elección entre un método y otro.

1. Bienes de Uso

Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes 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.⁵

2. Temas relacionados con la valuación de bienes de uso

Momentos de medición:

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

⁵ Romero y Estofán: "BIENES DE USO: SU MEDICIÓN AL CIERRE. EL MÉTODO DE LA REVALUACIÓN".

- 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: Los bienes de uso se incorporan de acuerdo a distintas modalidades a las empresas. 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
- Por arrendamientos financieros
- 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

Las erogaciones posteriores al momento de la incorporación de los bienes, se incorporarán como un componente del costo cuando:

- 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.
- Sean erogaciones por mantenimiento o reacondicionamiento mayores siempre que se haya empleado el enfoque de la comonetización 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 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.⁶

3. Elección entre un modelo y otro.

La elección entre el modelo de costo y el modelo de revaluación tendrá, en la mayoría de los casos, un impacto significativo en la medición del patrimonio y los resultados. Así, contabilizar un incremento en la medición de los bienes de uso permitirá mostrar una mejor situación patrimonial, pero traerá aparejado el cómputo de mayores amortizaciones en los ejercicios futuros y, por ende, menores ganancias o mayores pérdidas.

La elección de políticas contables debe entenderse como una acción orientada con efecto sobre la riqueza y sobre la distribución de ésta. La elección contable suele calificarse de “eficiente” o de “oportunistas”. Una elección contable es eficiente si permite optimizar las decisiones basadas en la información que brinda la contabilidad; por el contrario, se considera que es oportunista cuando los gerentes seleccionan aquellas políticas que mejor favorecen sus intereses.

⁶ Romero y Estofán: “BIENES DE USO: SU MEDICIÓN AL CIERRE. EL MÉTODO DE LA REVALUACIÓN”.

La aplicación del modelo de revaluación tendrá efectos significativos en los ratios usualmente utilizados para el análisis de los estados contables, tales como solvencia, endeudamiento, rentabilidad del patrimonio neto, rentabilidad del activo, entre otros. El estudio de la rentabilidad del ente es importante para los propietarios, pues de ella dependerá la valuación de la empresa en el mediano plazo y la posibilidad de que se distribuyan dividendos. Para los acreedores, la rentabilidad del ente es un factor importante para evaluar si el ente podrá pagar las obligaciones a su vencimiento. Y, por supuesto, es también un indicador fundamental para evaluar la gestión de los administradores. Por otra parte, permitirá a los inversionistas conocer el costo de oportunidad asociado a la tenencia de los activos ya que al contar con información financiera elaborada a partir de valores razonables (entendiéndose estos como el precio que se recibiría al vender un activo o que se pagaría al transferir un pasivo en una transacción regular entre los participantes del mercado en la fecha de medición) pueden ser capaces de evaluar los beneficios a los que renuncia la entidad por no vender el activo en un momento determinado.

En cuanto al análisis de la estructura patrimonial, la aplicación del modelo permitirá mostrar una más adecuada relación entre las fuentes de financiamiento y las inversiones realizadas. El ratio de solvencia relaciona el patrimonio neto con el pasivo total y es un indicador que se utiliza para evaluar la capacidad del ente para pagar las deudas a su vencimiento. Esta evaluación es de gran importancia para los acreedores actuales y potenciales del ente. Cuanto mayor sea el resultado, menos endeudado aparecerá el ente para quienes están evaluando el riesgo de concederle crédito, lo que podría ocasionar un menor costo de financiación. La imputación de los mayores valores de los bienes de uso al saldo por revaluación produce un aumento en el patrimonio neto por lo que este cociente arrojará un resultado mayor. Naturalmente, un aumento en el ratio de solvencia va acompañado de una disminución en el ratio de endeudamiento que relaciona el pasivo total con el patrimonio neto.

Por último, si el análisis se enfoca en los activos, un incremento en los bienes de uso traerá aparejado un incremento en el cociente de inmovilización que surge de

relacionar los activos no corrientes con el activo total. Es decir, como consecuencia de la aplicación del modelo de revaluación, se mostrará un mayor grado de inmovilización de la inversión.

CAPITULO III

RT 31 DE LA FACPCE: ANÁLISIS

Sumario: 1. Introducción. 2.-Valor razonable. 2.1.- Frecuencia de revaluación. 3.- Tratamiento de las amortizaciones acumuladas y del saldo por revalúo. 3.1.- Contabilización de la revaluación. 3.1.1.- Requisitos para la contabilización de la revaluación. 4.- Información a revelar. 5.- Tratamiento del saldo por revaluación.- 6.- Efecto de la revaluación sobre el Impuesto a las Ganancias.

1. Introducción

La RT 31, aprobada por la FACPCE en noviembre de 2011, con algunos cambios en relación con lo propuesto a través del Proyecto 21 de RT, introdujo el modelo de revaluación de bienes de uso, disponiendo modificaciones a las resoluciones técnicas 9, 11,16 y 17, en un acercamiento a la normativa internacional vigente.

La RT 31 introdujo el modelo de revaluación como alternativa al modelo de medición al costo, contemplado en la RT 17, únicamente para la medición de bienes de uso, otorgando un tratamiento distinto a las inversiones en bienes de similar naturaleza.

La norma no indica preferencia por ninguno de los criterios mencionados, sino que los propone como alternativos, excluyendo de su aplicación a los activos biológicos, los que continúan sujetos al tratamiento que prevé la RT 22.

La resolución establece que el modelo de revaluación, una vez adoptado, debe ser aplicado por clases de activos, es decir, al conjunto de activos de similar naturaleza

y uso en las operaciones de una entidad. Se entiende que corresponden a diferentes clases de activos los terrenos, los terrenos y edificios, las maquinarias, las instalaciones, los equipos de oficina, los muebles y útiles, los rodados, las aeronaves, embarcaciones, entre otros, siendo ésta una enumeración enunciativa.⁷

Esta resolución técnica, introdujo una modificación a la RT 9, estableciendo que en los casos en los que se opte por la aplicación del modelo de revaluación, debe exponerse abundante información complementaria:

- a) Fechas a las cuales se practicó la revaluación de cada una de las clases separadas;
- b) Si la revaluación se ha practicado con personal propio o si se han utilizado los servicios de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad;
- c) Métodos y las hipótesis significativas utilizadas en la estimación del valor razonable de los bienes revaluados;
- d) Medida en que el valor razonable de los bienes revaluados, fue determinado por referencia a precios observables en un mercado activo, o a transacciones de mercado recientes, realizadas entre partes debidamente informadas e independientes, o si fue estimado en base a otras técnicas de medición;
- e) Importe contable, para cada bien de uso que haya sido objeto de revaluación, que hubiera correspondido informar en el estado de situación patrimonial si no se hubiera revaluado;
- f) Movimientos del saldo por revaluación registrados durante el ejercicio, así como la indicación de que su saldo no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal;
- g) En los casos en que se opte por no transferir el saldo originado por la revaluación a los resultados no asignados en función al consumo o a la baja de los activos que hayan sido motivo de una revaluación, deberá exponerse la proporción de vida útil consumida correspondiente a dichos activos y el importe que la entidad podría haber transferido a resultados no asignados a la fecha de cierre del período contable que se informa;

⁷ Rondi, Casal y Gómez: ANÁLISIS DE LA RT 31 Y CONSIDERACIONES SOBRE SU APLICACIÓN EN PYMES - 19° CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS MENDOZA.

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.

El modelo de revaluación descrito en la RT 31 plantea criterios alternativos referidos a:

- 1) tratamiento de la depreciación acumulada; y
- 2) tratamiento del saldo revaluación.

La depreciación acumulada a la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

- a) recalcularse proporcionalmente a la revaluación que se practique sobre el importe contable de origen del bien, de manera que el importe residual contable de dicho bien después de la revaluación, sea igual a su importe revaluado; o
- b) eliminarse contra el valor de origen del activo, de manera que lo que se revalúa sea el importe contable neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

Optar por un tratamiento u otro no tendrá ningún efecto en la medición del patrimonio y los resultados pues sólo se trata de una cuestión de exposición.

En cuanto al tratamiento del saldo por revaluación, la norma permite optar por mantenerlo o transferirlo a resultados no asignados ya sea por retiro, disposición o consumo de los bienes revaluados que le dieron origen. La posibilidad de distribuir o capitalizar el saldo por revaluación surge a partir de su desafectación mediante su transferencia a resultados no asignados. Por lo tanto la alternativa que se seleccione para el tratamiento del saldo por revaluación tendrá efecto en el importe de los resultados capitalizables o distribuibles.

2. Valor razonable.

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

revaluación, entendiéndose como tal el importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de contado, realizada en condiciones de independencia mutua.

La norma enumera una serie de consideraciones a tener en cuenta a los fines de definir el valor a asignar a los bienes bajo análisis en caso de optar por el modelo de revaluación. En este sentido distingue:

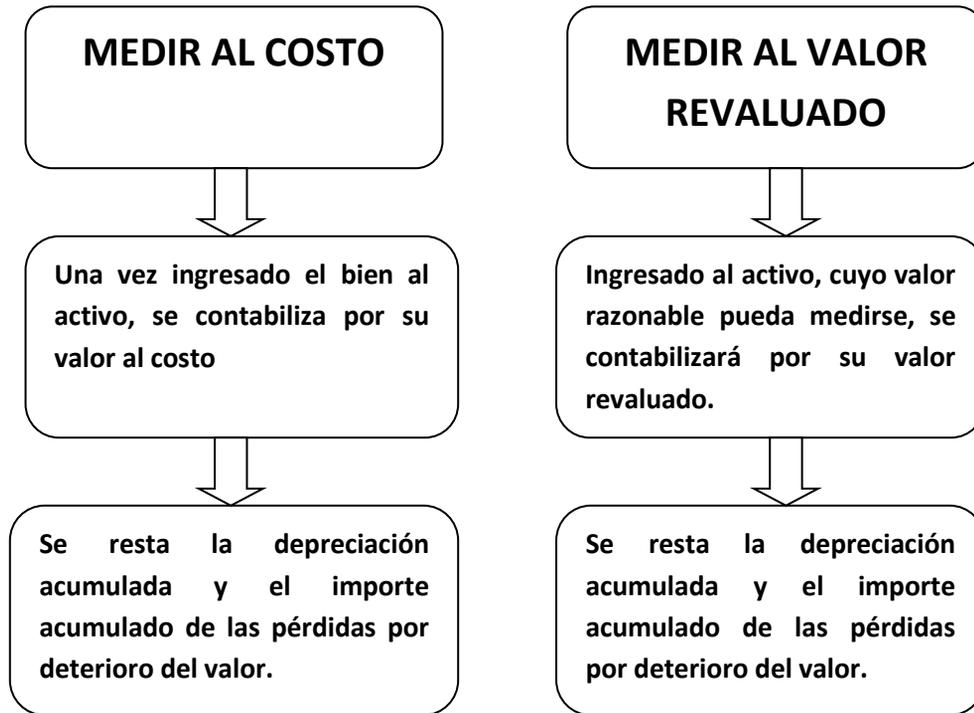
- a) Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual: el valor razonable se determinará a partir del valor de venta al contado de dicho activo en el mercado de los bienes motivo de la revaluación.
- b) Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe un mercado activo para bienes nuevos sin uso, equivalentes en capacidad de servicio a los que son motivo de la revaluación: el valor razonable se determinará en función del precio de venta al contado de los bienes nuevos en el mercado en que se comercializan netos de las depreciaciones acumuladas que corresponde calcular para convertir el valor de los bienes nuevos a un valor equivalente al de los bienes usados.
- c) Bienes para los que no existe un mercado activo en ninguna condición: en estos casos los bienes podrán valuarse en base al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación que, con base en importe futuros arriban a valores del presente o descontados; o en base al valor estimado a partir de un costo de reposición, computando en su caso depreciaciones que correspondan según la vida útil ya transcurrida de los bienes.

La RT 31 define al mercado activo como aquel en el que las transacciones de los activos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información que permita fijar precios sobre la base de negocio en marcha.

A los fines de la obtención del valor razonable, no se exige contar con el apoyo de un tasador externo, pudiendo optarse por recurrir al asesoramiento de personal propio.

De cualquier modo, se requiere la aprobación por parte del órgano de administración, lo que implica la existencia de documentación de respaldo de la

medición, una política contable escrita que describa el método o la técnica de valuación adoptada y mecanismos de monitoreo y confirmación de aplicación de dicha política.



La frecuencia de las revaluaciones a practicar dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los bienes en cuestión a los cuales se les aplique el modelo de revaluación. En este sentido, la norma remarca el concepto de significatividad en los cambios operados en los valores de los bienes e indica que, en tanto no se produzcan modificaciones significativas en los valores razonables de los bienes, las revaluaciones anuales no son necesarias, estimándose que puede ser suficiente practicarlas con una frecuencia de entre tres y cinco años.⁸

3. Tratamiento de las amortizaciones acumuladas y del saldo por Revaluación.

⁸ Romero y Estofán: "BIENES DE USO: SU MEDICIÓN AL CIERRE. EL MÉTODO DE LA REVALUACIÓN".

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

- a) Recalcular las depreciaciones acumuladas proporcionalmente a la revaluación que se practique sobre el valor de origen del bien, de manera tal que el importe valor residual del bien después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. 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: \$ 100.000

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 ac.	(\$ 100.000)	50 %	(\$ 150.000)
Importe neto	\$ 100.000	50 %	\$ 150.000

- b) Eliminar las amortizaciones acumuladas contra el valor de origen del activo, de manera que lo que se re expresa sea el valor neto resultante, hasta alcanzar el 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 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: \$ (100.000)

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: \$ 100.000

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

Se considera preferible la primera alternativa en tanto permite llevar control sobre el valor de origen del bien; mientras que de adoptar la segunda no es posible efectuar dicho seguimiento.

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

- a) Considerar el saldo del bien en el estado de situación patrimonial al cierre del ejercicio (lo que implica considerar que la revaluación estuvo vigente a lo largo de todo el periodo o desde la fecha de alta del bien).
- b) Considerar el saldo del bien en el estado de situación patrimonial al inicio, ajustado por altas y bajas (lo que implica considerar que la variación operada en el valor razonable se produjo en el momento de registrarse la nueva revaluación).

El cuanto al tratamiento del saldo por revaluación la norma establece lo siguiente:

“El saldo por revaluación de un elemento de bienes revaluados, incluido en el patrimonio neto, podrá ser transferido directamente a resultados no asignados, cuando se produzca la baja de ese elemento, o en un momento posterior. Esto podría implicar la transferencia total del saldo por revaluación recién cuando el activo sea retirado, o cuando la entidad disponga de él por venta u otra razón, o en un momento posterior.

Sin embargo, una parte del saldo por revaluación podrá transferirse a resultados no asignados, a medida que el activo sea consumido por la entidad.”

Esto significa que los saldos por revaluaciones podrán transferirse a resultados no asignados a medida que el bien se consume o cuando se vende o dispone de él, con lo cual queda abierta la posibilidad de que se mantenga dicho saldo en el patrimonio neto del ente aún cuando estos bienes ya no se encuentren en existencia. En caso de optar por transferir el saldo a medida que el bien se consume, el importe a transferir debe ser igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la depreciación que se hubiera computado sobre la base de su costo original.

En cualquier caso, las transferencias del saldo por revaluación del componente Resultados Diferidos dentro del Patrimonio Neto, no pasarán por el resultado del ejercicio, sino que lo harán directamente a los Resultados No Asignados dentro del Patrimonio Neto.

En mi opinión, no comparto este criterio, ya que considero que, si el mayor valor resultante de una revaluación no integra el resultado del periodo, tampoco debería

hacerlo su depreciación, desvalorización o baja por venta u otra causa. Por lo tanto, es de mi preferencia que las desafectaciones de saldos de revalúo se expongan regularizando a las partidas que representan las depreciaciones, desvalorizaciones o bajas que las originaron. No concuerdo aun más con el criterio que admite que el superávit de revaluación se mantenga en el patrimonio neto aunque el bien que lo originó se haya consumido.

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

La RT 31 remarca que el saldo por revaluación no es capitalizable ni distribuible mientras se mantenga como tal, aun cuando la totalidad o parte del mismo corresponda a activos que se consumieron o fueron dados de baja. En todos los casos dicho saldo no podrá ser distribuido o capitalizado hasta tanto la entidad resuelva su desafectación y transferencia a resultados no asignados.

Por otra parte, las entidades que tengan saldos de revalúos contabilizados de acuerdo a la RT 10 deberán desafectarlos de acuerdo con los criterios establecidos por el modelo de revaluación, independientemente de que adopten dicho modelo o mantengan el criterio de medición anterior a la incorporación del mismo, para todos o parte de sus bienes de uso. Esto significa que las desafectaciones de los saldos de los mencionados revalúos no serán imputadas al resultado del periodo en ningún caso.

Esta es una diferencia que se observa en relación con lo propuesto en el Proyecto 21 de RT, el que planteaba que dicho tratamiento sería aplicable únicamente para las entidades que poseen saldos por revalúos de RT 10 y que optaran por aplicar el

Modelo de revaluación para sus bienes de uso, manteniendo el tratamiento anteriormente previsto para el caso contrario.

Finalmente, en cuanto a la exposición, la RT 31 modificó a la RT 9, incorporando una enumeración de la detallada información complementaria vinculada a la aplicación del modelo que deberá suministrarse.

3.1. Contabilización de la revaluación

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.

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.

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.

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.⁹

3.1.1. 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) Apropiada 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.

4. 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;

⁹ Romero y Estofán: "BIENES DE USO: SU MEDICIÓN AL CIERRE. EL MÉTODO DE LA REVALUACIÓN".

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.

5. 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 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.

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

Al practicarse la revaluación seguramente se originarán diferencias entre el importe contable y la base impositiva de los bienes revaluados. La norma establece que en los casos en que tales diferencias tengan su contrapartida en el Saldo por revaluación, el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido se imputará al mismo Saldo por revaluación, sin afectar los resultados del ejercicio, de manera coincidente con el tratamiento establecido en la NIC 12.3 Las posteriores reducciones del pasivo por impuesto diferido originadas por la reversión de la diferencia temporaria deben incorporarse al resultado del ejercicio para compensar el mayor impuesto corriente que se genere en cada ejercicio por la imposibilidad de deducir fiscalmente la porción de la depreciación correspondiente a la revaluación. Asimismo, las transferencias desde el saldo de revaluación a resultados no asignados deben efectuarse netas del efecto del impuesto diferido. En el ejemplo que desarrollamos más adelante mostramos la aplicación de estos criterios.

Por otro lado, para el caso de entidades que tienen saldos de revalúos reconocidos por aplicación de la RT 10, la RT 31 modifica la sección 8.2 de la RT 17 introduciendo la posibilidad de optar por reconocer los saldos de impuesto diferido que correspondan por los efectos residuales de dichos aumentos, ya sea que se adopte el modelo de revaluación o se mantenga el criterio de medición anterior a la incorporación

del mismo. El reconocimiento de dicho saldo deberá ser tratado como un cambio de criterio, no obstante lo cual no deberá reconocerse un ajuste a los resultados de ejercicio anteriores sino que la contrapartida será el rubro Saldo por revaluación.

CAPITULO IV

ESTUDIO EXPLORATORIO

Durante el año 2016 se llevó a cabo una actividad de investigación con el objeto de indagar sobre las opciones realizadas por pequeñas y medianas empresas argentinas incluidas en el régimen de oferta pública, en materia de política contable para la medición periódica de bienes de uso en el marco de la RT 17.

- 35 empresas aplicaron el modelo de costo para la medición de todas las clases de bienes incluidas en el rubro (87,5%);
- 5 empresas aplicaron el modelo de revaluación para la medición de al menos una clase de bienes incluida en el rubro (12,5%); y
- ninguna empresa aplicó el modelo de revaluación para todas las clases de bienes incluidas en el rubro.

Estos resultados muestran una clara preferencia por el modelo de costo y son muy similares a los obtenidos en el estudio llevado a cabo en 2015 entre las grandes empresas incluidas en el régimen de oferta pública de títulos valores que confeccionan sus estados contables según las NIIF, por lo que el tamaño de la empresa no parece ser una variable que incida en la elección entre el modelo de costo y el de revaluación.

El estudio sugiere que los directivos, en general, no consideran que la adopción del modelo de revaluación redunde en mayores beneficios económicos netos que el empleo del modelo de costo. Por otra parte, la subvaluación de los activos fijos

producida como consecuencia de la discontinuación del ajuste por inflación no parece haber sido un factor de peso a la hora de elegir el modelo a emplear.¹⁰

¹⁰ Suardi y Guidoni: APLICACIÓN DEL MODELO DE REVALUACIÓN DE LA RT 31. UN ESTUDIO EXPLORATORIO - Vigésimoprimeras Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística. Noviembre 2016.

CAPITULO V

CASO PRÁCTICO¹¹

1.- Año X2.

El 01/01/X0 la empresa “EL CARMEN S.R.L.” ha adquirido un plantel de tres tractores de gran capacidad, los cuales se encuentran registrados en la cuenta Máquinas por un valor de \$600.000, 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), al 31/12/X2 es el siguiente:

Concepto	Años	Importe
Valor de origen		600.000
Valor residual final		0
Valor depreciable		600.000
Vida útil	10	
Depreciación anual		60.000
Depreciación acumulada	3	180.000
Valor cont. Neto al 31/12/x2		420.000

¹¹ Romero y Estofán: “BIENES DE USO: SU MEDICIÓN AL CIERRE. EL MÉTODO DE LA REVALUACIÓN”.

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	60.000	Deudas Comerciales	60.000
Bienes de Cambio	60.000	Deudas Fiscales	30.000
		Otras Deudas	30.000
Total activo corriente	120.000	Total Pasivo	120.000
Bienes de uso	420.000	Patrimonio Neto	420.000
Total activo no cte	420.000		
Total activo	540.000	Total Pasivo y PN	540.000

B- Estado de Resultado

<u>Ventas de bienes y servicios</u>	600.000
<u>Costo de los bienes y servicios</u>	-330.000
<u>Resultado Bruto</u>	270.000
<u>Gastos de comercialización (1)</u>	- 120.000
<u>Gastos de administración</u>	-30.000
<u>Resultado antes de impuesto a la Gcia.</u>	120.000
<u>Impuesto a la ganancia</u>	-42.000
<u>Resultado del Ejercicio</u>	78.000

(1) Contiene \$60.000 de Depreciación Máquinas

C- Estado de Evolución del Patrimonio Neto

Detalle	Aporte de los propietarios	Resultados acumulados			Total	Totales del ejercicio
	Capital Social	Reserva legal	Resultados Diferidos	Resultados no asig.		
Saldo al inicio	300.000	24.000	0	18.000	42.000	342.000
Decisiones de socios						
No existen						
Resultado del ejercicio				78.000	78.000	78.000
Saldo al cierre	300.000	24.000	0	96.000	120.000	420.000

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 \$800.000, 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 tractores 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	Año	Importe
Valor de origen		600.000
Valor residual final		0
Valor depreciable		600.000
Vida útil	10	
Depreciación anual		60.000
Depreciación acumulada	4	240.000
Valor cont. Neto al 31/12/x3		360.000

Teniendo en cuenta que el valor revaluado es de \$800.000, se determina un incremento por revaluación de \$440.000 (800.000 – 360.000), 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	600.000	733.334	1.333.334
Dep. acumulada	-240.000	-293.334	-533.334
Valor contable neto al 31/12/x3	360.000	440.000	800.000

Para registrar la revaluación se presentan las siguientes alternativas de acuerdo al “tratamiento de la depreciación acumulada”:

Alternativa A – Recalculo 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.

Fecha 31/12/x3		
Revaluación maquinarias		
Descripción	Debe	Haber
Maquinas	733.334	
Dep. Ac. Maquinas		293.334
Saldo por reval.		440.000

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.

Fecha 31/12/x3		
Revaluación maquinarias		
Descripcion	Debe	Haber
Amort. Acumulada	240.000	
Maquinarias		240.000

Fecha 31/12/x3		
Revaluación maquinarias		
Descripcion	Debe	Haber
Maquinas	440.000	
Saldo por reval.		440.000

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	1.333.334	800.000
Depreciación acumulada	-533.334	0
Valor cble neto al 31/12/x3	800.000	800.000

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 \$800.000) y el valor impositivo (de \$360.000) 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 (\$440.000 X 0,35). Por lo que corresponde efectuar la siguiente registración contable:

Fecha 31/12/x3		
Efecto en Impuesto Diferido por Revaluación Máquinas		
descripcion	Debe	Haber
Saldo por revaluación	154.000	
Pasivo x impuesto dif		154.000

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 Y PATRIMONIO NETO	
Caja y Bancos	60.000	Deudas comerciales	60.000
Bienes de Cambio	180.000	Deudas fiscales	30.000
Total activo corriente	240.000	Otras deudas	30.000
Bienes de uso	800.000	Total pasivo cte	120.000
Total activo no corriente	800.000	Deudas fiscales (2)	154.000
Total activo	1.040.000	Total pasivo no cte	154.000
		Patrimonio Neto	766.000
		Total pasivo y PN	1.040.000

(2) Impuesto diferido originado por la revaluación

B- Estado de Resultado

Venta de bienes y servicios	600.000
Costo de bienes y servicios	-390.000
Resultado Bruto	270.000
Gastos de Comercialización (3)	-132.000
Gastos de administración	-45.690
Resultado antes de IIGG	92.310

Impuesto a las ganancias	-32.310
Resultado del ejercicio	60.000

(3) Contiene la depreciación Maquinas de \$60.000 sobre los valores contables originales.

C- Estado de Evolución del Patrimonio Neto

Detalle	Aporte de los propietarios	Resultados acumulados			Total	Totales del ejercicio
	Capital Social	Reserva legal	Saldos por reval.	Rdos No asig.		
Saldo al inicio	300.000	24.000	0	96.000	120.000	420.000
Reserva legal		3.900		-3.900		
Revaluación del ejercicio (4)			286.000		286.000	
Resultado del ejercicio				60.000	60.000	60.000
Saldo al cierre	300.000	27.900	286.000	152.100	466.000	766.000

(3) $440.000 - 154.000 = 286.000$

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
Valor de origen		1.333.334
Valor residual final		0
Valor depreciable		1.333.334
Vida útil	10	
Depreciación anual		133.333,40
Depreciación acumulada	5	666.667
Valor contable neto al 31/12/x4		666.667

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

Fecha 31/12/X4 Depreciación Anual de maquinarias		
Descripción	Debe	Haber
Amort. Maquinarias	133.333,34	
		AA Maquinarias 133.333,34

El valor contable (de \$ 666.667) supera al valor impositivo (de \$300.000) en \$366.667, por lo que el impuesto diferido al 31/12/X4 asciende a \$128.333 versus el impuesto diferido al 31/12/X3 de \$ 154.000. Surge un ajuste de \$ 25.667 que da origen a la siguiente registración contable:

Fecha 31/12/X4 Efecto en Impuesto Diferido por Revaluación Maquinas		
Descripción	Debe	Haber
Pasivo por impuesto diferido	25.667	
		Impuesto a las ganancias 25.667

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.

Fecha 31/12/X4 Transferencia a Rdos. No Asignados (5)		
Descripción	Debe	Haber
Saldo por revaluación	47.668	
		Rdos. No Asignados 47.668

(5) Saldo por revaluación \$143.000 / 6(VU restante) = \$47.668

En este caso, el valor contable de los bienes de uso de \$666.667 no difiere significativamente del valor razonable al 31/12/X4, 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 Y PATRIMONIO NETO	
Caja y Bancos	151.000	Deudas comerciales	20.000
Bienes de Cambio	180.000	Deudas fiscales	26.134
Total activo corriente	331.000	Total pasivo	46.134
Bienes de uso	666.667	Deudas fiscales (6)	128.334
Total activo no corriente	666.667	Total pasivo no cte	128.334
Total activo	997.667	Patrimonio Neto	823.200
		Total pasivo y PN	997.667

(6) Imp. Dif. originado por la revaluación teniendo en cuenta la diferencia sobre la base contable y la base impositiva al 31/12/X4. $(666.667 - 300.000) \times 0.35 = \128.334

B- Estado de Resultado

Venta de bienes y servicios	720.000
Costo de bienes y servicios	-396.000
Resultado Bruto	324.000
Gastos de Comercialización (7)	-186.000
Gastos de administración	-50.000

Resultado antes de IIGG	88.000
Impuesto a las ganancias (8)	-30.800
Resultado del ejercicio	57.200

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

(8) Surge del resultado contable antes del impuesto (de \$88.000) más el ajuste de amortizaciones (de \$ 73.334) para obtener el resultado impositivo, y por la tasa del impuesto ($161.334 \times 0,35 = \$56.467$). A este importe se le resta \$25.667 por variación del saldo de la cuenta impuesto diferido, dando como resultado \$30.800.-

C- Estado de Evolución del Patrimonio Neto

Detalle	Aporte de los propietarios		Resultados acumulados		Total	Totales del ejercicio
	Capital Social	Reserva legal	Saldos X reval.	Rdos No asig.		
Saldo al inicio	300.000	27.900	286.000	152.100	466.000	766.000
Reserva legal		3.000		-3.000		
Revaluación del ejercicio (9)			-47.668	47.668		
Resultado del ejercicio				57.200	57.200	57.200
Saldo al cierre	300.000	30.900	238.332	253.968	523.200	823.200

(9) $286.000/6$ (VU restante) = \$47.668

CONCLUSIÓN

De lo expuesto anteriormente es posible concluir:

La incorporación del modelo de revaluación en la RT 17 ha permitido lograr una armonización con las NIIF en materia de medición de los bienes de uso, atento que la NIC 16 lo admite como alternativa.

La introducción del modelo de revaluación en las normas locales se produce en un contexto muy particular ya que como consecuencia de la discontinuación del ajuste por inflación a partir de octubre de 2003, las mediciones asignadas a los bienes de uso en los balances (basadas en los costos originales de adquisición o producción) se encuentran muy alejadas de los valores presentes de estos bienes.

La elección entre el modelo de costo y el modelo de revaluación tendrá, en la mayoría de los casos, un impacto significativo en la medición del patrimonio y los resultados. Así, contabilizar un incremento en la medición de los bienes de uso permitirá mostrar una mejor situación patrimonial, pero traerá aparejado el cómputo de mayores amortizaciones en los ejercicios futuros y, por ende, menores ganancias o mayores pérdidas.

La norma permite optar por mantener el saldo por revaluación o transferirlo a resultados no asignados ya sea por retiro, disposición o consumo de los bienes revaluados que le dieron origen. La posibilidad de distribuir o capitalizar el saldo por revaluación surge a partir de su desafectación mediante su transferencia a resultados no asignados. Por lo tanto la alternativa que se seleccione para el tratamiento del saldo por revaluación tendrá efecto en el importe de los resultados capitalizables o distribuibles.

En materia de medición periódica de los activos fijos, el modelo de costo se presenta como la opción más sencilla y menos costosa. No obstante, es indudable que la utilización de valores razonables permite arribar a mediciones contables más cercanas a la realidad económica, por lo que es superior al de costo en cuanto al cumplimiento de los requisitos que debe reunir la información contable.

La aplicación del modelo de revaluación afectará los resultados de los ratios usualmente utilizados para el análisis de los estados contables; en particular, tendrá efectos significativos en las medidas de rentabilidad, solvencia e inmovilización de la inversión.

La obtención de estimaciones confiables de los valores razonables de los bienes conlleva la necesidad de incurrir en costos adicionales, lo que es probable que juegue un papel importante en la elección de la política contable.

El estudio exploratorio llevado a cabo entre pequeñas y medianas empresas argentinas incluidas en el régimen de oferta pública muestra una clara preferencia por el modelo de costo: el 87,5% de las empresas aplicaron el modelo de costo para la medición de todas las clases de bienes.

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

a) General

- Rt 31 de la facpce.
- Rt 17 de la facpce.
- Diana Suardi, Mariela Guidoni instituto de investigaciones teóricas y aplicadas, escuela de contabilidad. vigesimoprimeras jornadas "investigaciones en la facultad" de ciencias económicas y estadística. noviembre 2016.
- Análisis de la rt 31 y consideraciones sobre su aplicación en pymes. nuevas normas contables. análisis y aplicación. 19ºcongreso nacional de profesionales en ciencias económicas Mendoza. autores: Gustavo r. Rondi; maría del Carmen Casa; Melisa Gómez.
- “Bienes de uso: su medición al cierre. el método de la revaluación” por los contadores José Luis Romero y Raúl Fernando Estofán.

ÍNDICE

RESUMEN	- 1 -
PRÓLOGO	- 2 -

CAPITULO I

PRELIMINAR

1. Introducción.....	- 4 -
2. Antecedentes.....	- 5 -

CAPITULO II

CONCEPTOS GENERALES

1. Bienes de Uso	- 8 -
2. Temas relacionados con la valuación de bienes de uso	- 8 -
3. Elección entre un modelo y otro.....	- 11 -

CAPITULO III

RT 31 DE LA FACPCE: ANÁLISIS

1. Introducción.....	- 14 -
2. Valor razonable.....	- 16 -
3. Tratamiento de las amortizaciones acumuladas y del saldo por Revaluación.....	- 18 -
3.1. Contabilización de la revaluación.....	- 24 -
3.1.1. Requisitos para la contabilización de revaluaciones.....	- 25 -
4. Información a revelar.....	- 25 -
5. Tratamiento del saldo por revaluación.....	- 26 -
6. Efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias.....	- 27 -

CAPITULO IV

ESTUDIO EXPLORATORIO	- 29 -
----------------------------	--------

CAPITULO V

CASO PRÁCTICO.....	- 31 -
CONCLUSIÓN	- 42 -
ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO.....	- 44 -
ÍNDICE.....	- 45 -