

TECNICAS DE VALUACION

Una aproximación a la situación contable de los bienes de uso a partir de la sanción de la resolución técnica N° 31 FACPCE

Dr. Gastón Néstor Rodríguez

A) Introducción

La Resolución Técnica N° 31, "Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9, 11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos", (FACPCE), introduce -o mejor dicho, repone- el modelo de revaluación de activos en la normativa contable argentina (anteriormente conocido como revalúo técnico) como criterio alternativo y optativo para la medición de los bienes de uso (excluyendo los activos biológicos). El objetivo de la modificación es doble:

- dejar a las entidades que no aplican RT26 en un plano de igualdad de opciones con las que sí aplicarán RT26 y por lo tanto NIIF a partir de 2012,,
- permitir el uso de un criterio de medición de activos que en determinadas circunstancias (pérdida del poder adquisitivo de la moneda, falta de aplicación del ajuste integral por inflación, etc.) lleva a proveer mejor información sobre el patrimonio del ente.

B) Vigencia

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2012, permitiéndose su aplicación anticipada.

C) Estructura

De acuerdo a la propuesta de la RT 31 el Activo no corriente quedaría compuesto entre otros por los siguientes rubros:

- **Bienes de Uso**
- **Propiedades de inversión**
- **Activos Intangibles**
- **Otros Activos**
- **Llave de negocio**

Donde los conceptos de estos rubros vinculados a bienes de uso, quedan configurados así:

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

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

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

De este modo, podemos encontrar inmuebles, tanto terrenos como edificios, dentro del activo de una entidad en alguno de los siguientes rubros:

- ✓ **Bienes de cambio:** Cuando la actividad habitual del ente se trata de la compra venta de estos activos.
- ✓ **Bienes de Uso:** cuando se trate de bienes destinados a su uso en la producción o suministro de bienes y servicios o para fines administrativos, con un empleo esperado superior al término de un año.

- exista un mercado efectivo para la negociación de los bienes y su valor neto de realización pueda determinarse sobre la base de *transacciones de mercado cercanas a la fecha de cierre* para bienes similares; o
- el precio de venta esté asegurado por contrato.

Si no se cumple alguna de las condiciones anteriores, la medición contable se efectuará al costo original (o al último valor corriente) que se hubiere contabilizado, menos su depreciación acumulada, siguiendo los criterios descritos en la sección 5.11.1 (Bienes de uso excepto activos biológicos).

✓ **Propiedades de Inversión:** cuando se trate de bienes alquilados a terceros a cambio de una contraprestación o bien sin estar alquilados, se los tenga con fines especulativos de incremento de su precio específico.

✓ **Otros activos:** cuando se trate de bienes que se encuentren prestando servicio o bien que ya se han desafectado, cuya medición residual contable se espera recuperar principalmente a través de su venta

D) Medición de bienes de uso

De acuerdo a la nueva redacción de las NC los activos en cuestión se deberán valorar siguiendo alguna de las siguientes alternativas:

❖ **Modelo de Costo: (Costo Original – Depreciaciones Acumuladas) RT**

17.5.11.1.1.1

❖ **Modelo de la Revaluación RT 17.5.11.1.1.2**

E) Modelo de la Revaluación

Con posterioridad a su reconocimiento como activos, los bienes de uso (excepto activos biológicos) se podrán medir por su valor revaluado. El valor revaluado es el valor razonable al momento de la revaluación. Se define como valor razonable al importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas, independientes y debidamente informadas, en una transacción de contado.

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

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

- a. Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual: en base al valor de mercado al contado por la venta en dicho mercado de los bienes motivo de la revaluación.

- b. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe dicho mercado activo para bienes nuevos (sin uso) equivalentes en capacidad de servicio a los que son motivo de la revaluación: en base al valor de mercado por la venta de contado en dicho mercado de los bienes nuevos equivalentes en capacidad de servicio, neto de las depreciaciones acumuladas que corresponda calcular para convertir el valor de los bienes nuevos a un valor equivalente al de los bienes usados motivo de la revaluación, a la fecha en que dicha revaluación se practique.

- c. Bienes de características particulares o que normalmente podrían ser vendidos como parte de una unidad de negocios en funcionamiento y no en forma individual -por ejemplo, una línea de producción- u otro Tipo de bienes para los que no existe un mercado activo al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación (por ejemplo flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos);

- o (ii) al importe estimado a partir de un costo de reposición, pero computando las depreciaciones que correspondan según la vida útil ya consumida de los bienes.

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

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

contable, será necesaria una nueva revaluación. Para aquellos elementos que no experimenten variaciones significativas en su valor razonable, puede ser suficiente practicar revaluaciones cada tres a cinco años.

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

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

Ejemplo:

Partimos del supuesto que un determinado bien de uso posee la siguiente medición contable:

Valor de origen	5000
Depreciaciones acumuladas	-3000
Valor residual contable	2000

Valor del bien revaluado 2200

alternativa a)

$2200/2000$

se calcula el porcentaje de incremento

0 10%

se aplica por separado a

Valor de origen	5000	1,1	5500
Depreciaciones acumuladas	-3000	1,1	-3300
Valor residual contable REVALUADO			2200

Bienes de uso	500		
Depreciación acum Bs de Uso		300	
Saldo por revaluación		200	

Por lo tanto

Bienes de Uso

5000
500
5500

Depreciación Acum BU

3000
300
3300

alternativa b)

1º) se cancela la depreciación acumulada contra el valor de origen

Depreciación acumulada

3000

Bienes de Uso

3000

2º) El incremento surgido del revalúo se incorpora al valor residual

Bienes de uso

200

Saldo por revaluación

200

Por lo tanto

Bienes de Uso

5000	3000
200	
2200	

Depreciación Acum BU

3000
3000
0

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

Una clase de elementos pertenecientes a bienes revaluados es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad.

Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

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

- Los elementos pertenecientes a una clase se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados contables de partidas que contendrían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas.

- Cuando se incrementa el importe contable de un elemento integrante de una clase de bienes de uso como consecuencia de una revaluación, en la primera oportunidad en que se adopte tal criterio, tal aumento se acreditará directamente a una cuenta que se denominará **"Saldo por Revaluación"**, integrante del patrimonio neto, que se expondrá bajo Resultados acumulados, en el rubro Resultados diferidos.

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

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

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

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. Sin embargo, una parte del saldo por revaluación podrá transferirse a resultados no asignados, a medida que el activo sea consumido por la entidad. 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. Es decir, aun cuando la totalidad o una parte del saldo por revaluación se relacione con activos que se consumieron o fueron dados de baja, la posibilidad de su distribución o capitalización sólo podrá darse a partir del momento en que la entidad decide su desafectación mediante su transferencia a resultados no asignados.

- El saldo por revaluación deberá representar, como mínimo, el valor residual de la revaluación practicada a cada elemento de la clase de activos integrante de bienes revaluados para los que se optó por el modelo de revaluación, neto del efecto de imputar al referido saldo por revaluación el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido.

- Para la contabilización de revaluaciones de bienes de uso, deberá contarse con la aprobación del respectivo órgano de administración, según el tipo de entidad.

- Cuando la revaluación de bienes de uso origine diferencias entre el importe contable y la base impositiva de los bienes revaluados (o modifique las existentes), en todos los casos en que tales diferencias tengan su contrapartida en el saldo por revaluación, el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido se imputará al mismo saldo por revaluación, sin afectar los resultados del ejercicio. Sin embargo, la reducción en el pasivo por impuesto diferido, a medida que se revierte la diferencia temporaria que lo generó, no se acredita al saldo por revaluación sino que se incorpora al resultado del ejercicio para compensar el mayor impuesto corriente que se genera en cada ejercicio por la imposibilidad de deducir fiscalmente la porción de la depreciación correspondiente a la revaluación practicada.

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

- a. Adecuada documentación de respaldo de dicha medición.

b. Una política contable escrita y aprobada por el mismo órgano de administración, que describa el método o la técnica de valuación adoptada.

c. Mecanismos de monitoreo y confirmación de que dicha política contable haya sido aplicada en la preparación de los estados contables.

F) La sección referida a "BIENES DESTINADOS A SU VENTA" queda de la siguiente manera

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

5.11.2.1. Propiedades de inversión

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

5.11.2.3. Medición contable

❖ Propiedades de inversión

Se encuentran comprendidas en este concepto las propiedades que:

- Se encuentren alquiladas a terceros a través de un arrendamiento operativo
- Se mantienen desocupadas con fin de acrecentamiento de valor a largo plazo, hasta su venta, con prescindencia de si ese destino de los bienes se corresponde o no con la actividad principal del ente.
- No se incluyen las que estén siendo utilizadas transitoriamente por su dueño en la producción o suministro de bienes o servicios o para propósitos administrativos, hasta que se decida su venta, las cuales se consideran bienes de uso.

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

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

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

b) su venta debe ser altamente probable;

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

No se incluyen en esta sección las propiedades adquiridas con el propósito de venderlas en el curso normal de las operaciones del negocio o que se encuentren en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta, todas las cuales se considerarán bienes de cambio y su medición se efectuará aplicando los criterios descritos en la sección 5.5 (Bienes de cambio)

❖ **Medición contable**

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

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

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

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