

Dedico este Trabajo Final a mis padres

Por su buena predisposición, confianza y apoyo siempre presentes a lo largo de todo el camino transitado para llegar a ser un profesional.

Facundo Manuel Varas.-

AGRADECIMIENTOS

Un especial agradecimiento a mi tutora, Cra. María Elena Stella, por prestar su tiempo y guiarme en la realización de este trabajo.



INSTITUTO UNIVERSITARIO AERONAUTICO

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

TRABAJO FINAL DE GRADO

Contador Público

**“Revaluación de bienes de uso:
tratamiento en las normas contables vigentes
y auditoría”**

- **ALUMNO: Varas, Facundo Manuel**
- **TUTOR: María Elena Stella**
- **AÑO: 2013**



I NSTITUTO
U NIVERSITARIO
A ERONAUTICO

FECHA:/...../.....

FACULTAD:

DEPARTAMENTO:

INFORME DE ACEPTACIÓN DEL TRABAJO FINAL DE GRADO /
TRABAJO FINAL DE PREGRADO

Título del Trabajo:

.....
.....
.....
.....

- El trabajo debe aceptarse en su forma actual sin modificaciones.
- El trabajo debe aceptarse pero el/los autor/es deberá/n considerar las correcciones opcionales sugeridas.
- Rechazar.

Observaciones:

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Presidente Mesa
Firma

2º Integrante Mesa
Firma

3º Integrante Mesa
Firma

Horarios disponibles para el examen:

.....
.....
.....

ÍNDICE

| | |
|---|----|
| DEDICATORIA | 1 |
| AGRADECIMIENTOS | 2 |
| TÍTULO | 3 |
| HOJA DE ACEPTACIÓN DEL TRABAJO FINAL..... | 4 |
| ÍNDICE | 5 |
| RESUMEN..... | 7 |
| PALABRAS CLAVE..... | 9 |
| INTRODUCCIÓN | 10 |
| DESARROLLO | 12 |

CAPÍTULO I:

Introducción al modelo de revaluación de bienes de uso

| | |
|--|----|
| 1. BIENES DE USO Y NORMAS CONTABLES | 13 |
| 1.1. La medición de los bienes de uso según las Normas Contables Profesionales Argentinas antes de la RT 31 | 13 |
| 1.2. La Resolución Técnica N° 31 de la FACPCE | 15 |
| 1.2.1. Consideraciones sobre las circunstancias que rodearon la aprobación de la RT 31 | 16 |
| 2. REVALUACIÓN DE BIENES DE USO..... | 18 |
| 3. ANTECEDENTES AL MODELO DE REVALUACIÓN DE LA RT 31 | 20 |

CAPÍTULO II:

Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

| | |
|--|----|
| 1. ADECUACIONES NORMATIVAS | 23 |
| 2. MODELO DE REVALUACIÓN..... | 24 |
| 2.1. Consideraciones para la aplicación | 24 |
| 2.1.1. Activos que califican para el modelo de revaluación | 24 |
| 2.1.2. Aplicación por clases, y niveles de comparación | 25 |
| 2.1.3. Valor revaluado | 26 |
| 2.1.4. Revaluadores | 29 |
| 2.1.5. Requisitos para contabilizar revaluaciones..... | 29 |
| 2.1.6. Frecuencia de las revaluaciones | 30 |
| 2.2. Cuestiones de contabilización | 30 |

| | |
|---|----|
| 2.2.1. Contabilización de la revaluación | 30 |
| 2.2.2. Cuestiones relativas a las depreciaciones de los bienes objetos de revaluación | 38 |
| 2.2.3. Tratamiento del saldo por revaluación | 42 |
| 2.2.4. Efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias | 44 |
| 2.2.4.1. Introducción..... | 44 |
| 2.2.4.2. Las normas contables relativas a la revaluación y el impuesto a las ganancias | 45 |
| 2.2.4.3. Activos o pasivos por impuestos diferidos: su obligatoriedad..... | 48 |
| 2.2.5. Modificación a resultados de ejercicios anteriores | 49 |
| 2.2.6. Efectos de la introducción del modelo de revaluación sobre los saldos de revalúos técnicos..... | 49 |
| 2.3. Normas de exposición | 50 |
| 2.4. Comparaciones con el modelo de revaluación de la NIC 16..... | 52 |

CAPÍTULO III:

Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

| | |
|----------------------|----|
| 1. CASO 1 | 57 |
| 1.1. Enunciado..... | 57 |
| 1.2. Resolución..... | 58 |
| 2. CASO 2 | 72 |
| 2.1. Enunciado..... | 72 |
| 2.2. Resolución..... | 72 |

CAPÍTULO IV:

Revaluación de bienes de uso: su auditoría

| | |
|--|--------|
| 1. INTRODUCCIÓN | 84 |
| 2. IMPLICANCIAS DE LA REVALUACIÓN DE BIENES DE USO EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES | 84 |
| 3. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA REVALUACIONES..... | 86 |
| 4. IMPLICANCIAS DE LA REVALUACIÓN EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR..... | 88 |
| CONCLUSIONES | 89 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 90 |

RESUMEN

El presente Trabajo Final de Grado se centra en el estudio del modelo de revaluación de bienes de uso incorporado a las Normas Contables Profesionales a través de la Resolución Técnica N° 31 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. En primer lugar se analizan las cuestiones relativas al tratamiento contable conforme a la normativa vigente, y posteriormente se consideran las implicancias que tiene en la auditoría de estados contables.

Los bienes de uso son bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal de un ente y no a la venta habitual, teniendo una capacidad de servicio que no se agota ni se consume con el primer uso.

Hasta el año 2011 el único criterio contemplado en las normas contables profesionales para la medición periódica de los bienes de uso era el costo neto de las depreciaciones acumuladas con el límite del valor recuperable. Sin embargo dos importantes factores motivaron a que dicha situación cambiara. Por un lado, la adopción en Argentina de las Normas Internacionales de Información Financiera del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, las cuales prevén además del modelo del costo el modelo de revaluación. Por el otro, la existencia de niveles altos de inflación en el país y las complicaciones que trae la falta de reexpresión para el logro de las cualidades que debe tener la información que brindan los estados contables. Es en este contexto que se aprueba la Resolución Técnica N° 31 que introduce el modelo de revaluación posibilitando la utilización de valores corrientes como criterio alternativo para la medición de los bienes de uso (excepto activos biológicos).

El modelo es aplicable a bienes de uso excepto activos biológicos e implica medirlos a su valor razonable. La medición se hace bien por bien para todos los integrantes de cada clase de bienes (según su naturaleza y uso) para las que se ha decidido su aplicación, y con una frecuencia tal que permita que el valor contable no difiera significativamente del razonable al cierre de ejercicio. La revaluación puede ser efectuada por personal propio del ente o por tasadores idóneos e independientes, y debe ser aprobada por el órgano de administración.

El tratamiento de la diferencia de valuación que pueda surgir es distinto según el modelo se aplique por primera vez o no, según implique un aumento o disminución de valor, y según existan o no desvalorizaciones previas.

En general, el mayor valor se carga contra un resultado diferido que se expone en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, denominado por la norma como "Saldo por revaluación". Dicho saldo puede ser transferido a resultados no asignados a medida que el activo que lo originó sea consumido, o al producirse la baja, o en un momento posterior. Nunca puede pasar por el resultado del ejercicio, y no es distribuible ni capitalizable mientras no se transfiera a resultados no asignados. En el caso de disminuciones de valor, las mismas se imputan al resultado del ejercicio o contra el saldo por revaluación si existiese. En todos los casos se deben considerar obligatoriamente los activos o pasivos por impuesto diferido que puedan surgir como consecuencia de la revaluación.

La aplicación del modelo debe ser informada de conformidad a lo que establecen las normas contables a través de notas a los estados contables y anexos integrantes de la información complementaria.

Comparando la descripción anterior del modelo argentino de revaluación con el modelo de las Normas Internacionales de Información Financiera, es posible afirmar que son pocas las diferencias existentes entre ellos.

Por último, la aplicación del modelo agrega consideraciones extra que debe tener en cuenta el auditor de estados contables. En el caso de existir bienes revaluados, la auditoría del rubro bienes de uso debe contemplar procedimientos adicionales a los fines de verificar la correspondencia de la aplicación del modelo con las normas contables y la realidad. Dichos procedimientos son los vinculados al sujeto encargado de efectuar las revaluaciones, a los datos base, al cumplimiento de los requisitos de aplicación del modelo, a los cálculos, a la contabilización y a la exposición de la información.

Las conclusiones sobre las afirmaciones relativas a las revaluaciones de bienes de uso a las que el auditor arribe a partir de los elementos de juicio obtenidos de los procedimientos anteriores, incidirán en su dictamen el que finalmente podrá contener una opinión favorable, favorable con salvedades, adversa, o abstención.

Los temas descriptos anteriormente son desarrollados a lo largo de cuatro capítulos.

El Capítulo I presenta el modelo de revaluación, sus características, su marco normativo, y el contexto que motivó su aparición.

El Capítulo II tiene como eje el estudio de las normas contables de valuación y exposición correspondientes al modelo de revaluación.

Luego, sobre la base de los Capítulos I y II en los que se analiza teóricamente el modelo, en el III se ejemplifica su aplicación a través del planteo de casos, completándose de esta forma el estudio del tratamiento contable de las revaluaciones.

Finalmente, el Capítulo IV presenta las implicancias que tiene el modelo en materia de auditoría de estados contables.

PALABRAS CLAVE

- **Auditoría de estados contables:** función independiente de control retroalimentado y generalmente selectivo de los estados contables de un ente, que compara si las transacciones y el patrimonio incluido en ellos coinciden con la realidad y con las normas contables, comunicando los desvíos a la comunidad a través de un informe.
- **Bienes de uso:** son bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal de un ente y no a la venta habitual, teniendo una capacidad de servicio que no se agota ni se consume con el primer uso.
- **Normas contables:** pautas que regulan la preparación de los estados contables destinados a terceros ajenos al ente que los emite. Según la materia a que se refieren existen normas referidas a los requisitos de la información contable, normas de reconocimiento, de valuación, y de exposición.
- **Procedimientos de auditoría para revaluaciones:** tareas particulares que se realizan al auditar el rubro “bienes de uso” cuando comprende bienes revaluados, para verificar las afirmaciones relativas a ellos. Incluye procedimientos vinculados al sujeto encargado de efectuar las revaluaciones, a los datos base, al cumplimiento de los requisitos de aplicación del modelo, a los cálculos, a la contabilización y a la exposición de la información.
- **Resolución Técnica N° 31:** norma contable profesional emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, y que introduce el modelo de revaluación de bienes de uso, además de otras modificaciones a las Resoluciones Técnicas 9, 11, 16 y 17.
- **Revaluación:** asignación de un nuevo valor a un bien, reconociendo acrecentamientos, valorizaciones o desvalorizaciones con origen en acontecimientos internos o externos al ente, en un momento determinado.
- **Saldo por revaluación:** tras una revaluación, es la diferencia entre el importe revaluado de un bien y su importe contable neto en libros, en los casos en que el primero es mayor que el segundo. Contablemente y de acuerdo a las normas vigentes se imputa a una cuenta homónima de tipo patrimonial de patrimonio neto expuesta dentro del rubro “Resultados Diferidos” en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, y que acumula los aumentos de valor de los bienes de uso como consecuencia de revaluaciones practicadas, hasta que se decida su transferencia a resultados no asignados.
- **Valor revaluado:** es el valor razonable al momento de la revaluación, entendido como el importe por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de contado, realizada en condiciones de independencia mutua.

INTRODUCCIÓN

Al momento de efectuar la medición contable de los bienes de uso, entendidos en términos generales como los bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, es necesario tener presente lo que al respecto establecen las normas contables profesionales vigentes.

Tras ser reemplazada la Resolución Técnica N° 10 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (en adelante FACPCE) por la Resolución Técnica N° 17, se eliminó la posibilidad de realizar revalúos técnicos sobre bienes de uso. A partir de tal modificación, las normas fijaron como único criterio de medición para los bienes de uso el costo histórico neto de depreciaciones con el límite del valor recuperable.

Con posterioridad, la FACPCE inició un proceso de armonización de las normas contables argentinas con las Normas Internacionales de Información Financiera del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, que desembocó en la adopción de estas últimas a partir de la aprobación de la Resolución Técnica N° 26 de aplicación obligatoria para determinados entes.

Entre dichas normas, se encuentra la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 que trata aspectos de valuación de propiedad, planta y equipo (equivalentes a bienes de uso en Argentina) admitiendo como alternativa de medición el modelo de revaluación.

Dado que el modelo de revaluación en determinadas condiciones puede brindar mejor información útil para la toma de decisiones, y como una forma de equiparar la situación de aquellos que continúan aplicando las normas contables argentinas, la FACPCE emitió la Resolución Técnica N° 31 que introduce el modelo de revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos). Dicha resolución fue incorporada como norma técnica obligatoria en diciembre de 2011 por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba disponiendo su vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2012 (aunque posibilita su aplicación anticipada).

Debido a la importancia que tiene para el Contador Público el adecuado conocimiento de las normas contables profesionales vigentes, y considerando la novedad de la modificación, se ha elegido como tema de Proyecto de Grado el modelo de revaluación de bienes de uso.

Entonces, con la realización del presente Trabajo Final de Grado se persigue el objetivo de presentar y describir en qué consiste el modelo de revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos) incorporado por la Resolución Técnica N° 31, abarcando cuestiones relativas a su tratamiento contable y auditoría.

Los objetivos específicos a alcanzar son:

- ❖ Conocer el contexto en el cual surge la decisión de introducir en las normas contables argentinas el modelo de revaluación de bienes de uso.
- ❖ Comprender la revaluación de bienes de uso en el marco de las normas de valuación contable vigentes.
- ❖ Identificar los antecedentes al modelo actual en las normas contables argentinas (revalúos técnicos).
- ❖ Analizar las normas contables profesionales que regulan el método de revaluación de bienes de uso, tanto las relativas a valuación como las correspondientes a exposición.

- ❖ Comparar el modelo de revaluación introducido por la Resolución Técnica N° 31 con el establecido por la Norma Internacional de Contabilidad N° 16.
- ❖ Plantear y resolver casos prácticos que ejemplifiquen la aplicación de las normas de revaluación de bienes de uso.
- ❖ Desarrollar las implicancias que tiene la revaluación de bienes de uso en materia de auditoría externa de estados contables.

En cuanto a su alcance, este trabajo se limita a la investigación del modelo de revaluación para su caracterización y análisis a partir de las normas contables profesionales vigentes que lo regulan, adicionando referencias y comparaciones con otras normas, como así también comentarios de doctrina y casos prácticos que ejemplifican la aplicación del modelo. Además se analizan las implicancias que trae aparejada la revaluación al momento de realizar una auditoría externa de estados contables.

En relación al marco conceptual, dado el alcance definido, resultó necesario recurrir a conocimientos adquiridos a lo largo de la carrera en materias que tratan principalmente la Contabilidad Patrimonial y que son Sistemas Contables I y II, y Contabilidad Superior I y II, como así también se precisó lo estudiado en Auditoría. De esta manera, se hizo uso de conceptos tales como normas contables profesionales de reconocimiento, valuación y exposición tanto argentinas como internacionales, cuentas, registraciones contables, estados contables, auditoría externa de estados contables, auditoría del rubro bienes de uso, programas de trabajo, dictámenes, entre otros.

Por último, en lo que respecta a la metodología de investigación, se ha realizado principalmente investigación de tipo descriptiva dado el objetivo de desarrollar y analizar las características y las normas que tratan el modelo de revaluación de bienes de uso, y las implicancias en materia de auditoría. Para la parte consistente en el planteo y resolución de casos prácticos que ejemplifican la aplicación del modelo, se realizó investigación de tipo aplicada. Finalmente, para el desarrollo del trabajo se ha recurrido al uso de fuentes secundarias de datos: principalmente obras de autores sobre el tema, normas contables, documentos e informes disponibles en páginas web de entidades públicas y privadas.

CAPÍTULO I

Introducción al modelo de revaluación de bienes de uso

CAPÍTULO I:

Introducción al modelo de revaluación de bienes de uso

1. BIENES DE USO Y NORMAS CONTABLES

La contabilidad puede ser entendida como un sistema que provee información a través de los estados contables sobre la cuantía y la composición del patrimonio de un ente en un momento determinado, como así también sus variaciones en cierto período de tiempo. Para ello resulta necesario identificar o reconocer los componentes del patrimonio y sus variaciones, efectuar mediciones y luego informar (proceso de reconocimiento, medición y exposición). Dado que la información contable es utilizada en la toma de decisiones por distintos sujetos externos al ente emisor, es imprescindible asegurar su utilidad y comparabilidad. Esta es la razón por la cual existen pautas que deben seguirse en el reconocimiento, medición y exposición del patrimonio y sus variaciones, denominadas normas contables.

Entre los componentes del patrimonio de un ente, y más precisamente dentro de sus activos, se encuentran los bienes de uso. Resulta útil reproducir la definición que presenta la Resolución Técnica (en adelante RT) N° 9 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (en adelante FACPCE), cuando describe los rubros que integran el activo en el estado de situación patrimonial. Al respecto, del texto surge que los 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*”¹. A esta definición podría agregársele la aclaración de que dichos bienes se caracterizan además por tener una capacidad de servicio que no se agota ni se consume con su primer uso, es decir, tienen una vida útil prolongada.

Tal como fue mencionado al comienzo, al momento de efectuar la medición contable de los bienes de uso es necesario tener presente lo que establecen las normas contables profesionales vigentes.

1.1. La medición de los bienes de uso según las Normas Contables Profesionales Argentinas antes de la RT 31

Antes de la entrada en vigencia de la RT 31 de la FACPCE (01/01/2012 en la Provincia de Córdoba), las normas de valuación aplicables a bienes de uso eran, resumidamente, las siguientes:

1) **Medición al momento de incorporación:**

- a. *Bienes adquiridos*: al costo, el que resulta de la suma del precio de contado y de la porción asignable de los costos de compras y control

¹ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 9 – Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios*. Capítulo III, A5.

CAPÍTULO I: Introducción al modelo de revaluación de bienes de uso

- de calidad. En operaciones a plazo en que no fuere conocido el precio de contado, corresponde estimarlo mediante el cálculo del valor descontado del pago futuro a realizar empleando la tasa de mercado.²
- b. *Bienes contruidos*: es la suma de los costos de materiales e insumos que demanda su construcción, los costos de conversión fijos y variables (mano de obra, servicios y otras cargas), y los costos financieros que pudiese asignárseles conforme las normas de la sección 4.2.7. de la RT 17. Se excluyen costos por ineficiencias o improductividades físicas, como así también por ociosidad.³
 - c. *Bienes incorporados por aportes y donaciones*: a valores corrientes al momento de la medición.⁴
 - d. *Bienes incorporados por trueques*: al costo de reposición al momento de la incorporación, salvo determinadas circunstancias en las que se mide al valor contable del activo entregado.⁵
 - e. *Bienes incorporados por fusiones y escisiones*. Para los bienes incorporados mediante fusiones que encuadran en la definición de adquisiciones se aplica el método de adquisición que implica efectuar las mediciones conforme con las pautas del método del valor patrimonial proporcional. Si se trata de fusiones que encuadran como unificaciones de intereses los bienes quedan medidos al valor que tenían en los entes que se combinan con las correcciones que fueran necesarias. Si los bienes se incorporan a través de una escisión-fusión se aplican las mismas pautas que para las fusiones. Mientras que en los casos de escisión propiamente dicha (total o parcial) los activos netos escindidos deben valuarse sobre la base de los valores registrados en los libros del ente escidente.⁶
 - f. *Bienes incorporados por leasing*. En el caso de arrendamientos financieros los bienes se miden al importe que sea menor entre el establecido para la compra del bien al contado y la suma de los valores descontados de las cuotas mínimas del arrendamiento.⁷

En los casos que corresponda:

- ❖ se adicionarán los costos normales directamente asociados al proceso de puesta en marcha, incluyendo los de pruebas efectuadas, y se

² FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 17 – Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*. Segunda parte, pto. 4.2.2.

³ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 17 – Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*. Segunda parte, pto. 4.2.6.

⁴ Ídem, pto. 4.2.3.

⁵ Ídem, pto. 4.2.4.

⁶ Ídem, pto. 4.2.5.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 18 – Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular*. Segunda parte. Ptos. 6 y 7.

⁷ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 18 – Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular*. Segunda parte. Pto. 4.

CAPÍTULO I: Introducción al modelo de revaluación de bienes de uso

deducirán las ganancias que deriven de ventas de producciones obtenidas durante dicho proceso.⁸

- ❖ Cuando los costos estén expresados en moneda extranjera, se convertirán a moneda argentina empleando el tipo de cambio de las fechas de las transacciones.⁹

- 2) **Erogaciones posteriores al momento de reconocimiento inicial del activo:**
 - a. Cuando se trate de mejoras, o casos de mantenimiento o reacondicionamiento mayores, en los términos de la sección 5.11.1.1. de la RT 17, corresponde que sean cargadas al costo de los bienes de uso.
 - b. En el resto de los casos, se consideran reparaciones imputables al período que se cargan al resultado del ejercicio en que se devengan.¹⁰
- 3) **Medición posterior al reconocimiento inicial:** al costo original menos la depreciación acumulada¹¹, con el límite del valor recuperable¹².

De la exposición anterior surge que en materia de medición de bienes de uso imperaba el empleo de valores históricos. Ello resultaba congruente con el modelo contable que surge de considerar las definiciones contenidas en la RT 16 y las normas de la RT 17: atendiendo al destino más probable de los activos, al ser los bienes de uso utilizados en la actividad principal del ente en vez de ser destinados a la venta, su medición se basa en los valores históricos en vez de los corrientes.

Sin embargo, en las normas contables profesionales argentinas no siempre se aplicaron exclusivamente los valores históricos para los bienes de uso. El anexo de la RT 6 como así también la posterior RT 10, predecesoras de la RT 17 en materia de normas de medición, permitían la aplicación de valores corrientes, cuestión que será explicada en el punto 3. de este capítulo.

1.2. La Resolución Técnica N° 31 de la FACPCE

Tal como fue desarrollado anteriormente, en materia de medición de bienes de uso el criterio determinado por las normas contables profesionales para las mediciones posteriores a la de reconocimiento inicial era de tipo histórico: al costo menos depreciaciones acumuladas con el límite del valor recuperable. Esta situación se ve modificada al aprobarse la RT 31 que introduce el modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos, generando en consecuencia la posibilidad de aplicar valores corrientes en la medición periódica de tales bienes.

La RT 31, hasta convertirse en norma contable profesional, atravesó el proceso de elaboración y aprobación que a continuación se reseña.

El Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (en adelante CENCyA) de la FACPCE es el encargado de elaborar proyectos de resoluciones técnicas. La RT 31 deriva del Proyecto de Resolución Técnica N° 21 originalmente

⁸ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 17 – Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*. Segunda parte, pto. 4.2.6.

⁹ Ídem, pto. 3.2.

¹⁰ Ídem, pto. 5.11.1.1. (considerando la nueva numeración de los apartados tras la modificación de la RT 17 por la RT 31).

¹¹ Ídem, pto. 5.11.1.1.

¹² Ídem, pto. 4.4.

CAPÍTULO I:

Introducción al modelo de revaluación de bienes de uso

denominado “Normas Contables Profesionales: Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9 y 17 – Introducción del modelo de revaluación de activos”.

El 1° de octubre de 2010, en San Carlos de Bariloche (Neuquén), la Junta de Gobierno de la FACPCE aprobó el proyecto de resolución. Además, estableció un plazo de 120 días a partir de la publicación del proyecto como período de consulta durante el cual se recibirían opiniones y sugerencias por parte de los consejos y los profesionales matriculados. Los comentarios recibidos durante el período de consulta fueron analizados por el CENCyA. En base a los mismos, se reformuló el proyecto y el 30 de septiembre de 2011 la Junta de Gobierno de la FACPCE resolvió solicitar a los consejos profesionales su opinión abriendo un nuevo período de consulta por un plazo de 30 días. Nuevamente, el CENCyA recibió y analizó las observaciones formuladas.

Como resultado del proceso anterior se obtuvo la redacción final del proyecto, el cual fue aprobado por la Junta de Gobierno de la FACPCE el 25 de noviembre de 2011 en Mendoza como “Resolución Técnica N° 31 – Normas Contables Profesionales: Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9, 11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos.”. Asimismo se encomendó al CENCyA la preparación de un informe sobre aplicación práctica de las modificaciones introducidas por la RT 31. Este último se materializó con el “Informe N° 2 – Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos, propiedades de inversión y activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicios)¹³”.

Para que una resolución técnica aprobada por la FACPCE se convierta en norma profesional, debe ser adoptada por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas en sus respectivas jurisdicciones. En la Provincia de Córdoba, el Consejo Profesional incorporó la RT 31 como norma técnica obligatoria mediante Resolución 67 del 22 de diciembre de 2011, disponiendo su vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2012 (aunque posibilita su aplicación anticipada).

Respecto al contenido de la RT 31:

- ❖ por un lado se introduce el modelo de revaluación para bienes de uso excepto activos biológicos, como alternativa que puede ser aplicada en la medición periódica de dichos bienes (siendo éste el tema del presente Trabajo Final);
- ❖ por el otro, se modifica el tratamiento contable que corresponde aplicar a las “propiedades de inversión” y a los “activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)”.

Tales cuestiones se vehiculizan mediante modificaciones al marco conceptual contenido en la RT 16, a las normas de medición de la RT 17, y a las normas de exposición incluidas en las RT 9 y 11.

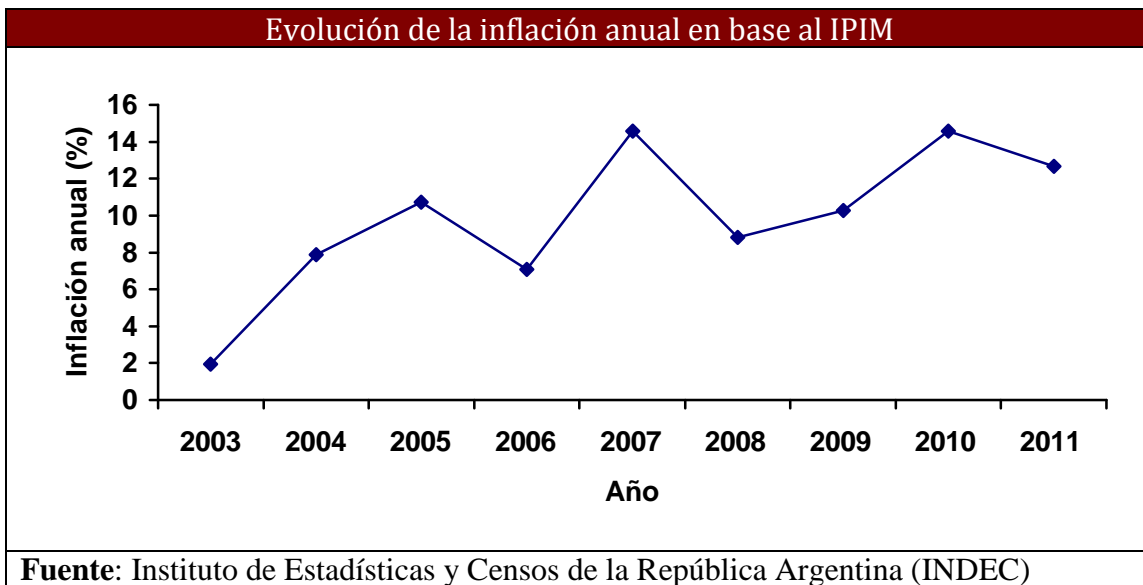
1.2.1. Consideraciones sobre las circunstancias que rodearon la aprobación de la RT 31

Es útil, llegado a este punto, exponer consideraciones relativas a las circunstancias en que la RT 31 es aprobada.

¹³ Es importante recordar que un informe aprobado por el CENCyA no es una norma contable, por lo que su utilización debe realizarse conforme la sección 9. *Cuestiones no previstas* de la RT 17.

CAPÍTULO I: Introducción al modelo de revaluación de bienes de uso

En Argentina, desde el año 2003 se ha venido produciendo un crecimiento sostenido y general en los precios. A modo ilustrativo se presenta a continuación la evolución de la inflación anual a lo largo del período 2003-2011 calculada a partir del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) Nivel General:



Cabe recordar que el Código de Comercio exige veracidad en la información que brinda el balance (arts. 43 y 51), mientras que la ley 19.550 de sociedades comerciales establece que los estados contables deben confeccionarse en moneda constante (u homogénea en términos de las normas contables profesionales). Considerando la situación inflacionaria existente en el país debería estarse aplicando la reexpresión de estados contables para cumplir con las disposiciones de la ley 19.550. Sin embargo, actualmente el ajuste para reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda se encuentra suspendido. En particular, el decreto 664/03 del gobierno nacional suspendió la reexpresión de estados contables desde el 1° de marzo de 2003. Por su parte, la resolución 287/03 de la FACPCE manifiesta que desde el 1 de octubre de 2003 existe en el país un contexto de estabilidad, disponiendo en consecuencia discontinuar el ajuste por inflación. Independientemente de la discutible validez de la normativa antes señalada que suspende la reexpresión, resulta claro que la falta de ajuste por inflación en la actualidad produce que las mediciones del patrimonio y los resultados se encuentren distorsionadas. Esto se evidencia aún más en el caso de los bienes de uso medidos a valores históricos y en moneda de poder adquisitivo del momento de origen. Así la revaluación de los bienes de uso aparecería como una posible solución (aunque no del todo satisfactoria, como se verá en el capítulo siguiente) al problema de la falta de reexpresión (por lo menos respecto de dicho rubro). Si bien esta cuestión no ha sido expresada por la FACPCE, sí han sido formuladas durante el período de consulta observaciones por parte de los consejos y profesionales que apuntan a ella.

Por otro lado, además de la inflación y la falta de reexpresión otro aspecto a considerar para entender el contexto en que surge la RT 31 es la adopción de normas internacionales de contabilidad. La FACPCE inició desde el año 2000 un proceso de armonización de las normas contables argentinas con las normas internacionales de contabilidad, que desembocó en la adopción de estas últimas. En particular, con la

CAPÍTULO I:

Introducción al modelo de revaluación de bienes de uso

aprobación en 2009 de la Resolución Técnica N° 26 (modificada por Resolución Técnica N° 29) se adoptaron las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante IASB), de aplicación obligatoria para entidades sujetas al control de la Comisión Nacional de Valores que hacen oferta pública de sus títulos de capital o de deuda (salvo ciertas excepciones), siendo para los demás entes optativas.

Entre las NIIF adoptadas se encuentra la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 16 que trata aspectos de medición y exposición de propiedad, planta y equipo (lo que en nuestro medio se conoce como bienes de uso). Dicha NIC admite como alternativa de medición para los componentes del rubro el modelo de revaluación. De esta manera, incorporar la revaluación en las normas contables profesionales argentinas posibilitaría equiparar la situación de quienes continúan aplicándolas respecto de quienes aplican las NIIF. De hecho, en el proyecto original había un considerando que decía:

“i) Que resulta conveniente uniformar el tratamiento contable de los bienes de uso entre todas las entidades que operan en el mercado, lo que además de posibilitar la aplicación de los mismos criterios de medición, permite producir un acercamiento a las NIIF en ciertos activos que en general constituyen importes significativos de los estados contables.”

Dicho considerando que revela una intención de búsqueda de uniformidad recibió varias observaciones durante el período de consulta. Las mismas apuntaban al hecho de que los obligados según RT 26 (modificada por RT 29) a aplicar las NIIF al valorar los bienes de uso pueden optar entre el costo histórico o la revaluación; mientras que los no obligados pueden optar entre aplicar las NIIF, las NIIF para Pymes (en la medida que cumplan las condiciones que habilitan la aplicación) que no admiten el modelo de revaluación, y las normas contables profesionales argentinas (distintas a las referidas en la RT 26) que con las modificaciones de la RT 31 posibilitan el modelo del costo o el de revaluación. La crítica formulada basada en la situación descrita fue que la multiplicidad de juegos de normas contables y de criterios atenta contra la uniformidad. Fue así como el considerando i) del proyecto original fue eliminado.

2. REVALUACIÓN DE BIENES USO

En forma previa a describir las normas que prevé la RT 31 en relación al modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos (lo cual se hará en el Capítulo II del presente trabajo), es útil tratar cuestiones de doctrina relativas al tema.

En primer lugar resulta recomendable comenzar definiendo qué es revaluar. El término revaluar implica: “(...) volver a valorar, es decir, asignar un nuevo valor a un bien reconociendo acrecentamientos, valorizaciones o desvalorizaciones provenientes de acontecimientos internos o externos al ente”¹⁴, a un momento determinado. La diferencia entre el valor contable anterior a la revaluación y el que

¹⁴ FOURCADE, Antonio Daniel. *Manual de Sociedades Comerciales*. 1^{era} edición. Advocatus. Córdoba. 2011. pág. 321.

CAPÍTULO I: Introducción al modelo de revaluación de bienes de uso

surge de la revaluación constituye un resultado por tenencia del ejercicio de la revaluación, aunque las normas contables lo suelen tratar como un resultado diferido.

Revaluar es un concepto distinto de reexpresar, o en términos equivalentes la revaluación no es lo mismo que el ajuste por inflación. Tal como lo manifiesta Fowler Newton¹⁵: “*el primero se basa en la aplicación de un valor presente. El segundo expresa un valor del pasado en moneda del presente*”. En términos del modelo contable, la revaluación es una cuestión de criterios de medición, mientras que la reexpresión tiene que ver con la unidad de medida empleada. La revaluación tiene en cuenta las variaciones específicas en el valor del bien, mientras que la reexpresión considera las variaciones en el nivel general de precios de los bienes en la economía.

Existen distintos criterios de medición que se pueden emplear al revaluar bienes de uso¹⁶:

1. **Costo:**

- Costo de reposición a nuevo: es un valor de adquisición o producción de un bien con materiales y diseños similares a los originales, considerando los precios actuales. Este costo se puede obtener determinando los costos actuales de comprar, fabricar o construir el bien a partir de listas de precios, cotizaciones de proveedores, etc. Otra forma es utilizar índices de evolución de precios específicos del bien para actualizar los costos históricos.
 - Costo de sustitución por uno nuevo: es el costo de reposición de la capacidad de servicio del bien. Es decir el costo que implicaría adquirir, fabricar o construir un nuevo bien que preste similar servicio al existente que se quiere revaluar, considerando los cambios tecnológicos.
2. **Mercado**: se trata de un valor determinado en un mercado activo por interacción de la oferta y la demanda. Más precisamente es el valor de mercado de otro bien igual o similar que preste servicios equivalentes al que se pretende revaluar.
 3. **Valor de uso**: valor actual del flujo de fondos que se espera obtener del bien por su utilización durante su vida útil y por su disposición al finalizar esta última, empleando para el descuento una tasa de mercado.

Cuando se revalúa un bien de uso se tienen en cuenta dos aspectos: por un lado su estado actual técnico que implica considerar sus condiciones físicas, grado de deterioro y obsolescencia, vida útil transcurrida, condiciones de utilización, etc.; por el otro lo relativo al valor y los posibles criterios existentes. Se pretende determinar un valor representativo de la realidad técnico-económica del bien. Tal como se verá en el apartado siguiente ese doble aspecto era el eje de los revalúos técnicos. Sin embargo, en el modelo de revaluación de la RT 31 se prioriza la realidad económica y no tanto la técnica, es decir se pone énfasis en lo que se refiere al valor (que surge principalmente del mercado).

El proceso de revaluación implica una serie de etapas:

¹⁵ FOWLER NEWTON, Enrique. *Contabilidad Superior – Tomo I*. 5^{ta} edición. La Ley. Buenos Aires. 2005. pág. 562.

¹⁶ Se sigue en la exposición a CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE CAPITAL FEDERAL. *Auditoría de revalúos técnicos*. Buenos Aires. 1997. págs. 15-17.

CAPÍTULO I: Introducción al modelo de revaluación de bienes de uso

- ❖ **Determinar quién será el encargado de efectuar la revaluación.** Es común la contratación de peritos tasadores independientes.
- ❖ **Identificar los bienes objeto de revaluación.** Se recogen datos relativos a características técnicas de los bienes, cantidad, antigüedad, estado, y valor contable actual, entre otros.
- ❖ **Revaluación propiamente dicha.** Se define el criterio de valor a utilizar teniendo en cuenta las prescripciones normativas que pudieran existir. Se obtienen los datos que sean necesarios para el cálculo del valor. Finalmente se determina el valor resultante.
- ❖ **Contabilización.** Se compara el valor resultante de la revaluación del bien, con el valor contable en libros, y si existe diferencia se ajusta y se reconocen los resultados correspondientes. Posteriormente al preparar los estados contables se considerarán las normas de exposición referidas a información a revelar vinculada a la revaluación.

3. ANTECEDENTES AL MODELO DE REVALUACIÓN DE LA RT 31

Antes de la RT 31 no siempre se valoraron los bienes de uso al costo histórico menos las depreciaciones acumuladas con el límite del valor recuperable. Normas contables profesionales ya derogadas permitieron el uso de valores corrientes.

Así es posible nombrar la RT 6, la cual contenía un anexo con normas de valuación (Anexo A). En relación a los bienes de uso, admitía la posibilidad de realización de revalúos técnicos. Tales revalúos, para ser válidos debían ser realizados por especialistas y estar debidamente fundamentados. Con respecto a la diferencia de valor resultante del revalúo la norma decía: “el mayor valor, con respecto al valor residual reexpresado en moneda de cierre (...) se incluye en una reserva especial que forma parte del patrimonio neto”. Es decir, la diferencia por revalúo se trataba como un resultado diferido y no como un resultado por tenencia integrante del resultado del ejercicio en que se practicaba el revalúo.

El anexo A de la RT 6 fue derogado por la RT 10 del año 1992. La RT 10 introdujo modificaciones en cuanto a los criterios de valuación aplicables a bienes de uso. Admitía varios criterios dispuestos en un determinado orden de preferencia. El objetivo era pasar al uso de los valores corrientes en el rubro. De esta manera, las posibilidades de medición en el orden de preferencia determinado por la norma eran las siguientes¹⁷:

1. **Costo original reexpresado:** teniendo en cuenta el límite del valor recuperable.
2. **Valores corrientes:**
 - *Costo de reposición:* el directo, en lo posible determinado por un mercado efectivo. Si solo existiera un mercado para bienes nuevos de idénticas características al bien objeto de valuación se debía computar el costo de reposición del bien nuevo menos la depreciación acumulada.
 - *Costo original reexpresado por un índice específico:* el índice debía ser publicado por INDEC o construirse sobre la base de

¹⁷ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 10 – Normas contables profesionales*. Segunda parte, pto. 3.13.

CAPÍTULO I:

Introducción al modelo de revaluación de bienes de uso

ellos, y debía referirse a la evolución de precios específicos del bien objeto de valuación.

- *Valuaciones técnicas.*

A continuación se profundizará en las valuaciones (o revalúos) técnicos.

En primer lugar, las normas establecían la obligatoriedad de realización del revalúo por parte de profesionales o equipos de profesionales independientes con habilitación profesional y reconocida idoneidad. Incluso, en el caso de la RT 10 se exigía la intervención de un contador público a través de la emisión de un dictamen.

El valuador determinaba un valor técnico para el bien (o conjunto de bienes, si no era factible hacerlo individualmente) basado en valores reposición de su capacidad de servicio. Para ello era muy importante conocer el estado técnico del bien (estado físico, antigüedad, deterioro, extensión de la vida útil la cual era muy común que se modificara tras el revalúo). El valor técnico se discriminaba en valor total y depreciaciones acumuladas.

A partir de los valores resultantes del revalúo, se procedía a su registro contable ajustando los saldos de las cuentas correspondientes, contabilizando la diferencia a la cuenta “Reserva de Revalúo Técnico”. Es decir, el resultado en vez de reconocerse como un resultado por tenencia del ejercicio o como ajuste de resultados de ejercicios anteriores (según cuál y cuándo hubiese sido el origen de la diferencia), se difería como una reserva que se exponía en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto en el rubro “Resultados Diferidos”. A medida que el bien se depreciaba o cuando se daba de baja se procedía a reducir la reserva mediante transferencias al resultado del ejercicio. De esta forma se compensaba el mayor valor de las depreciaciones o de resultados por bajas, de manera que el cargo por tales causas era igual al que hubiese habido si nunca se hubiese hecho el revalúo. Cabe aclarar también que las normas han permitido la utilización de la reserva por revalúo técnico para absorber pérdidas (así lo establecía la RT 6).

Con relación a la frecuencia con que se practicaban, no era obligatoria su realización periódica por lo que se hacían generalmente cuando los bienes se encontraban significativamente desvalorizados.

Con la aprobación de la RT 17, se eliminó toda posibilidad de realizar revalúos técnicos.

CAPÍTULO II

Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

CAPÍTULO II:

Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

1. ADECUACIONES NORMATIVAS

La RT 31 modifica la RT 17 al introducir el modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos. Debido a que uno de los propósitos perseguidos con la RT 31 era disminuir las diferencias de criterios entre las normas contables de la FACPCE y las NIIF adoptadas por RT 26 en materia de bienes de uso, resultó necesario redefinir las categorías respecto de las cuales se fijan los criterios de valuación.

A continuación se muestran los cambios acaecidos en las definiciones de categorías a los fines de establecer los criterios de medición aplicables:

| RT 17 ANTES de ser modificada por RT 31 | RT 17 DESPUÉS de ser modificada por RT 31 |
|--|--|
| 5.11. Bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar. 5.11.1. Bienes de uso y bienes destinados a alquiler, excepto activos biológicos. 5.11.2. Bienes destinados a su venta (incluyendo los retirados de servicio). 5.11.3. Activos biológicos. | 5.11. Bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar. 5.11.1. Bienes de uso excepto activos biológicos. 5.11.2. Propiedades de inversión y activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio). 5.11.3. Activos biológicos. |

Con tales modificaciones el modelo de revaluación sólo resulta aplicable a los bienes de uso excepto activos biológicos, excluyéndose de esta manera a las propiedades de inversión¹⁸. De haberse admitido el modelo de revaluación para las propiedades de inversión se hubiese ido en contra del espíritu de la RT 31 en cuanto a su intención de lograr uniformidad en los tratamientos contables, ya que la NIC 40 que trata sobre propiedades de inversión solo acepta en materia de medición el modelo del costo o el del valor razonable.

¹⁸ Las propiedades de inversión son definidas en la nueva sección 5.11.2.1. de la RT 17 como aquellas propiedades que se encuentran alquiladas a terceros a través de un arrendamiento operativo o se mantienen desocupadas con el 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.

CAPÍTULO II: **Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso**

Sobre la base de las modificaciones presentadas anteriormente, la RT 17 al referirse a la medición contable posterior al reconocimiento inicial de los bienes de uso excepto activos biológicos (sección 5.11.1.1) establece dos alternativas:

- ❖ **Modelo de costo (sección 5.11.1.1.1. RT 17):** se refiere a la medición al costo original menos la depreciación acumulada.
- ❖ **Modelo de revaluación (sección 5.11.1.1.2. RT 17):** corresponde a la medición al valor revaluado, siendo éste el valor razonable al momento de la revaluación.

2. MODELO DE REVALUACIÓN

2.1. Consideraciones para la aplicación

2.1.1. Activos que califican para el modelo de revaluación¹⁹

Sólo es posible aplicar el modelo de revaluación con posterioridad a su reconocimiento como activos a los **bienes de uso excepto activos biológicos**. Resulta útil recordar que los 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.”*²⁰

Los activos biológicos, que según la RT 22²¹ son vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria y que pueden estar en crecimiento, en producción o terminados, están excluidos expresamente del modelo de revaluación.

Por otro lado, se establecen ciertos requisitos que deben cumplir los bienes de uso para que sea admitida su revaluación:

- ❖ **No debe haber incertidumbre en cuanto a la contribución de tales bienes a los flujos futuros de efectivo.** Este requisito guarda relación con la definición de activos del marco conceptual contenido en la RT 16²².

¹⁹ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 17 – Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*. Segunda parte, pto. 5.11.1.1.2.1.

²⁰ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 9 – Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios*. Capítulo III, A5.

²¹ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 22 – Normas contables profesionales para la actividad agropecuarias*. Segunda parte. Pto. 5 Definiciones.

²² FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 16 – Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26*. Segunda parte. Pto.4.4.1. Activos.

CAPÍTULO II: Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

- ❖ **No debe existir incertidumbre sobre la recuperabilidad del mayor valor que sería incorporado a los bienes de uso si se revaluaran.** Sin embargo, podría suceder que al momento de efectuar la revaluación el bien cumpla con estos requisitos procediéndose a hacer la misma, pero que un ejercicio posterior surgiera incertidumbre sobre la recuperabilidad del mayor valor asignado. Para tal caso, la norma prevé que no se podrá contabilizar una nueva revaluación que incremente el valor de dichos bienes mientras subsista la incertidumbre.

2.1.2. Aplicación por clases, y niveles de comparación²³

Existiendo la posibilidad de revaluar bienes de uso se podría dar la situación de que haya entes que sólo revalúen selectivamente algunos en particular para los que tienen un interés en el incremento de su valor (por ejemplo empresas que participan en licitaciones públicas). Además, en el caso de que se revaluaran sólo determinados bienes, los estados contables mostrarían agregados de costos y valores de distintas fechas dentro del mismo rubro.

Para evitar los problemas mencionados (al menos parcialmente sobre todo respecto del segundo) la norma prevé que **el modelo de revaluación debe aplicarse necesariamente por clases de bienes**. Es decir, si a un elemento de bienes de uso se lo revalúa, entonces también debe procederse a la revaluación de los demás elementos de la misma clase. Por esta razón, la norma aporta la siguiente definición: *“Una clase de elementos pertenecientes a bienes revaluados, es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad.”*. Seguidamente presenta una enumeración no taxativa de clases de bienes: terrenos, terrenos y edificios, maquinaria, instalaciones, equipos de oficina, muebles y útiles, rodados, aeronaves, embarcaciones.

La única excepción al tratamiento uniforme de clases de bienes de uso es de tipo temporal. Más precisamente, la norma admite que la revaluación de bienes integrantes de una misma clase se haga por etapas. Pero impone una condición: que el proceso culmine luego de un intervalo de tiempo lo suficientemente corto de manera que los valores se mantengan constantemente actualizados.

La aplicación del modelo de revaluación por clase de bienes es una de las cuestiones diferenciadoras respecto de los revalúos técnicos que regulaban las normas contables profesionales anteriores. Concretamente, no existía una pauta similar para la realización de revalúos técnicos, lo que podía dar lugar a que se seleccionara cualquier bien en que se tuviese interés en su revaluación.

Por último, la norma prevé en relación a la aplicación del modelo de revaluación por clase de bienes el tratamiento a aplicar al caso de aquellos entes con participaciones que le permiten ejercer el control o control conjunto de otros y que elaboran estados consolidados. Al respecto, establece que la determinación de las clases de activos se debe realizar a nivel de estados contables consolidados (ya sea consolidación total como también consolidación proporcional) incluyendo los mismos tipos de activos de todas las sociedades cuyos patrimonios se consolidan en los estados contables.

²³ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 17 – Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*. Segunda parte, ptos. 5.11.1.1.2.5. y 5.11.1.1.2.6.

CAPÍTULO II: Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

Por otro lado, si bien el alcance de la revaluación implica que debe hacerse para clases de bienes, la aplicación del modelo al momento de **comparar el importe contable del bien previo a la revaluación con el valor revaluado** debe efectuarse **bien por bien**.

2.1.3. Valor revaluado²⁴

El modelo de revaluación implica medir los bienes de uso (excepto activos biológicos) por su valor revaluado.

El **valor revaluado** es el valor razonable al momento de la revaluación. Este valor razonable es tomado de las NIIF. De hecho, una de las modificaciones que introduce la RT 31 es agregar dicho valor en la RT 16²⁵ como atributo sobre el que pueden basarse las mediciones periódicas de activos.

La norma define qué debe entenderse por **valor razonable**: *“importe por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de contado, realizada en condiciones de independencia mutua”*.

La norma establece las pautas a considerar para determinar los valores revaluados. Es conveniente previamente exponer la definición que presenta de mercado activo, ya que tal concepto es importante para comprender cómo determinar los valores. Un mercado activo es aquel caracterizado por que en él se realizan transacciones cuyo objeto son activos o pasivos, en una frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información que permita fijar precios sobre una base de negocio en marcha.

Presentado el concepto de mercado activo, a continuación se exponen las bases que establece la norma para la determinación de los importes revaluados ordenadas por prioridad de aplicación:

- a) Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual: se determinarán en base al valor de mercado por la venta al contado en dicho mercado de los bienes motivo de la revaluación. Por ejemplo este caso podría ser aplicable a la revaluación de automóviles usados.
- b) Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe dicho mercado activo para bienes nuevos (sin uso) equivalentes en capacidad de servicio a los que son motivo de la revaluación: se determinarán en base al valor de mercado por la venta al contado en dicho mercado de los bienes nuevos equivalentes en capacidad de servicio, neto de las depreciaciones acumuladas que corresponda calcular para convertir el valor de los bienes nuevos a un valor equivalente al de los bienes usados motivo de la revaluación, a la fecha en que dicha revaluación se practique. Deberá considerarse el valor de mercado de cada bien tal como lo utiliza la entidad, aunque puede dividírsele en partes componentes susceptibles de venderse separadamente, como punto de partida para determinar los valores residuales equivalentes. Para el cálculo de las depreciaciones acumuladas se deberá considerar la incidencia de todos los factores que contribuyen a su mejor

²⁴ Ídem, ptos. 5.11.1.1.2.1. y 5.11.1.1.2.2.

²⁵ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 16 – Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26*. Segunda parte. Pto.6.2. Criterios de medición.

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

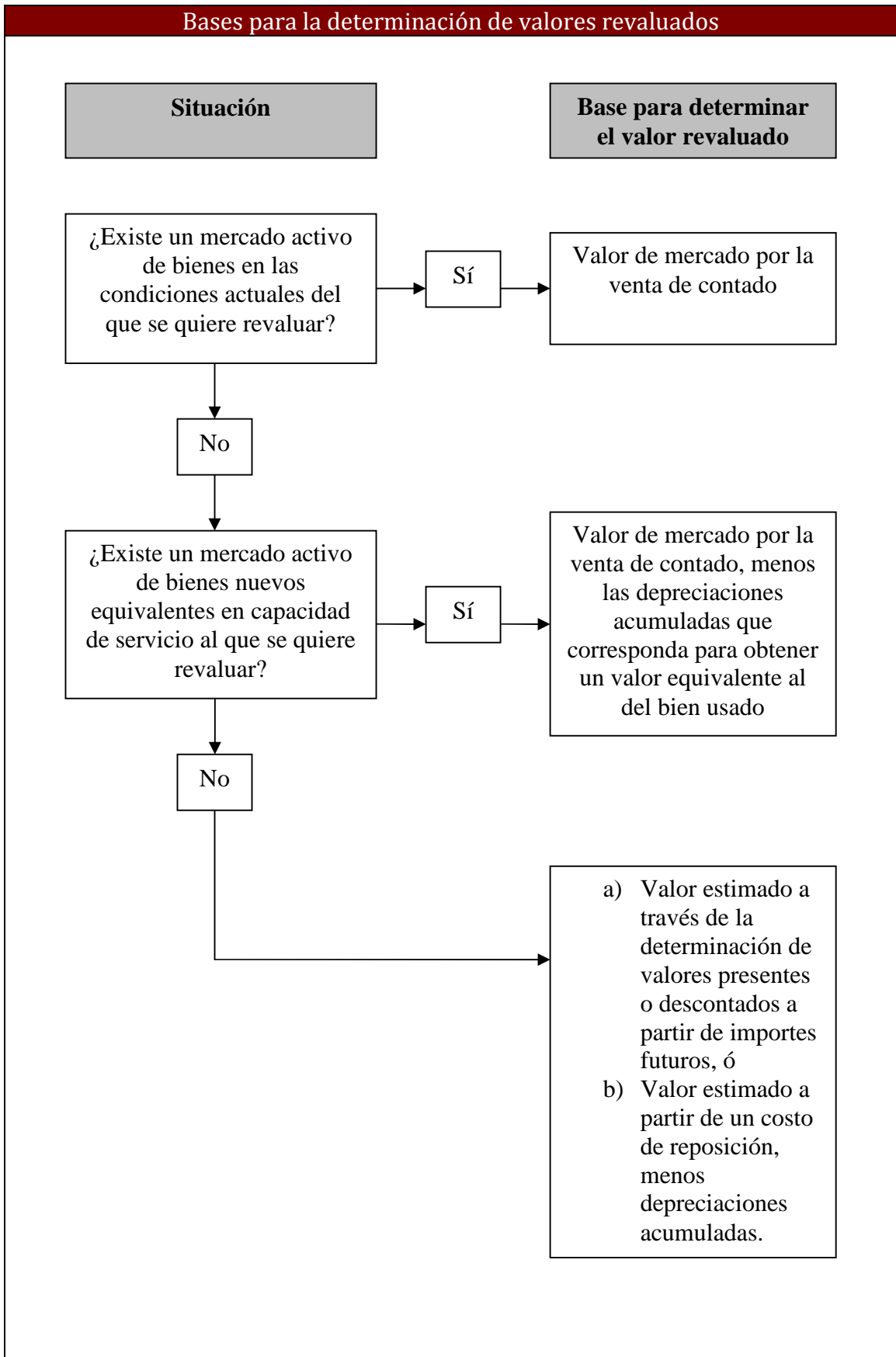
determinación, entre ellos, desgaste, deterioro físico, desgaste funcional, obsolescencia o deterioro tecnológico.

c) Bienes para los que no existe un mercado activo en las formas previstas en los apartados a) y b) anteriores: se determinarán:

- i. al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (por ejemplo flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos); o
- ii. al importe estimado a partir de un costo de reposición, pero computando las depreciaciones que correspondan según la vida útil ya consumida de los bienes, considerando para su cálculo la incidencia de los factores mencionados en el apartado b).

Ejemplo de bienes que encuadrarían en este inciso c) son aquellos producidos, construidos o desarrollados especialmente para ser utilizados en alguna actividad especial para la cual no existen en el mercado bienes de tales características, es decir invenciones originales. Tal sería el caso de una máquina desarrollada exclusivamente para satisfacer las necesidades de alguna etapa particular de un proceso productivo. También quedan incluidos en la categoría aquellos que normalmente solo pueden vendidos como parte de una unidad de negocios en funcionamiento (ejemplo una línea de producción).

El desarrollo anterior se resume en el esquema que se presenta en la siguiente página:



CAPÍTULO II:

Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

Es importante destacar que el trabajo de obtención de los importes revaluados debe quedar debidamente documentado, ya que así lo dispone la norma.

2.1.4. Revaluadores

Entre las prescripciones normativas del modelo existe un párrafo²⁶ destinado a definir quién realiza las tareas que implica la revaluación de bienes.

Al respecto ha quedado establecido que la tarea de determinación de los importes revaluados puede ser realizada por:

- ❖ personal propio del ente al que corresponden los bienes objeto de la revaluación, ó
- ❖ tasador o especialista en valuaciones idóneo e independiente respecto del ente cuyos bienes se revalúan.

Anteriormente, cuando estaban vigentes los revalúos técnicos, sólo se admitía la segunda posibilidad. En particular, la RT 10 decía:

“Las valuaciones técnicas deberán ser preparadas por profesionales independientes o equipos interdisciplinarios de profesionales independientes, en ambos casos con la correspondiente habilitación profesional y de reconocida idoneidad en este tipo de revalúos. En todos los casos se requerirá la participación -con dictamen apropiado- de un contador público.”²⁷

Incluso, tal cual surge del extracto anterior, se requería además el dictamen de un contador público, el cual no es exigido en el modelo de revaluación incorporado por la RT 31.

La alternativa que da la norma que habilita la intervención de personal propio ha sido criticada por la dudosa confiabilidad de los resultados que pueden surgir de un trabajo de revaluación realizado en esas condiciones.

2.1.5. Requisitos para contabilizar revaluaciones²⁸

La RT 31 incluye requisitos que deben cumplirse para que las revaluaciones de bienes de uso puedan ser contabilizadas:

- ❖ Aprobación de la revaluación por el órgano de administración del ente. La aprobación implica a su vez el cumplimiento de los siguientes requerimientos:
 - Apropiaada documentación de respaldo de la medición. Esto guarda relación con el requisito que fijan las normas respecto de que la

²⁶ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 17 – Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*. Segunda parte, pto. 5.11.1.1.2.2.

²⁷ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 10 – Normas contables profesionales*. Segunda parte, pto. 3.13.

²⁸ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 17 – Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*. Segunda parte, pto. 5.11.1.1.2.9.

CAPÍTULO II:

Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

obtención de los importes revaluados debe estar debidamente documentada.

- Existencia de una política contable por escrito y que cuente con la aprobación del órgano de administración, la cual debe contener una descripción del método o técnica de valuación adoptada.
- Existencia de mecanismos de monitoreo y confirmación que permitan conocer si la política contable mencionada anteriormente ha sido aplicada al preparar los estados contables.

Estos requisitos van a cobrar especial importancia en la auditoría de estados contables de entes que hayan aplicado el modelo de revaluación, en cuanto al control de su cumplimiento.

2.1.6. Frecuencia de las revaluaciones²⁹

La norma no establece una frecuencia determinada para la realización de revaluaciones una vez que se adopta el modelo. Pero establece un criterio general a considerar: se deben hacer con una regularidad tal que permita asegurar que el importe contable no difiera significativamente del valor razonable a la fecha de cierre del período o ejercicio. De esta manera, la introducción de la idea de significación implica involucrar el uso del criterio profesional al momento de determinar si corresponde revaluar nuevamente o no con posterioridad a la aplicación por primera vez del modelo.

De esta manera, en cada cierre de ejercicio se deberá proceder a determinar el valor razonable para los bienes a los que se ha aplicado el modelo y compararlo con el importe en libros. Si surge una diferencia significativa, entonces deberá procederse a la revaluación; de lo contrario, no.

Sin duda alguna, existirán bienes que experimenten cambios más frecuentes y significativos en su valor razonable, lo que podrá llevar a que requieran revaluaciones cada vez que se preparen estados contables. Mientras que para otros bienes cuyos valores razonables no cambian significativamente, pueden bastar revaluaciones efectuadas con una frecuencia de entre tres y cinco años, tal como lo sugieren las normas.

2.2. Cuestiones de contabilización

2.2.1. Contabilización de la revaluación³⁰

Una vez que se decide adoptar el modelo de revaluación para una clase de bienes, el siguiente paso es definir para cada bien integrante de la clase el valor revaluado considerando las pautas tratadas en el punto 2.1.3. de este trabajo. Posteriormente se procede a efectuar la comparación bien por bien del importe contable (en libros) con el valor revaluado.

En este punto es útil separar las cuestiones de tratamiento contable contempladas por las normas según el modelo de revaluación se aplique por primera vez o se trate de revaluaciones posteriores a la primera.

²⁹ Ídem, pto. 5.11.1.1.2.3.

³⁰ Ídem, pto. 5.11.1.1.2.6.

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

1) El modelo de revaluación se aplica por primera vez:

Cuando el modelo de revaluación se aplica por primera vez para un bien pueden darse las siguientes situaciones al comparar el importe contable con el valor revaluado:

a) El valor revaluado es mayor que el importe contable y no existe una desvalorización contabilizada en el pasado para el mismo bien: en ese caso la diferencia entre ambos valores origina lo que la norma denomina “**saldo por revaluación**”, el cual se registra en una cuenta patrimonial de patrimonio neto que se expone en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto dentro del rubro Resultados Diferidos.

Es decir, en vez de reconocerse como un resultado por tenencia del ejercicio en que se efectúa la revaluación, la norma establece que debe efectuarse su diferimiento hasta tanto se cumplan las condiciones que permitan su imputación a resultados no asignados.

Para el caso en cuestión y dejando de lado por el momento los efectos impositivos, se plantea el siguiente ejemplo:

Ejemplo 1

La empresa XX S.A. posee un único terreno entre sus bienes de uso. Se ha decidido aplicar respecto a la clase de bienes “terrenos” el modelo de revaluación por primera vez. El importe contable del terreno antes de la revaluación asciende a \$ 50.000. A partir del trabajo realizado por personal propio del ente surge que el valor revaluado al 31 de diciembre de 2012 (fecha de cierre de ejercicio) es de \$ 100.000.

A partir de la situación descripta, el tratamiento contable correspondiente resulta ser el siguiente:

| | |
|--|-----------|
| Valor contable del terreno _____ | \$ 50.000 |
| Valor revaluado del terreno _____ | \$100.000 |
| Diferencia por revaluación (aumento) _____ | \$ 50.000 |

Tal como lo establece la norma, al ser el valor revaluado mayor que el valor contable la diferencia resultante se imputa a la cuenta saldo por revaluación. Se procede a incrementar el valor del terreno mediante un débito a la cuenta por \$ 50.000 mientras que la contrapartida es el saldo por revaluación:

| | | |
|----------|-----------------------|--------|
| _____ | 31/12/2012 _____ | |
| Terrenos | | 50.000 |
| | Saldo por revaluación | 50.000 |
| _____ | _____ | |

b) El valor revaluado es mayor que el importe contable pero existe una desvalorización contabilizada en el pasado para el mismo bien: puede ocurrir que para el bien que se está aplicando el modelo de revaluación, exista una desvalorización anterior resultante de la aplicación de comparaciones con valores recuperables, y que la misma no haya sido revertida. En ese caso, la diferencia por revaluación debe imputarse en primer lugar a recuperar la

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

desvalorización mediante un crédito al resultado del ejercicio, y en caso de quedar un remanente (por ser la diferencia por revaluación mayor al importe de la desvalorización contabilizada en el pasado) se imputará al saldo por revaluación. Pero cabe considerar que la norma establece que el importe que se acredita en el estado de resultados del ejercicio de la revaluación como recupero de la desvalorización, no puede ser superior al de la pérdida original reducida por la depreciación adicional que se hubiera reconocido de no haberse registrado la desvalorización.

Ejemplo 2

La empresa XX S.A. posee un único terreno entre sus bienes de uso. Se ha decidido aplicar respecto a la clase de bienes “terrenos” el modelo de revaluación por primera vez. El importe contable del terreno antes de la revaluación asciende a \$ 50.000. A partir del trabajo realizado por personal propio del ente surge que el valor revaluado al 31 de diciembre de 2012 (fecha de cierre de ejercicio) es de \$ 100.000. Sin embargo en el ejercicio anterior, y como consecuencia de la comparación del importe contable del terreno con su valor recuperable, se contabilizó una desvalorización por \$ 15.000 la cual no ha sido revertida.

A partir de la situación descripta, y sin considerar los efectos impositivos, el tratamiento contable correspondiente resulta ser el siguiente:

| | |
|--|-----------|
| Valor contable del terreno _____ | \$ 50.000 |
| Valor revaluado del terreno _____ | \$100.000 |
| Diferencia por revaluación (aumento) _____ | \$ 50.000 |
| | |
| Desvalorización contabilizada en el pasado no revertida __ | \$ 15.000 |
| | |
| Distribución de la diferencia por revaluación (aumento): | |
| Recupero de la desvalorización _____ | \$ 15.000 |
| Saldo por revaluación _____ | \$ 35.000 |
| TOTAL _____ | \$ 50.000 |

Tal como lo establece la norma, al ser el valor revaluado mayor que el valor contable y al existir una desvalorización contabilizada en el pasado no revertida, la diferencia resultante se imputa a recuperar la desvalorización y el remanente a la cuenta saldo por revaluación. Se procede a incrementar el valor del terreno mediante un débito a la cuenta por \$ 50.000 mientras que la contrapartida es el recupero de la desvalorización por \$ 15.000 y los restantes \$ 35.000 constituyen el saldo por revaluación:

| | | |
|------------------------|--|--------|
| _____ 31/12/2012 _____ | | |
| Terrenos | | 50.000 |
| | Reversión de desvalorización de terrenos | 15.000 |
| | Saldo por revaluación | 35.000 |
| _____ | _____ | |

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

c) **El valor revaluado es menor que el importe contable:** la diferencia resultante debe reconocerse como resultado del ejercicio. En este caso particular, no se estaría vulnerando el criterio de capital a mantener definido por el modelo contable contenido en la RT 16.

Ejemplo 3

La empresa XX S.A. posee un único terreno entre sus bienes de uso. Se ha decidido aplicar respecto a la clase de bienes “terrenos” el modelo de revaluación por primera vez. El importe contable del terreno antes de la revaluación asciende a \$ 50.000. A partir del trabajo realizado por personal propio del ente surge que el valor revaluado al 31 de diciembre de 2012 (fecha de cierre de ejercicio) es de \$ 40.000.

A partir de la situación descripta, y sin considerar los efectos impositivos, el tratamiento contable correspondiente resulta ser el siguiente:

| | |
|--|-----------|
| Valor contable del terreno _____ | \$ 50.000 |
| Valor revaluado del terreno _____ | \$ 40.000 |
| Diferencia por revaluación (disminución) _____ | \$ 10.000 |

Tal como lo establece la norma, al ser el valor revaluado menor que el valor contable la diferencia resultante se imputa al resultado del ejercicio. Se procede entonces a disminuir el valor del terreno mediante un crédito a la cuenta por \$ 50.000 mientras que la contrapartida es un resultado negativo por la revaluación:

| | | |
|------------------------------------|--------|--------|
| _____ 31/12/2012 _____ | | |
| Resultado negativo por revaluación | 10.000 | |
| Terrenos | | 10.000 |
| _____ | _____ | _____ |

2) Revaluaciones posteriores a la primera:

a) **El valor revaluado es mayor que el importe contable y no existe ajuste anterior por disminución de valor reconocido en resultados:** sería el caso de revaluaciones posteriores que implican aumentos de valor del bien, habiendo existido revaluaciones anteriores que fueron incrementando el valor, o que disminuyéndolo se imputaron sólo contra el saldo por revaluación existente. En dichas circunstancias, el incremento por la revaluación se acredita a la cuenta saldo por revaluación. Entonces el tratamiento sería similar al planteado en el Ejemplo 1.

b) **El valor revaluado es mayor que el importe contable pero existe ajuste anterior por disminución de valor reconocido en resultados:** puede ser el caso de una revaluación que incrementa el valor de un bien con posterioridad a la contabilización de una revaluación que lo redujo (pudiendo ser la que lo redujo la primera como el caso 1) c) analizado anteriormente, o que siendo posterior, el importe de la disminución fue superior al saldo por revaluación existente debiendo una parte remanente imputarse al resultado del ejercicio).

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

Para este caso, la norma prescribe que el incremento debe reconocerse en el resultado del ejercicio como reversión de la disminución por ajuste de baja de valor del bien reconocida en resultados con anterioridad, y en caso de existir remanente se imputará al saldo por revaluación. Pero cabe considerar que la norma establece que el importe que se acredita en el estado de resultados del ejercicio de la revaluación como reversión de la disminución de valor, no puede ser superior al de la pérdida original reducida por la depreciación adicional que se hubiera reconocido de no haberse registrado la baja de valor.

Ejemplo 4

La empresa YY S.A. posee un único terreno entre sus bienes de uso. Desde el ejercicio N° 5, se ha decidido aplicar respecto a la clase de bienes “terrenos” el modelo de revaluación. En el primer ejercicio de aplicación del modelo, la revaluación trajo como consecuencia una disminución del valor contable del terreno de \$ 8.000 que fue imputada al resultado del ejercicio. Al cierre del ejercicio N° 6 el importe contable del terreno antes de la revaluación asciende a \$ 45.000. A partir del trabajo realizado por personal propio del ente surge que el valor revaluado al cierre del ejercicio N° 6 es de \$ 60.000.

A partir de la situación descripta, y sin considerar los efectos impositivos, el tratamiento contable correspondiente resulta ser el siguiente:

| | |
|--|-----------|
| Valor contable del terreno _____ | \$ 45.000 |
| Valor revaluado del terreno _____ | \$ 60.000 |
| Diferencia por revaluación (aumento) _____ | \$ 15.000 |
| | |
| Disminución de valor contabilizada en el pasado no revertida | \$ 8.000 |
| | |
| Distribución de la diferencia por revaluación (aumento): | |
| Recupero de la disminución de valor _____ | \$ 8.000 |
| Saldo por revaluación _____ | \$ 7.000 |
| TOTAL _____ | \$ 15.000 |

Tal como lo establece la norma, al ser el valor revaluado mayor que el valor contable y al existir una disminución de valor (como resultado de una revaluación) contabilizada en el pasado no revertida, la diferencia resultante se imputa a recuperar dicha disminución de valor y el remanente a la cuenta saldo por revaluación. Se procede a incrementar el valor del terreno mediante un débito a la cuenta por \$ 15.000 mientras que la contrapartida es el recupero de la disminución de valor por \$ 8.000 y los restantes \$ 7.000 constituyen el saldo por revaluación:

| | | |
|----------|------------------------------------|--------|
| Terrenos | | 15.000 |
| | Resultado positivo por revaluación | 8.000 |
| | Saldo por revaluación | 7.000 |
| | | |

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

c) **El valor revaluado es menor que el importe contable:** la disminución del último valor revaluado se debe imputar como un débito al saldo por revaluación existente, y si quedara un remanente (por ser el importe de la disminución a contabilizar superior al saldo por revaluación) debe reconocerse en el resultado del ejercicio. Pero cabe considerar que la norma establece que el mencionado débito no puede ser superior al monto de la revaluación neta de su depreciación, contenido en el importe contable del correspondiente activo.

Ejemplo 5

La empresa ZZ S.A. posee un único terreno entre sus bienes de uso. Desde el ejercicio N° 5, se ha decidido aplicar respecto a la clase de bienes “terrenos” el modelo de revaluación. En el primer ejercicio de aplicación del modelo, la revaluación trajo como consecuencia un aumento del valor contable del terreno de \$ 5.000 que fue imputada al saldo por revaluación. Al cierre del ejercicio N° 6 el importe contable del terreno antes de la revaluación asciende a \$ 70.000. A partir del trabajo realizado por personal propio del ente surge que el valor revaluado al cierre del ejercicio N° 6 es de \$ 60.000. A partir de la situación descrita, y sin considerar los efectos impositivos, el tratamiento contable correspondiente resulta ser el siguiente:

| | |
|--|-----------|
| Valor contable del terreno _____ | \$ 70.000 |
| Valor revaluado del terreno _____ | \$ 60.000 |
| Diferencia por revaluación (disminución) _____ | \$ 10.000 |
| Distribución de la diferencia por revaluación (disminución): | |
| Saldo por revaluación _____ | \$ 5.000 |
| Desvalorización de terrenos _____ | \$ 5.000 |
| TOTAL _____ | \$ 10.000 |

Tal como lo establece la norma, al ser el valor revaluado menor que el valor contable y al existir un saldo por revaluación contabilizado, se procede a disminuir el valor del terreno mediante un crédito a la cuenta por \$ 10.000, imputándose la disminución contra el saldo por revaluación hasta el importe de su saldo y el remanente se envía a resultado del ejercicio:

| | | |
|------------------------------------|----------|--------|
| _____ | _____ | |
| Saldo por revaluación | | 5.000 |
| Resultado negativo por revaluación | | 5.000 |
| | Terrenos | 10.000 |
| _____ | _____ | |

Por último, la norma establece que cuando deba reconocerse una pérdida por desvalorización o su reversión como consecuencia de las comparaciones con valores recuperables en relación a elementos integrantes de bienes revaluados contabilizados conforme al modelo de revaluación, el tratamiento a aplicar será el mismo que el desarrollado anteriormente para los casos de disminución del valor contable de un

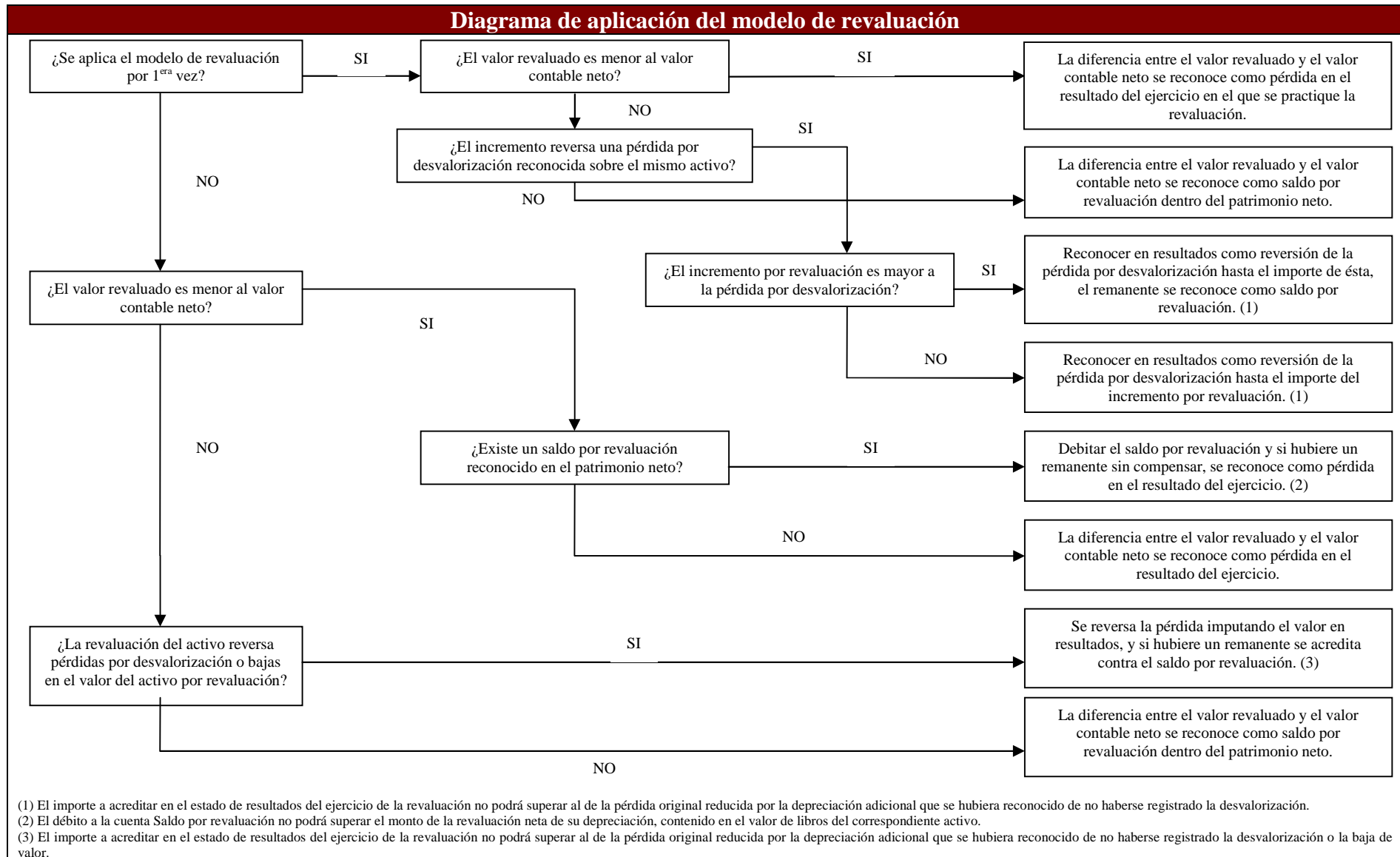
CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

bien de uso como consecuencia de una revaluación, y de reversión de esa disminución en una revaluación posterior.

A continuación, y a modo de resumen del desarrollo de la presente sección se reproduce el diagrama de aplicación del modelo de revaluación contenido en el Informe N° 2 del CENCyA³¹:

³¹ CONSEJO EMISOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA (CENCyA) de la FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE). *Informe N° 2: Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “propiedades de inversión” y “activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”*. 2012. Anexo Diagrama de aplicación del modelo de revaluación. Págs. 27 y 28.

**CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso**



CAPÍTULO II: Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

2.2.2. Cuestiones relativas a las depreciaciones de los bienes objetos de revaluación³²

En los casos ejemplificados en la sección anterior se trabajó con terrenos que no se deprecian para simplificar la exposición del tema. Sin embargo, la mayor parte de los bienes de uso que puede tener un ente están sujetos a depreciación, razón por la cual es conveniente tener en cuenta ciertas consideraciones adicionales.

En relación a las depreciaciones de los bienes de uso a los que se les aplica el modelo de revaluación se plantean dos cuestiones importantes a tratar. Por un lado, qué tratamiento contable corresponde darle a la depreciación acumulada al realizar la revaluación. Y por otro lado, cuál es la base de cálculo para la depreciación del ejercicio de un bien objeto de revaluación.

Respecto a la depreciación acumulada de un bien de uso a la fecha de la revaluación, la norma establece dos alternativas de tratamiento:

a) *Que el importe de la depreciación acumulada se recalculé proporcionalmente a la revaluación que se practique sobre el importe contable de origen del bien, para que el valor residual contable del bien después de la revaluación sea igual al importe revaluado.*

Técnicamente, en primer lugar se determina el porcentaje que representa la diferencia por revaluación (diferencia entre el valor revaluado y el valor contable en libros) respecto del valor residual contable previo a la revaluación. En otras palabras, se calcula un porcentaje de variación de valor:

$$\frac{\text{Valor revaluado} - \text{Valor contable en libros}}{\text{Valor contable en libros}} \times 100 = \frac{\text{Diferencia por revaluación}}{\text{Valor contable en libros}} \times 100$$

Dicho porcentaje será utilizado para ajustar proporcionalmente los importes de valor de origen y depreciación acumulada, de manera que el valor residual contable del bien que resulte de los cálculos coincida con el importe revaluado del bien.

Ejemplo 6

XX S.A. posee un único rodado entre sus bienes de uso adquirido en el 2010, en \$ 45.000 estimando en ese momento una vida útil de 5 años. A partir del ejercicio que cierra el 31 de diciembre de 2012, se ha decidido aplicar el modelo de revaluación para la clase “rodados”. Del trabajo realizado por personal propio del ente resulta que a la fecha de cierre el importe revaluado del bien asciende a \$ 35.000.

³² FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 17 – Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*. Segunda parte, pto. 5.11.1.1.2.4.

CONSEJO EMISOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA (CENCyA) de la FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE). *Informe N° 2: Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “propiedades de inversión” y “activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”*. 2012. Pregunta 6, pág. 5.

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

A continuación se presenta el tratamiento contable de la revaluación. Se omiten los efectos impositivos.

El importe de depreciación que se venía considerando desde la adquisición hasta el ejercicio de la revaluación era el siguiente:

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Valor de origen}}{\text{Vida útil}} = \frac{45.000}{5} = 9.000$$

Considerando que al 31 de diciembre de 2012 han transcurridos tres años de vida útil del bien, es posible determinar los siguientes valores para el rodado:

| | |
|---|--------------------|
| Valor de origen _____ | \$ 45.000 |
| Depreciación acumulada (incluida la del año 2012) _____ | <u>(\$ 18.000)</u> |
| Valor residual _____ | \$ 27.000 |
| | |
| Importe revaluado _____ | \$ 35.000 |
| | |
| Diferencia por revaluación (aumento) _____ | \$ 8.000 |

Se trabajará con el supuesto de que se establece como política contable optar por el recálculo proporcional de la depreciación acumulada. Por lo tanto, en primer lugar se determina el porcentaje de variación de valor:

$$\frac{\text{Diferencia por revaluación}}{\text{Valor residual}} \times 100 = \frac{8.000}{27.000} \times 100 = 29,629 \%$$

Es decir, para que el valor residual posterior a la revaluación coincida con el valor revaluado se debe aumentar en un 29,629% el importe del valor de origen y el de la depreciación acumulada, ambos anteriores a la revaluación. Entonces:

| | |
|---|-----------------------|
| Valor de origen revaluado (45.000 x 1,29629) _____ | \$ 58.333,33 |
| Depreciación acumulada revaluada (18.000 x 1,29629) _____ | <u>(\$ 23.333,33)</u> |
| Valor residual revaluado _____ | \$ 35.000,00 |

De esta manera el valor residual resultante del recálculo proporcional a la revaluación del valor de origen y de la depreciación acumulada, resulta ser igual al importe revaluado.

Las variaciones en el valor de origen y la depreciación acumulada que corresponderá registrar son las siguientes:

$$\begin{aligned} \text{Valor de origen (cuenta Rodados)} &= 58.333,33 - 45.000 = 13.333,33 \\ \text{Depreciación acumulada Rodados} &= 23.333,33 - 18.000 = \underline{(5.333,33)} \\ \text{Variación neta (reflejada en el Saldo por revaluación)} &= 8.000,00 \end{aligned}$$

Finalmente, el asiento contable que corresponde efectuar es el siguiente:

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

| | | |
|---------|--------------------------------|-----------|
| | 31/12/2012 | |
| Rodados | | 13.333,33 |
| | Depreciación acumulada rodados | 5.333,33 |
| | Saldo por revaluación | 8.000,00 |
| | | |

b) *Ó que el importe de la depreciación acumulada se elimine contra el valor de origen del activo, revaluando en consecuencia el importe contable neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.*

Esta alternativa es más fácil de aplicar, pero la desventaja que tiene es que se pierde información relativa a la composición del valor residual del bien.

Ejemplo 7

XX S.A. posee un único rodado entre sus bienes de uso adquirido en el 2010, en \$ 45.000 estimando en ese momento una vida útil de 5 años. A partir del ejercicio que cierra el 31 de diciembre de 2012, se ha decidido aplicar el modelo de revaluación para la clase “rodados”. Del trabajo realizado por personal propio del ente resulta que a la fecha de cierre el importe revaluado del bien asciende a \$ 35.000.

A continuación se presenta el tratamiento contable de la revaluación. Se omiten los efectos impositivos.

El importe de depreciación que se venía considerando desde la adquisición hasta el ejercicio de la revaluación era el siguiente:

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Valor de origen}}{\text{Vida útil}} = \frac{45.000}{5} = 9.000$$

Considerando que al 31 de diciembre de 2012 han transcurridos tres años de vida útil del bien, es posible determinar los siguientes valores para el rodado:

| | |
|---|---------------|
| Valor de origen _____ | \$ 45.000 |
| Depreciación acumulada (incluida la del año 2012) _____ | (\$ 18.000) |
| Valor residual _____ | \$ 27.000 |
| Importe revaluado _____ | \$ 35.000 |
| Diferencia por revaluación (aumento) _____ | \$ 8.000 |

A continuación se trabajará suponiendo que se establece como política contable optar por la eliminación de la depreciación acumulada contra el valor de origen del bien.

Por lo tanto, el asiento a efectuar para contabilizar la eliminación de la depreciación acumulada contra el valor de origen del rodado es:

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

| | | | |
|---|------------|--|--------|
| | 31/12/2012 | | |
| Depreciación acumulada rodados | 18.000 | | |
| Rodados | | | 18.000 |
| | | | |
| <p>De esta manera, la cuenta Rodados queda con un saldo equivalente al valor residual. Finalmente, el asiento con el que se contabiliza la revaluación resulta ser:</p> | | | |
| | 31/12/2012 | | |
| Rodados | 8.000 | | |
| Saldo por revaluación | | | 8.000 |
| | | | |

Tal cual surge de los ejemplos, y porque así lo establece la norma, el importe de ajuste de la depreciación acumulada, sea que se aplique una u otra alternativa, integra el importe de la variación a registrar en el importe contable del bien revaluado.

Tratando ahora el segundo aspecto, es importante destacar que para los bienes a los que se les aplica el modelo de la revaluación, también corresponde que ejercicio tras ejercicio se vaya registrando su correspondiente depreciación. Respecto a la base que debe considerarse para el cálculo de la depreciación del ejercicio de un bien objeto del modelo de revaluación, el Informe N° 1 del CENCyA en la pregunta/respuesta N° 6 aclara que podrían ser aceptables cualquiera de las siguientes políticas contables:

a) *Considerar como base el saldo que el bien a revaluar tenía en el estado de situación patrimonial al inicio del ejercicio, ajustado por las altas y las bajas posteriores. De esta forma se trabajaría bajo el supuesto de que la variación en el valor razonable corresponde al momento en que se registra la nueva revaluación.*

Este es el enfoque con que se trabajó en los ejemplos 6 y 7. Es decir, primero se determinó la depreciación al cierre del ejercicio partiendo de los saldos vigentes al inicio del ejercicio ajustado por las altas y bajas. Una vez que se determinó la depreciación, se practicó la revaluación, por lo que el importe revaluado (el valor razonable) ya contempla esa circunstancia (por ejemplo, para los casos 6 y 7, si el valor razonable se hubiese determinado a partir de valores en un mercado activo para bienes nuevos, al corregir dicho valor para hacerlo equivalente al de un bien usado, en el cálculo de las depreciaciones se debió considerar que transcurrieron tres años de vida útil).

b) *Considerar como base el saldo del bien en el estado de situación patrimonial al cierre de ejercicio. De esta manera se asume que el nuevo valor razonable estuvo vigente desde el inicio del ejercicio o desde la fecha de alta en el ejercicio (según cuándo haya ingresado al patrimonio).*

A diferencia de la política a) en ésta primero se revalúa, y luego se calcula la depreciación sobre la base revaluada (siguiendo con el ejemplo, al determinar el valor razonable del rodado a partir de un mercado activo para rodados

CAPÍTULO II:

Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

nuevos, al corregir dicho valor del bien nuevo para hacerlo equivalente al de un bien usado, en el cálculo de las depreciaciones se debió considerar que transcurrieron dos años de vida útil, y una vez revaluado se calcularía la depreciación del ejercicio –cuyo importe sería diferente al que se venía registrando-, sobre la base del valor revaluado y considerando la vida útil restante).

2.2.3. Tratamiento del saldo por revaluación³³

Como se ha visto anteriormente, la diferencia entre el importe revaluado de un bien y su importe contable neto que surge al practicarse la revaluación, en los casos en que el primero es mayor que el segundo, generalmente se imputa a una cuenta de patrimonio neto denominada saldo por revaluación. Sólo se imputa a resultados cuando se recuperan pérdidas por desvalorización o bajas por disminución de valor reconocidas anteriormente. Entonces en el primer caso se produce una situación particular, ya que en vez de reconocerse la diferencia como un resultado por tenencia del ejercicio en que se efectúa la revaluación, la norma establece que debe efectuarse su diferimiento (exponiéndose dicho saldo por revaluación dentro de Resultados Diferidos en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto) hasta tanto se cumplan las condiciones que permitan su imputación a resultados no asignados.

Este tratamiento ha recibido críticas, una de ellas de Fowler Newton³⁴, sustentadas en que va en contra del criterio de capital a mantener (financiero) del modelo contable que establece el marco conceptual contenido en la RT 16³⁵, dado que el resultado por revaluación implica una variación patrimonial que no proviene de transacciones con los propietarios del ente, y por lo tanto debería ser un resultado del ejercicio³⁶. Fowler Newton, en relación a la contabilización de revaluaciones difiriendo resultados, expresa que: “...puede ser vista como una especie de parche contable dirigido a obtener una mejor medición contable del activo y del patrimonio neto pero sin alterar la medición de los resultados acumulados y del período”³⁷ y agrega que este tipo de “... normas contables... respetan la tradición de no registrar resultados no realizados sobre estos activos”³⁸.

Por otro lado, cabe considerar que la falta de ajuste por inflación distorsiona la exposición de las causas del resultado. De este modo, dentro de los saldos por revaluación quedarían incorporados resultados que en realidad tienen su origen en los efectos que produce el cambio en el poder adquisitivo de la moneda.

³³ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 17 – Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*. Segunda parte, pto. 5.11.1.1.2.7.

³⁴ FOWLER NEWTON, Enrique. *Contabilidad Superior - Tomo I*. 5ta edición. La Ley. Buenos Aires. 2005. págs. 572-574.

³⁵ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 16 – Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26*. Segunda parte. Pto 6.3.

³⁶ Sin embargo, aún cuando vulnera el modelo contable hay que tener en cuenta que la misma RT 16 en el pto. 1 de la segunda parte establece que en caso de que existan discrepancias entre las normas del marco conceptual y las normas contables profesionales contenidas en otras resoluciones técnicas, prevalecen estas últimas.

³⁷ FOWLER NEWTON, Enrique. *Contabilidad Superior - Tomo I*. 5ta edición. La Ley. Buenos Aires. 2005. págs. 579.

³⁸ Ídem. Pág. 574.

CAPÍTULO II:

Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

Las normas incorporadas a través de la RT 31 contemplan el tratamiento que corresponde aplicar al saldo por revaluación de un elemento de bienes revaluados:

- ❖ El saldo por revaluación en ningún caso puede pasar por el resultado del ejercicio.
- ❖ En cambio sí se admite su transferencia a resultados no asignados:
 - **A medida que el activo sea consumido por el ente**, en cuyo caso el importe a transferir debe ser igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la depreciación que hubiese correspondido computar a partir de su costo original (es decir, como si no se hubiera revaluado). Al respecto, Fowler Newton³⁹ considera inadecuado el cómputo de créditos directos a resultados no asignados sin que pasen previamente por el estado de resultados.
 - **Al producirse la baja del bien** a que corresponde, sea por retiro, por venta u otra forma de disposición por parte del ente; **o incluso en un momento posterior.**
- ❖ Corresponde a cada ente definir una política contable relativa al tratamiento del saldo por revaluación a partir de las opciones que admite la norma (mantener el saldo, o transferirlo a resultados no asignados por retiro, disposición o consumo). Todo cambio en la política adoptada dará lugar a ajustes a los resultados de ejercicios anteriores.
- ❖ Mientras el saldo por revaluación permanezca como tal, no es distribuable ni capitalizable. Respecto al carácter de no distribuable, ya en relación a los saldos por revalúos técnicos existían críticas como las de Fourcade⁴⁰:

“...al impedir la distribución a los socios de estos ‘resultados por tenencia’, reconocidos por la propia RT N° 17 en su norma 4.7., se están violando dos principios fundamentales de la registración contable, el de lo ‘devengado’ y el de ‘mantenimiento de capital financiero’. Esto es así, pues al atar el reconocimiento y distribución del resultado, al destino del bien que le dio origen, se están aplicando los criterios de lo ‘percibido’ y ‘mantenimiento del capital físico’ si los bienes revaluados mantienen la capacidad operativa de la empresa.”

Si se consideran las alternativas que admite la norma en relación al tratamiento del saldo por revaluación, optar por su no transferencia a medida que se consume el activo o al efectuarse su baja, y por lo tanto seguir manteniéndolo con posterioridad a estos hechos, podría significar un menoscabo al derecho de los socios a las utilidades.

Nada dice la norma sobre la utilización del saldo por revaluación para absorber pérdidas. Como antecedente cabe nombrar la Resolución General 07/05 de la Inspección General de Justicia, que admite destinar los saldos por revalúos técnicos a la absorción de pérdidas, criterio compartido por Fourcade⁴¹. Sin embargo, Fowler Newton⁴²,

³⁹ Ídem. pág. 578.

⁴⁰ FOURCADE, Antonio Daniel. *Manual de Sociedades Comerciales*. 1^{era} edición. Advocatus. Córdoba. 2011. pág. 331.

⁴¹ Ídem. Págs. 349-350.

CAPÍTULO II:

Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

considerando que el saldo de revalúos debería representar la diferencia entre el importe por el cual los bienes revaluados figuran en el activo y el que tendrían si nunca hubiesen sido revaluados, sostiene que no debería permitirse su capitalización ni su utilización para absorción de pérdidas. Con relación a este último uso, considera que sería una contradicción al admitir la acreditación a resultados acumulados a valorizaciones a las que previamente se les negó el carácter de resultado.

- ❖ Por último, la norma establece que el saldo por revaluación deberá representar como mínimo el valor residual de la revaluación realizada sobre 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 contra dicho saldo por revaluación el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido. Aún cuando el saldo no se transfiere a resultados no asignados a medida que se consume el activo, o se decida dicha transferencia cuando se lo de de baja, igualmente deberá calcularse la parte del saldo por revaluación correspondiente al valor residual de la revaluación, para proceder a su disminución cuando corresponda por aplicación de las normas del punto 5.11.1.1.2.6. de la RT 17 que trata la contabilización de la revaluación, o por otras razones.

2.2.4. Efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias⁴³

2.2.4.1. Introducción

De la interpretación de los artículos 58, 59, 83, y 84 de la ley 20.628 surge que el criterio de valuación aplicable a los bienes de uso a los fines del impuesto a las ganancias es en términos generales el costo neto de las depreciaciones acumuladas. Por lo tanto, no está reconocida la revaluación.

Las diferencias de criterios entre las normas fiscales y las normas contables traen aparejadas distintas mediciones de los bienes y los resultados relacionados, según se consideren unas o las otras. De esta manera el impuesto que correspondería pagar sobre el resultado contable sería distinto del que surgiría a partir del resultado impositivo. La necesidad de respetar el adecuado apareamiento de ingresos y gastos, de manera que el impuesto que se reconozca en un ejercicio sea el que corresponda a los resultados del mismo, lleva a que se aplique el método del impuesto diferido. Dicho método permite registrar el impuesto a pagar tal como surge de los cálculos efectuados conforme la normativa fiscal, y reconocer en resultados el impuesto a las ganancias atribuible al resultado contable del ejercicio, actuando como conciliador un activo o pasivo por impuesto diferido.

Así entonces, analizando el caso particular de un bien cuyo valor aumentó como consecuencia de una revaluación, en un futuro, a medida que se vaya depreciando contablemente, la mayor depreciación por el efecto de la revaluación no podrá ser deducida fiscalmente, lo cual provocará que el impuesto a pagar sobre el resultado impositivo será mayor que el que correspondería si se determinara sobre el

⁴² FOWLER NEWTON, Enrique. *Contabilidad Superior - Tomo I*. 5ta edición. La Ley. Buenos Aires. 2005. págs. 579-581.

⁴³ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 17 – Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*. Segunda parte, pto. 5.11.1.1.2.8.

CAPÍTULO II:

Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

resultado contable. Igualmente, al producirse la baja del bien, ya sea por venta, retiro, u otra forma de disposición, el costo computable impositivo del bien será menor que el contable, lo que hará que el resultado que se reconozca será mayor. De esta manera, como la magnitud de los impuestos a pagar teniendo en cuenta las consideraciones anteriores será mayor en futuros ejercicios, al efectuarse la revaluación se reconocerá un pasivo por impuesto diferido (siempre y cuando cumpla las condiciones que establecen las normas para el reconocimiento de pasivos).

Siguiendo similar razonamiento pero considerando la situación contraria, podría también darse el caso de reconocer un activo por impuesto diferido en determinadas situaciones en las que como consecuencia de la aplicación del modelo de revaluación, el valor del bien disminuye.

2.2.4.2. Las normas contables relativas a la revaluación y el impuesto a las ganancias

En primer lugar las normas incorporadas por la RT 31 remiten a la aplicación de las correspondientes a impuestos diferidos de la sección 5.19.6.3. de la RT 17 cuando como consecuencia de una revaluación se produzcan o modifiquen diferencias entre la base contable y la base impositiva de los bienes revaluados.

Tal como se comentó en el apartado anterior, cuando se practica una revaluación que incrementa el valor de un bien se origina una diferencia entre el valor contable del bien y el valor que tiene a los fines impositivos, dado que el aumento de valor no es reconocido fiscalmente. Ello conduce a reconocer un pasivo por impuesto diferido por un importe igual al resultante de aplicar la tasa del impuesto a las ganancias sobre la diferencia entre la base contable y la impositiva del bien (siendo esta diferencia igual al importe por el que se reconoce el saldo por revaluación).

Al tener la diferencia entre la base contable y la impositiva como contrapartida el saldo por revaluación, las normas establecen que el pasivo por impuesto diferido debe imputarse contra dicho saldo sin afectar el resultado del ejercicio. Pero como en un futuro se deberá reconocer mayor impuesto a las ganancias debido a que no podrá deducirse fiscalmente la mayor depreciación de los bienes revaluados, las normas prevén un mecanismo para compensar ese mayor impuesto mediante la reducción del pasivo por impuesto diferido (a medida que se revierte la diferencia transitoria) contra el resultado del ejercicio en vez de hacerlo contra el saldo por revaluación.

Las normas relativas al tratamiento del saldo por revaluación, tal como se analizó en el apartado 2.2.3. del presente capítulo, permiten que el ente pueda optar como política contable transferir el saldo por revaluación a resultados no asignados por retiro, disposición o consumo del bien revaluado. En esos casos, las transferencias deberán efectuarse netas del correspondiente efecto del impuesto diferido.

Ejemplo 8

La empresa XX S.A. posee un único terreno entre sus bienes de uso. Se ha decidido aplicar respecto a la clase de bienes “terrenos” el modelo de revaluación por primera vez. El importe contable del terreno antes de la revaluación asciende a \$ 50.000. A partir del trabajo realizado por personal propio del ente surge que el valor revaluado al 31 de diciembre de 2012 (fecha de cierre de ejercicio) es de \$ 100.000. La tasa del

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

impuesto a las ganancias es la correspondiente al 35%.

El 15 de febrero de 2013 se decide efectuar la venta del terreno en \$ 105.000 cobrándose el precio con cheque.

XX S.A. ha definido como política efectuar la transferencia del saldo por revaluación a resultados no asignados cuando se produzca la baja del bien.

A partir de la situación descripta, el tratamiento contable correspondiente resulta ser el siguiente:

| | |
|--|-----------|
| Valor en libros del terreno _____ | \$ 50.000 |
| Valor revaluado del terreno _____ | \$100.000 |
| Diferencia por revaluación (aumento) _____ | \$ 50.000 |

Corresponde reconocer el aumento del valor del terreno imputándolo al saldo por revaluación:

| | | | |
|-----------------------|------------|--------|--|
| | 31/12/2012 | | |
| Terrenos | 50.000 | | |
| Saldo por revaluación | | 50.000 | |

Por otro lado, la revaluación no es reconocida fiscalmente según las normas del impuesto a las ganancias, por lo tanto:

| | |
|------------------------------------|-----------|
| Valor contable del terreno _____ | \$100.000 |
| Valor impositivo del terreno _____ | \$ 50.000 |
| Diferencia _____ | \$ 50.000 |

La diferencia entre la base contable y la impositiva conduce a reconocer un pasivo por impuesto diferido igual a:

$$\$ 50.000 \times 0,35 = \$ 17.500$$

La registración que corresponde efectuar es la siguiente:

| | | | |
|------------------------------|------------|--------|--|
| | 31/12/2012 | | |
| Saldo por revaluación | 17.500 | | |
| Pasivo por impuesto diferido | | 17.500 | |

Al producirse la venta del terreno hay que darlo de baja reconociendo el resultado de la operación y también debe desafectarse el saldo por revaluación transfiriéndolo a resultados no asignados.

En relación al resultado de venta, de los datos surgen los siguientes valores:

| | Contable | Impositivo |
|--------------------|---------------|---------------|
| Valor de venta | \$ 105.000,00 | \$ 105.000,00 |
| Costo computable | \$ 100.000,00 | \$ 50.000,00 |
| Resultado de venta | \$ 5.000,00 | \$ 55.000,00 |

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

Contablemente se registrará:

| | | |
|----------------------------|---------|---------|
| _____ 15/02/2013 _____ | | |
| Valores a depositar | 105.000 | |
| Terrenos | | 100.000 |
| Resultado de venta terreno | | 5.000 |
| _____ | _____ | |

A continuación, dada la política definida por XX S.A., debe transferirse el saldo por revaluación a resultados no asignados. A la fecha de venta, el mayor del Saldo por revaluación arroja los siguientes valores:

| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
|------------|---|-------------|--------------|----------------|
| 31/12/2012 | Revaluación del terreno | | \$ 50.000,00 | (\$ 50.000,00) |
| 31/12/2012 | Reconocimiento del pasivo por impuesto diferido | \$17.500,00 | | (\$ 32.500,00) |

El importe del saldo por revaluación cumple con las normas en cuanto representa el valor residual de la revaluación practicada al terreno (\$ 50.000 dado que al no depreciarse el terreno, no se ve afectado el saldo) neto del efecto de imputarle el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido.

Entonces, el asiento a efectuar es el siguiente:

| | | |
|-------------------------|--------|--------|
| _____ 15/02/2013 _____ | | |
| Saldo por revaluación | 32.500 | |
| Resultados no asignados | | 32.500 |
| _____ | _____ | |

El resultado impositivo de venta supera al contable en \$ 50.000 justamente porque el costo computable fiscal es el costo original del terreno sin considerar el incremento de valor resultante de la revaluación. Como consecuencia de ello, el impuesto a pagar correspondiente al ejercicio de la venta es mayor que el correspondería si se calculara sobre el resultado contable, en un importe igual a:

$$\begin{aligned}
 & (\text{Resultado impositivo} - \text{Resultado contable}) \times \text{Tasa del impuesto a las ganancias} \\
 = & (\$ 55.000 - \$ 5.000) \times 0,35 \\
 = & \$ 50.000 \times 0,35 \\
 = & \$ 17.500
 \end{aligned}$$

Ese mayor impuesto se ve compensado con la reversión del pasivo por impuesto diferido reconocido con la revaluación, la cual se imputa, tal como lo establecen las normas, contra el resultado del ejercicio:

| | | |
|------------------------------|--------|--------|
| _____ 15/02/2013 _____ | | |
| Pasivo por impuesto diferido | 17.500 | |
| Impuesto a las ganancias | | 17.500 |
| _____ | _____ | |

CAPÍTULO II:

Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

El Informe 2 del CENCyA a través de la pregunta/respuesta 10 brinda aclaraciones sobre el tratamiento que correspondería aplicar en el caso de que la revaluación generara una disminución del importe contable del activo revaluado, existiendo un aumento de valor anterior por revaluación. Al respecto distingue dos posibilidades que podrían darse:

1. **El importe de la disminución por revaluación es inferior al incremento de valor neto de depreciación contenido en el valor contable del activo, originado en una revaluación anterior.** En este caso, en principio la base contable sigue siendo superior a la fiscal, por lo que corresponde el mantenimiento del pasivo por impuesto diferido reconocido con la revaluación anterior que originó el aumento de valor. Sin embargo, la diferencia entre las bases disminuye, y como consecuencia de ello debe ajustarse el pasivo por impuesto diferido disminuyéndolo, siendo la contrapartida un aumento del saldo por revaluación (debido a que contra él se imputó dicho pasivo originalmente).
2. **El importe de la disminución por revaluación es superior al incremento de valor neto de depreciación contenido en el valor contable del activo, originado en una revaluación anterior.** En estas circunstancias, la base contable pasa a ser inferior a la fiscal, y corresponde:
 - a. Dar de baja el incremento residual de la revaluación anterior contenido en el importe contable del activo revaluado contra el saldo del pasivo por impuesto diferido y el saldo por revaluación hasta el límite del importe de la porción de revaluación integrante del importe contable del bien revaluado.
 - b. Imputar al resultado del ejercicio la pérdida por el excedente del importe de la disminución de valor del bien revaluado respecto del importe (aumento de valor) residual de la revaluación anterior contenido en el importe contable de dicho bien.
 - c. Imputar al resultado del ejercicio la ganancia vinculada al activo por impuesto diferido que se reconoce a partir de la aplicación de la tasa impositiva sobre la nueva diferencia temporaria.

2.2.4.3. Activos o pasivos por impuestos diferidos: su obligatoriedad

La RT 31 aprobada por la FACPCE el 25 de noviembre de 2011, incorporó, entre otras, la sección 5.11.1.1.2.7. *Tratamiento del saldo por revaluación*. En su versión original, el segundo párrafo de dicha sección contenía, en una normativa relacionada con el impuesto diferido, la siguiente aclaración: “*cuando el ente aplique ese método para contabilizar el impuesto a las ganancias*”. Dicho enunciado traía como consecuencia la posibilidad de que el reconocimiento de los efectos de la revaluación de bienes de uso sobre el impuesto a las ganancias fuera opcional. Tal posibilidad podía dar lugar a que hubiera entes que reconocieran el aumento de valor de bienes de uso mejorando su activo, pero que omitieran el pasivo por impuesto diferido correspondiente, mostrando una situación patrimonial más favorable.

La realidad era que el Proyecto N° 21 del CENCyA no contenía dicha aclaración, sino que fue agregada posteriormente al aprobarse dicho proyecto por la Junta de Gobierno, sobre la base de una observación recibida pero que no fue aceptada ni aprobada expresamente por el CENCyA en su reunión final. Justamente, la intención del CENCyA era que todas las entidades que adoptaran el modelo de la

CAPÍTULO II:

Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

revaluación obligatoriamente registrarán el activo o pasivo por impuesto diferido por la diferencia entre la base impositiva y el valor contable surgido a partir de la revaluación.

Fue a causa de la situación descrita que la Junta de Gobierno de la FACPCE emitió el 29 de junio de 2012 la resolución N° 433/12 mediante la cual modificó el segundo párrafo de la sección 5.11.1.1.2.7. de la RT 17 eliminando la aclaración referida a la aplicación del método del impuesto diferido. Además resolvió la incorporación al Informe N° 2 del CENCyA de preguntas y respuestas que trataran aclaraciones relativas al tema. El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba (CPCECba), mediante la resolución 42/12 del 25 de octubre de 2012 incorporó como norma técnica obligatoria la resolución 433/12 de la FACPCE con vigencia a partir de la fecha de emisión de esta última.

Una aclaración particular sobre este tema, y que fue motivo de modificación del Informe N° 2 del CENCyA es la relativa a entidades categorizadas como Entes Pequeños (EPEQ) que venían aplicando la dispensa de la sección 1) a) de la Resolución 360/07 de la FACPCE por la cual no aplican el método del impuesto diferido⁴⁴. El informe considera que de aplicar un EPEQ el modelo de la revaluación deberá obligatoriamente aplicar la sección 5.11.1.1.2.8. de la RT 17 y por lo tanto reconocer el activo o pasivo por impuesto diferido que tiene origen en la diferencia entre la base impositiva y el valor contable del bien tras la revaluación. Agrega que para el resto de sus activos y pasivos podrá seguir aplicando la dispensa⁴⁵.

2.2.5. Modificación a resultados de ejercicios anteriores

La RT 31 introduce una modificación al apartado b) de la sección 4.10. “*Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores*” de la RT 17. La misma consiste en considerar que el paso de aplicar el modelo del costo al modelo de la revaluación constituye una excepción a la consideración del mismo como un cambio de norma contable de medición aplicada, por lo tanto no dará lugar a la modificación de resultados de ejercicios anteriores.

2.2.6. Efectos de la introducción del modelo de revaluación sobre los saldos de revalúos técnicos

La RT 31 introduce a la RT 17 una serie de normas⁴⁶ relativas a los efectos que trae la incorporación del modelo de revaluación sobre los saldos de revalúos técnicos existentes al momento de la entrada en vigencia de dicha RT 31.

⁴⁴ CONSEJO EMISOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA (CENCyA) de la FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE). *Informe N° 2: Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “propiedades de inversión” y “activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”*. 2012. Preguntas 14 y 15, págs. 12-13.

⁴⁵ En el caso de decidir dejar de lado la dispensa y aplicar el método del impuesto diferido para el resto de sus activos y pasivos, deberá reconocer la contrapartida del impuesto diferido que se origine en las diferencias entre el valor contable y el fiscal del resto de sus activos y pasivos como un ajuste de resultados de ejercicios anteriores.

⁴⁶ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 17 – Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general*. Segunda parte, pto. 8.3.

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

La RT 17 en el punto 8.2.2. admitió que no se reconocieran saldos de impuestos diferidos por los efectos residuales de saldos de revalúos técnicos al momento en que se aplicó por primera vez. La RT 31 admite que se continúe sin reconocer los saldos de impuestos diferidos, pero en caso de hacerlo se deberá tratar como un cambio de criterio y la contrapartida será el saldo por revaluación.

Por otro lado, la norma aclara que ya sea que se adopte el modelo de revaluación para todas o algunas clases de bienes de uso, o se siga con el modelo del costo, la desafectación de los saldos por revalúos técnicos se deberá hacer según las normas aplicables al nuevo modelo de revaluación 5.11.1.1.2.6. Contabilización de la revaluación, y 5.11.1.1.2.7. Tratamiento del saldo por revaluación.

2.3. Normas de exposición

La RT 31 introduce numerosas modificaciones a las RT 9 y 11 de exposición contable. A continuación se reseñarán aquellas que guardan estrecha relación con la revaluación de bienes de uso.

Una de las modificaciones corresponde a la información complementaria que según la RT 9 debe presentarse en relación al rubro bienes de uso. Dentro de la información que generalmente se expone en el anexo de bienes de uso se agrega el ítem “revaluaciones”. Con igual sentido se modificó la RT 11. De esta manera la redacción de los apartados en cuestión ha quedado de la siguiente forma⁴⁷:

| RT 9: Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios | RT 11: Normas particulares de exposición para entes sin fines de lucro |
|---|---|
| <p>SEGUNDA PARTE Capítulo VI - Información complementaria. A.3. Bienes de uso</p> <p>Naturaleza, saldos iniciales, adiciones, revaluaciones, bajas, depreciaciones, desvalorizaciones por disminuciones de los valores recuperables, recuperos de ellas, ajustes y saldos finales de los grupos de activos que integran el rubro, separadamente para los valores originales y la depreciación acumulada.</p> <p>Dentro de cada uno de los grupos de activos, se individualizarán los importes correspondientes a los bienes incorporados mediante arrendamientos financieros.</p> | <p>SEGUNDA PARTE Capítulo VII – Información complementaria. A.4. Bienes de uso y bienes que se mantienen para obtener renta, acrecentamiento o para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio).</p> <p>Naturaleza, saldos iniciales, variaciones y saldos finales de los grupos de activos que integran este rubro, mostrando por separado los valores de origen y la depreciación acumulada y clasificando las variaciones de acuerdo con su naturaleza (altas, revaluaciones, bajas, desvalorizaciones y depreciación del periodo).</p> |

⁴⁷ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 9 – Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios*. Segunda parte, capítulo VI pto. A.3.
FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 11 – Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro*. Segunda parte, capítulo VII pto. A.4.

CAPÍTULO II:

Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

Por otro lado, en el caso de la RT 9 se incorpora dentro de la Sección C “Cuestiones Diversas” del Capítulo VI “Información complementaria” el apartado C.9. siguiente:

“C.9. Revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos)

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

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

b) indicación acerca de si la revaluación se ha practicado con personal propio o si se han utilizado los servicios de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad;

c) detalle de los métodos y las hipótesis significativas utilizadas en la estimación del valor razonable de los bienes revaluados;

d) manifestación acerca de la medida en que el valor razonable de los bienes revaluados, fue determinado por referencia a precios observables en un mercado activo, o a transacciones de mercado recientes, realizadas entre partes debidamente informadas e independientes, o si fue estimado en base a otras técnicas de medición;

e) indicación, para cada clase de bienes de uso (excepto activos biológicos) que haya sido objeto de revaluación, del importe contable que hubiera correspondido informar en el estado de situación patrimonial si no se hubiera revaluado;

f) presentación de los movimientos del Saldo por revaluación registrados durante el ejercicio, así como la indicación de que su saldo no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal;

g) en los casos en que se opte por no transferir el saldo originado por la revaluación a los resultados no asignados en función al consumo o a la baja de los activos que hayan sido motivo de una revaluación, deberá exponerse la proporción de vida útil consumida correspondiente a dichos activos y el importe que la entidad podría haber transferido a resultados no asignados a la fecha de cierre del periodo 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.”

Igualmente se modificó la sección A.4. “Bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar – Composición y evolución de los rubros, del Capítulo VII “Información complementaria”, de la Segunda Parte de la RT 11, agregando idéntico texto que el anteriormente reproducido de la RT 9, salvo por las diferencias de terminología en cuanto los resultados no asignados son denominados en los casos de entes sin fines de lucro como superávits no asignados.

Además se modificó la definición de bienes de uso de la RT 9, la cual ya fue reseñada en el punto 2.1.1. del presente capítulo, y se cambiaron las definiciones de “resultados diferidos” y “superávits diferidos” para adecuarlas a la operatoria de revaluación de bienes de uso.

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

2.4. Comparaciones con el modelo de revaluación de la NIC 16

La NIC 16: Propiedad, planta y equipo de la International Accounting Standards Board (IASB)⁴⁸ regula las cuestiones relativas a reconocimiento, medición y exposición del equivalente a bienes de uso de las normas contables argentinas de la FACPCE.

Como se expresó en el capítulo I del presente trabajo, a través de la RT 26 con las modificaciones de la RT 29 se adoptaron las NIIF para determinados entes en Argentina. De allí la importancia de conocer cómo está tratado el tema de la revaluación de bienes en las NIIF.

El modelo de revaluación introducido por la RT 31 se encuentra basado en el regulado por la NIC 16. Cabe recordar que con la RT 31 se buscó equiparar la situación de quienes continúan aplicando las normas contables argentinas de la FACPCE respecto de quienes aplican las NIIF. Por tal razón, el modelo de revaluación introducido por la RT 31 es muy parecido (prácticamente igual) al de la NIC 16.

A continuación se presenta un cuadro comparativo de los modelos de revaluación según RT 31 y NIC 16, el cual además sirve de resumen de los puntos tratados en el presente capítulo.

| | Modelo de Revaluación de la RT 31 | Modelo de Revaluación de la NIC 16 |
|---------------------------------|---|--|
| Activos calificados | Bienes de uso, excepto activos biológicos. | Elementos de propiedad, planta y equipo definidos como activos tangibles que una entidad posee para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, y que se esperan usar durante más de un período. Excluidos los mantenidos para la venta, activos biológicos vinculados a la actividad agrícola, activos para exploración y evaluación en minería, derechos y reservas minerales. |
| Obligatoriedad del modelo | Alternativo con el modelo de costo. | Alternativo con el modelo de costo. |
| Aplicación por clases de bienes | Se aplica por clases de bienes (conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones del ente). | Se aplica por clases de bienes (grupos de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones del ente). |
| Nivel de comparación | Bien por bien. | No determinado. |
| Valor revaluado | Valor razonable al momento de la revaluación. El valor razonable es el importe por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de | Valor razonable (debe poder medirse con fiabilidad) al momento de la revaluación menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. El valor razonable ⁴⁹ |

⁴⁸ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *International Accounting Standard 16 – Property, Plant and Equipment*. 2011.

⁴⁹ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *International Financial Reporting Standard 13 – Fair Value Measurement*. 2011.

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

| | | |
|--|---|--|
| | contado, realizada en condiciones de independencia mutua. | es el precio que sería recibido por la venta de un activo en una transacción ordenada entre participantes de mercado a la fecha de la medición. |
| Encargados de practicar la revaluación | Alternativamente: ❖ personal propio del ente al que corresponden los bienes objeto de la revaluación, ó ❖ tasador o especialista en valuaciones idóneo e independiente respecto del ente cuyos bienes se revalúan | No determinado. |
| Requisitos para la contabilización | Aprobación por el órgano de administración, que implica: la existencia de documentación de respaldo apropiada de la medición, política contable escrita y aprobada por la administración que describa el método o técnica de valuación, y mecanismos de monitoreo y confirmación de aplicación de dicha política. | No determinado. |
| Frecuencia de las revaluaciones | 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. | Con una regularidad suficiente que permita asegurar que el importe contable no difiere significativamente del que podría ser determinado usando el valor razonable al final de período informado. |
| Tratamiento del incremento de valor por revaluación | Se reconoce por el mayor valor un saldo por revaluación, el cual se trata como un resultado diferido. Sin embargo, si existe una desvalorización no revertida, la diferencia por revaluación se destina a revertirla, imputándose por lo tanto al resultado del ejercicio. | Se reconoce como contrapartida un resultado integral que se acumula en el patrimonio, denominado superávit de revaluación. Sin embargo, se reconocerá en el resultado del ejercicio si reversa una disminución de valor por una revaluación del mismo activo reconocida anteriormente en el resultado del período. |
| Tratamiento de la disminución de valor por revaluación | Se imputa al resultado del ejercicio, salvo que exista un saldo por revaluación en cuyo caso se imputa contra el mismo. | La disminución se reconoce en el resultado del período. Sin embargo, si existiera un superávit por revaluación en relación al activo en cuestión, entonces la disminución se debe imputar contra dicho saldo. |
| Tratamiento del saldo por revaluación | El saldo por revaluación incluido en el patrimonio neto podrá ser transferido directamente a resultados no asignados: ❖ cuando se produzca la baja del activo, ó ❖ a medida que el activo sea utilizado por la entidad, por un importe igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias del superávit de | El superávit por revaluación incluido en el patrimonio neto podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas: ❖ cuando se produzca la baja del activo, ó ❖ a medida que el activo sea utilizado por la entidad, por un importe igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias del superávit de |

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

| | | |
|---|---|--|
| | <p>revaluación a ganancias acumuladas nunca pasarán por el resultado del período.</p> <p>El saldo por revaluación deberá representar como mínimo el valor residual de la revaluación, neto del efecto de imputar contra dicho saldo por revaluación el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido.</p> <p>Mientras el saldo por revaluación permanezca como tal, no es distribuible ni capitalizable.</p> | <p>revaluación a ganancias acumuladas nunca pasarán por el resultado del período.</p> |
| Tratamiento de la depreciación acumulada | <p>Alternativamente la depreciación acumulada podrá:</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ recalcularse proporcionalmente a la revaluación que se practique sobre el importe contable de origen del bien, para que el valor residual contable del bien después de la revaluación sea igual al importe revaluado, ó ❖ eliminarse contra el valor de origen del activo, revaluando en consecuencia el importe contable neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. <p>El importe de ajuste de la depreciación acumulada integra el importe de la variación a registrar en el importe contable del bien revaluado.</p> | <p>Alternativamente la depreciación acumulada podrá:</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ recalcularse proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual al importe revaluado, ó ❖ eliminarse contra el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe neto resultante se incrementa o disminuye posteriormente hasta alcanzar el importe revaluado del activo. <p>La cuantía del ajuste de la depreciación acumulada forma parte del incremento o disminución del importe en libros del activo.</p> |
| Efectos de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias | Deben reconocerse, y se aplican las normas de los puntos 5.11.1.1.2.8. y 5.19.6.3. de la RT 17. | Se contabilizan y exponen conforme la NIC 12 Impuesto a las ganancias. |
| Exposición | <p>En la información complementaria de los estados contables deben informarse las revaluaciones de bienes de uso. Además se incluirá:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) fechas de la revaluación de cada una de las clases separadas; b) si la revaluación se ha practicado con personal propio o con tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad; c) detalle de los métodos y las hipótesis significativas utilizadas en la estimación del valor razonable de los bienes revaluados; d) manifestación acerca de la medida en que el valor razonable de los bienes revaluados, fue | <p>En los estados financieros se deberá revelar con respecto a cada clase de propiedades, planta y equipo los incrementos o disminuciones resultantes de revaluaciones.</p> <p>Además se revelará (en adición a la información requerida por la NIIF 13 sobre valor razonable):</p> <ol style="list-style-type: none"> a) fecha efectiva de la revaluación; b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente; c) para cada clase de elementos revaluados, el importe en libros que tendrían si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; d) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del período, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas. |

CAPÍTULO II:
Normas contables vigentes sobre revaluación de bienes de uso

| | | |
|--|---|--|
| | <p>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;</p> <p>e) para cada clase de bienes revaluados, el importe contable que hubiera correspondido informar en el estado de situación patrimonial si no se hubiera revaluado;</p> <p>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;</p> <p>g) en los casos en que se opte por no transferir el saldo originado por la revaluación a los resultados no asignados, deberá exponerse la proporción de vida útil consumida correspondiente a dichos activos y el importe que la entidad podría haber transferido a resultados no asignados a la fecha de cierre del periodo contable que se informa;</p> <p>h) en caso de ser requerida una aprobación por organismos de control, indicar la información correspondiente a dicha aprobación.</p> | |
|--|---|--|

Por último, cabe mencionar que el modelo de revaluación no está contemplado en las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyMES).

CAPÍTULO III

Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

CAPÍTULO III:

Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

1. Caso 1

1.1. Enunciado

Revaluadora S.A. adquiere el 01 de mayo de 20X2 una máquina en \$ 150.000 abonándola con fondos de su cuenta corriente del Banco XX, para emplearla en su actividad. Se ha determinado que dicha máquina tendrá una vida útil de 10 años y su valor de rezago al final de la misma será nulo. Su depreciación será calculada en base al método de la línea recta. Es política de la empresa computar completa la depreciación de los bienes de uso adquiridos en el ejercicio de alta, y no computar depreciación alguna en el de baja.

El órgano de administración de Revaluadora S.A. ha aprobado como política contable la aplicación del modelo de revaluación sólo para la clase de bienes “maquinarias” la cual está integrada sólo por la adquirida en mayo de 20X2. Se ha establecido que:

- ❖ las revaluaciones serán efectuadas con personal propio;
- ❖ la depreciación acumulada será recalculada proporcionalmente a la revaluación practicada;
- ❖ el saldo por revaluación que se pueda llegar a originar será enviado a resultados no asignados a medida que se consume el bien revaluado, y cuando se produzca su baja, sea por disposición, retiro o cualquier otro motivo.

Al 31 de diciembre de 20X2, fecha de cierre de ejercicio, el personal de la empresa que tiene a su cargo la revaluación de la máquina ha determinado que el valor de mercado por la venta al contado de máquinas sin uso equivalentes en capacidad de servicio a la que se pretende revaluar es igual a \$ 200.000.

Al 31 de diciembre de 20X3, de las evaluaciones hechas por personal propio surge que el importe contable de la máquina no difiere significativamente del valor razonable a la fecha.

Al cierre de ejercicio de 20X4 el personal interno de Revaluadora S.A. determina, luego de relevar y analizar información en relación al valor razonable de la máquina, un valor revaluado igual a \$ 90.000, procediéndose a efectuar la revaluación correspondiente.

Finalmente el 15 de marzo de 20X5 se vende la máquina en \$ 95.000 cobrándose mediante cheque.

Otros datos:

En ningún ejercicio, el importe contable en libros del bien excede el valor recuperable.

La tasa de impuesto a las ganancias es la correspondiente al 35%.

Se pide: desarrollar el tratamiento contable de la maquinaria conforme las normas contables vigentes.

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

1.2. Resolución

Ejercicio finalizado el 31/12/20X2

Adquisición de la máquina

- ❖ Fecha: 01 mayo de 20X2
- ❖ Importe de compra: \$ 150.000
- ❖ Forma de pago: de contado con fondos de la cuenta corriente del Banco XX

El asiento contable correspondiente es:

| | | | |
|-------------|---------------------------|---------|---------|
| | 01/05/20X2 | | |
| Maquinarias | | 150.000 | |
| | Banco XX cuenta corriente | | 150.000 |
| <hr/> | | | |

Depreciación del ejercicio

- ❖ Valor de origen de la máquina: \$ 150.000
- ❖ Valor de rezago: \$ 0
- ❖ Vida útil: 10 años
- ❖ Método de depreciación: línea recta
- ❖ Política contable: se deprecia completo el ejercicio de alta

A partir de los datos anteriores la depreciación del ejercicio resulta ser la siguiente:

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Valor de origen} - \text{Valor de rezago}}{\text{Vida útil}} = \frac{150.000}{10} = 15.000$$

El asiento contable es:

| | | | |
|----------------------------|------------------------------------|--------|--------|
| | 31/12/20X2 | | |
| Depreciación del ejercicio | | 15.000 | |
| | Depreciación acumulada maquinarias | | 15.000 |
| <hr/> | | | |

Revaluación

Al 31 de diciembre de 20X2, fecha de cierre de ejercicio, el personal de la empresa que tiene a su cargo la revaluación de la máquina ha determinado que el valor de mercado por la venta al contado de máquinas sin uso equivalentes en capacidad de servicio a la que se pretende revaluar es igual a \$ 200.000.

Como el valor relevado corresponde a máquinas nuevas, hay que ajustarlo para llevarlo a un valor equivalente al de la máquina usada. Para ello se determina la depreciación, considerando que se mantienen los siguientes supuestos, a los que se agregan los datos nuevos:

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

- ❖ Valor de origen de la máquina: \$ 200.000
- ❖ Valor de rezago: \$ 0
- ❖ Vida útil: 10 años
- ❖ Método de depreciación: línea recta
- ❖ Política contable: se deprecia completo el ejercicio de alta

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Valor de origen} - \text{Valor de rezago}}{\text{Vida útil}} = \frac{200.000}{10} = 20.000$$

Por lo tanto, el valor revaluado resulta ser:

$$\begin{aligned} \text{Valor revaluado} &= \text{Valor de mercado por venta al contado} - \text{Depreciación acumulada} \\ &= \quad \quad \quad \$ 200.000 \quad \quad \quad - \quad \quad \quad \$ 20.000 \\ &= \quad \quad \quad \$ 180.000 \end{aligned}$$

Determinado el valor revaluado, hay que compararlo con el valor contable en libros de la máquina:

| | | |
|----------------------------|-----------------------|-------------|
| Valor revaluado | _____ | \$ 180.000 |
| Valor contable en libros | | |
| | Valor de origen _____ | \$ 150.000 |
| | Deprec. Acum. _____ | (\$ 15.000) |
| | Neto _____ | \$ 135.000 |
| Diferencia por revaluación | _____ | \$ 45.000 |

Las normas contables establecen en el punto 5.11.1.1.2.6. de la RT 17 que cuando se incrementa el importe contable de un bien de uso como consecuencia de una revaluación, en la primera oportunidad que se adopta el criterio, el aumento se debe acreditar a una cuenta denominada “Saldo por revaluación” integrante del patrimonio neto expuesta en el rubro “Resultados diferidos”.

Por otro lado, debe recalcularse proporcionalmente (porque así fue definida la política contable del ente) los valores de origen y de depreciación acumulada de la máquina, para que el neto resultante sea igual al valor revaluado.

Entonces, para el recálculo en prime lugar se calcula el porcentaje de variación:

$$\frac{\text{Valor revaluado} - \text{Valor contable en libros}}{\text{Valor contable en libros}} \times 100 = \frac{\text{Diferencia por revaluación}}{\text{Valor contable en libros}} \times 100$$

$$\text{Porcentaje de variación} = \frac{45.000}{135.000} \times 100 = 33,33\%$$

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Valor de origen recalculado = $150.000 \times (1 + 0,3333) = 200.000 \rightarrow$ Ajuste = 50.000

Deprec. acum. recalculada = $15.000 \times (1 + 0,3333) = 20.000 \rightarrow$ Ajuste = 5.000

Entonces, el asiento que corresponde efectuar es el siguiente:

| | | | |
|-------------|------------------------------------|--------|--------|
| | 31/12/20X2 | | |
| Maquinarias | | 50.000 | |
| | Depreciación acumulada maquinarias | | 5.000 |
| | Saldo por revaluación | | 45.000 |

Efectos de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias

La revaluación no está admitida en las normas del impuesto a las ganancias. Como consecuencia de ello se origina una diferencia entre la base contable y la base fiscal sobre la que se determina el impuesto a las ganancias. Analizando el caso particular de la máquina cuyo valor aumentó como consecuencia de la revaluación, en un futuro, a medida que se vaya depreciando contablemente, la mayor depreciación por el efecto de la revaluación no podrá ser deducida fiscalmente, lo cual provocará que el impuesto a pagar sobre el resultado impositivo será mayor que el que correspondería si se determinara sobre el resultado contable. Es por esta razón que en este caso se debe reconocer un pasivo por impuesto diferido (suponiendo que se cumplen las condiciones que permiten dicho reconocimiento, según las normas contables profesionales vigentes).

De este modo, se puede hacer el siguiente análisis:

Valor contable de la máquina

| | |
|-----------------|-------------|
| Valor de origen | \$ 200.000 |
| Deprec. Acum. | (\$ 20.000) |
| Neto | \$ 180.000 |

Valor impositivo de la máquina

| | |
|-----------------|-------------|
| Valor de origen | \$ 150.000 |
| Deprec. Acum. | (\$ 15.000) |
| Neto | \$ 135.000 |

| | |
|------------|-----------|
| Diferencia | \$ 45.000 |
|------------|-----------|

A partir de tal diferencia, y sabiendo que la tasa del impuesto a las ganancias es la correspondiente al 35%, entonces:

Pasivo por impuesto diferido = $\$ 45.000 \times 0,35 = \$ 15.750$

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Como la diferencia está vinculada con el saldo por revaluación, entonces el pasivo por impuesto diferido, tal como lo establecen las normas, se imputa contra dicho saldo:

| | | | | |
|------------------------------|------------|--|--------|--------|
| | 31/12/20X2 | | | |
| Saldo por revaluación | | | 15.750 | |
| Pasivo por impuesto diferido | | | | 15.750 |
| | | | | |

Los mayores de las cuentas de interés a la fecha de cierre de ejercicio son los siguientes:

| Maquinarias | | | | |
|-------------|------------------------|---------|-------|---------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 01/05/20X2 | Adquisición maquinaria | 150.000 | | 150.000 |
| 31/12/20X2 | Revaluación | 50.000 | | 200.000 |

| Depreciación acumulada maquinarias | | | | |
|------------------------------------|----------------------------|------|--------|----------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Depreciación del ejercicio | | 15.000 | (15.000) |
| 31/12/20X2 | Revaluación | | 5.000 | (20.000) |

| Saldo por revaluación | | | | |
|-----------------------|--|--------|--------|----------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Revaluación maquinaria | | 45.000 | (45.000) |
| 31/12/20X2 | Constitución de pasivo por impuesto diferido | 15.750 | | (29.250) |

| Pasivo por impuesto diferido | | | | |
|------------------------------|--|------|--------|----------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Constitución de pasivo por impuesto diferido | | 15.750 | (15.750) |

Ejercicio finalizado el 31/12/20X3

Depreciación del ejercicio

Se procede a calcular la depreciación del presente ejercicio correspondiente a la maquinaria. Para ello hay que tener en cuenta los cambios que se produjeron en el valor depreciable como consecuencia de la revaluación.

$$\begin{aligned}
 \text{Valor depreciable} &= \text{Valor de origen revaluado} - \text{Depreciaciones acumuladas} \\
 &= \quad 200.000 \quad - \quad 20.000 \\
 &= \quad 180.000
 \end{aligned}$$

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

La vida útil restante a tener en cuenta para el cálculo es 9 años.

Con estas modificaciones más los supuestos que se establecieron en relación a la política de depreciaciones, surge que la depreciación contable del ejercicio es:

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Valor depreciable}}{\text{Vida útil}} = \frac{180.000}{9} = 20.000$$

Por lo que el asiento que corresponde efectuar es el siguiente:

| | | |
|------------------------------------|------------|--------|
| | 31/12/20X3 | |
| Depreciación del ejercicio | | 20.000 |
| Depreciación acumulada maquinarias | | 20.000 |

Cabe aclarar (dado que será útil tenerlo en cuenta en el apartado siguiente) que la depreciación a los fines del impuesto a las ganancias se calcula sobre el valor original de la maquinaria, es decir \$ 150.000. Por lo tanto la depreciación que se reconoce fiscalmente es de \$ 15.000 (150.000 / 10).

Revaluación

El personal propio de Revaluadora S.A. ha evaluado el valor razonable a la fecha de cierre de ejercicio y lo ha comparado con el importe contable de la máquina, de lo cual han concluido que el primero no difiere significativamente del segundo. Por lo tanto no se lleva a cabo revaluación alguna en el presente ejercicio, tal como lo admite 5.11.1.1.2.3. dadas las condiciones que rodean el caso.

Tratamiento del pasivo por impuesto diferido

Tras ser determinada la depreciación, se produce una modificación en los valores contable e impositivo de la maquinaria, lo cual afecta la medición del pasivo por impuesto diferido reconocido tras la revaluación. En particular, ante el mayor impuesto que corresponde pagar debido a que la depreciación impositiva es menor que la contable por no ser reconocida fiscalmente la revaluación, corresponde practicar la reversión del pasivo por impuesto diferido contra el resultado del ejercicio. Esto permitirá compensar el mayor impuesto que se debe afrontar en el ejercicio por la falta de reconocimiento de la revaluación en las normas del impuesto a las ganancias.

Del análisis de la situación es posible arribar a lo siguiente:

Valor contable de la máquina

| | |
|-----------------------|-------------|
| Valor de origen _____ | \$ 200.000 |
| Deprec. Acum. _____ | (\$ 40.000) |
| Neto _____ | \$ 160.000 |

Valor impositivo de la máquina

| | |
|-----------------------|-------------|
| Valor de origen _____ | \$ 150.000 |
| Deprec. Acum. _____ | (\$ 30.000) |
| Neto _____ | \$ 120.000 |

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

| | |
|---------------------------|------------|
| Diferencia actual _____ | \$ 40.000 |
| Diferencia anterior _____ | \$ 45.000 |
| Variación _____ | (\$ 5.000) |

Por lo que se produjo una disminución de \$ 5.000 en la diferencia entre el valor contable y el impositivo de la máquina. Estos \$ 5.000 surgen de la diferencia entre la depreciación contable de \$ 20.000 y la impositiva de \$ 15.000, que corresponden al ejercicio bajo análisis.

Anteriormente se reconoció un pasivo por impuesto diferido equivalente a $45.000 \times 35\%$, es decir \$ 15.750. De acuerdo a la diferencia actual por \$ 40.000 el importe del pasivo por impuesto diferido debería ser $40.000 \times 35\%$, o sea \$ 14.000. Por lo tanto debe disminuirse dicho pasivo en $15.750 - 14.000$, es decir \$ 1.750 resultado al que también se arriba si se aplica la tasa del impuesto a las ganancias sobre la diferencia de depreciación de \$ 5.000:

$$\text{Ajuste del pasivo por impuesto diferido} = \$ 5.000 \times 0,35 = \$ 1.750$$

Las normas del punto 5.11.1.1.2.8. de la RT 17 establecen que la disminución del pasivo por impuesto diferido a causa de la reversión de las diferencias que le dieron origen, se imputa contra el resultado del ejercicio. De esta forma se compensa el mayor impuesto corriente. Por lo tanto el asiento es:

| | | |
|------------------------------|-------|-------|
| _____ 31/12/20X3 _____ | | |
| Pasivo por impuesto diferido | 1.750 | |
| Impuesto a las ganancias | | 1.750 |
| _____ | | _____ |

Tratamiento del saldo por revaluación

En Revaluadora S.A. se ha decidido que el saldo por revaluación se transfiera a resultados no asignados (RNA) a medida que se vaya consumiendo el activo revaluado vía depreciación.

Las normas contables del punto 5.11.1.1.2.7. de la RT 17 prescriben que en ese caso el importe a transferir del saldo por revaluación 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. Además las normas del punto 5.11.1.1.2.8. de la RT 17 establecen que las transferencias del saldo por revaluación a resultados no asignados deben efectuarse netas del correspondiente efecto del impuesto diferido.

Entonces:

| | |
|---|-----------|
| Depreciación contable sobre valor revaluado _____ | \$ 20.000 |
| Depreciación contable sobre valor original _____ | \$ 15.000 |
| Diferencia _____ | \$ 5.000 |

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Pasivo por impuesto diferido
vinculado al efecto de la depreciación _____ \$ 1.750

Saldo por revaluación a transferir a RNA _____ \$ 3.250

El asiento contable es:

| | | |
|-------------------------|------------|-------|
| | 31/12/20X3 | |
| Saldo por revaluación | 3.250 | |
| Resultados no asignados | | 3.250 |

Tal como se observa, el saldo por revaluación nunca pasa por el resultado del ejercicio. Una vez que ha sido transferido a resultados no asignados puede distribuirse o capitalizarse pero sólo por el importe transferido.

Finalmente, se presentan a continuación los mayores con los saldos al 31/12/20X3 de las cuentas relevantes al tema:

| Maquinarias | | | | |
|-------------|------------------------|---------|-------|---------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 01/05/20X2 | Adquisición maquinaria | 150.000 | | 150.000 |
| 31/12/20X2 | Revaluación | 50.000 | | 200.000 |

| Depreciación acumulada maquinarias | | | | |
|------------------------------------|----------------------------|------|--------|----------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Depreciación del ejercicio | | 15.000 | (15.000) |
| 31/12/20X2 | Revaluación | | 5.000 | (20.000) |
| 31/12/20X3 | Depreciación del ejercicio | | 20.000 | (40.000) |

| Saldo por revaluación | | | | |
|-----------------------|---|--------|--------|----------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Revaluación maquinaria | | 45.000 | (45.000) |
| 31/12/20X2 | Constitución de pasivo por impuesto diferido | 15.750 | | (29.250) |
| 31/12/20X3 | Transferencia del saldo por revaluación a res. no asignados | 3.250 | | (26.000) |

| Pasivo por impuesto diferido | | | | |
|------------------------------|--|-------|--------|----------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Constitución de pasivo por impuesto diferido | | 15.750 | (15.750) |
| 31/12/20X3 | Reversión del pasivo por depreciación del activo revaluado | 1.750 | | (14.000) |

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Ejercicio finalizado el 31/12/20X4

Depreciación del ejercicio

Dado que no se produjo revaluación en el ejercicio anterior el valor depreciable no ha sufrido cambios; tampoco se modificó la vida útil. Por lo tanto el importe de depreciación del ejercicio es el mismo del ejercicio pasado: \$ 20.000. La registración contable es:

| 31/12/20X4 | |
|------------------------------------|--------|
| Depreciación del ejercicio | 20.000 |
| Depreciación acumulada maquinarias | 20.000 |

Por otro lado, la depreciación computable fiscalmente sigue siendo aquella basado en el costo original, siendo entonces igual a \$ 15.000.

Tratamiento del pasivo por impuesto diferido

Tal como sucedió en el ejercicio anterior, tras ser determinada la depreciación, se produce una modificación en los valores contable e impositivo de la maquinaria, lo cual afecta la medición del pasivo por impuesto diferido reconocido tras la revaluación.

Del análisis de la situación es posible arribar a lo siguiente:

Valor contable de la máquina

| | |
|-----------------------|-------------|
| Valor de origen _____ | \$ 200.000 |
| Deprec. Acum. _____ | (\$ 60.000) |
| Neto _____ | \$ 140.000 |

Valor impositivo de la máquina

| | |
|-----------------------|-------------------|
| Valor de origen _____ | \$ 150.000 |
| Deprec. Acum. _____ | (\$ 45.000) |
| Neto _____ | <u>\$ 105.000</u> |

Diferencia actual _____ \$ 35.000

Diferencia anterior _____ \$ 40.000

Variación _____ (\$ 5.000)

Por lo que se produjo una disminución de \$ 5.000 en la diferencia entre el valor contable y el impositivo de la máquina. Estos \$ 5.000 surgen de la diferencia entre la depreciación contable de \$ 20.000 y la impositiva de \$ 15.000, que corresponden al ejercicio bajo análisis.

Siguiendo el razonamiento planteado en el ejercicio anterior, surge que:

$$\text{Ajuste del pasivo por impuesto diferido} = \$ 5.000 \times 0,35 = \$ 1.750$$

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Las normas del punto 5.11.1.1.2.8. de la RT 17 establecen que la disminución del pasivo por impuesto diferido a causa de la reversión de las diferencias que le dieron origen, se imputa contra el resultado del ejercicio. De esta forma se compensa el mayor impuesto corriente. Por lo tanto el asiento es:

| 31/12/20X4 | | |
|------------------------------|-------|-------|
| Pasivo por impuesto diferido | 1.750 | |
| Impuesto a las ganancias | | 1.750 |
| | | |

Tratamiento del saldo por revaluación

En Revaluadora S.A. se ha decidido que el saldo por revaluación se transfiera a resultados no asignados (RNA) a medida que se vaya consumiendo el activo revaluado vía depreciación.

Las normas contables del punto 5.11.1.1.2.7. de la RT 17 prescriben que en ese caso el importe a transferir del saldo por revaluación 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. Además las normas del punto 5.11.1.1.2.8. de la RT 17 establecen que las transferencias del saldo por revaluación a resultados no asignados deben efectuarse netas del correspondiente efecto del impuesto diferido.

Entonces:

| | | |
|---|-----------|-----------|
| Depreciación contable sobre valor revaluado _____ | \$ 20.000 | |
| Depreciación contable sobre valor original _____ | | \$ 15.000 |
| Diferencia _____ | | \$ 5.000 |
| Pasivo por impuesto diferido vinculado al efecto de la depreciación _____ | \$ 1.750 | |
| Saldo por revaluación a transferir a RNA _____ | | \$ 3.250 |

El asiento contable es:

| 31/12/20X4 | | |
|-------------------------|-------|-------|
| Saldo por revaluación | 3.250 | |
| Resultados no asignados | | 3.250 |
| | | |

Revaluación

Al cierre de ejercicio de 20X4 el personal interno de Revaluadora S.A. determina, luego de relevar y analizar información en relación al valor razonable de la máquina, un valor revaluado igual a \$ 90.000, procediéndose a efectuar la revaluación correspondiente.

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Determinado el valor revaluado, hay que compararlo con el valor contable en libros de la máquina:

| | |
|----------------------------------|-------------|
| Valor revaluado _____ | \$ 90.000 |
| Valor contable en libros | |
| Valor de origen _____ | \$ 200.000 |
| Deprec. Acum. _____ | (\$ 60.000) |
| Neto _____ | \$ 140.000 |
| Diferencia por revaluación _____ | (\$ 50.000) |

Las normas contables del punto 5.11.1.1.2.6. de la RT 17 establecen que cuando disminuye el importe contable de un bien de uso como consecuencia de una revaluación, la disminución se imputará como un débito al saldo por revaluación y el remanente, si hubiere será reconocido en el resultado del ejercicio. Además aclara que el débito al saldo por revaluación no podrá superar el monto de la revaluación neta de su depreciación, contenido en el importe contable del correspondiente activo. También deberá tenerse en cuenta el pasivo por impuesto diferido reconocido por la revaluación.

Para determinar cómo se trata la disminución de valor cabe hacer las siguientes consideraciones:

- ❖ Con la primera revaluación se produjo un incremento de valor de la maquinaria por \$ 45.000, imputado a la cuenta saldo por revaluación.
- ❖ Además se reconoció un pasivo por impuesto diferido por \$ 15.750 que se imputó contra el saldo por revaluación de \$ 45.000, quedando un valor neto de \$ 29.250.
- ❖ Por otro lado, parte del saldo por revaluación fue transfiriéndose a resultados no asignados al ritmo del consumo del activo revaluado vía depreciación. En el ejercicio finalizado el 31/12/20X3 así como también el que se está analizando se transfirió un importe, neto del efecto del pasivo por impuesto diferido correspondiente, igual a \$ 3.250.
- ❖ De todo lo anterior resulta que el saldo por revaluación a la fecha asciende a \$ 22.750, importe contra el cual se imputará la disminución de valor.
- ❖ Al producirse la disminución de valor de la maquinaria, el valor contable de \$ 90.000 resulta inferior al valor impositivo de \$ 105.000. A partir de esta situación, no se justifica que siga manteniéndose el pasivo por impuesto diferido vinculado a la primera revaluación. Más bien, y tal como se analizará más adelante, el hecho que la base impositiva resulte mayor a la contable da lugar al reconocimiento de un activo por impuesto diferido.
- ❖ Entonces, la disminución de valor por \$ 50.000 se imputa contra el saldo por revaluación por \$ 22.750, el saldo del pasivo por impuesto diferido vinculado a dicho saldo por revaluación por \$ 12.250, y la diferencia restante de \$ 15.000 se envía al resultado del ejercicio.

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Por otro lado, debe recalcularse proporcionalmente (porque así fue definida la política contable del ente) los valores de origen y de depreciación acumulada de la máquina, para que el neto resultante sea igual al valor revaluado.

Entonces, para el recálculo en primer lugar se calcula el porcentaje de variación:

$$\frac{\text{Valor revaluado} - \text{Valor contable en libros}}{\text{Valor contable en libros}} \times 100 = \frac{\text{Diferencia por revaluación}}{\text{Valor contable en libros}} \times 100$$

$$\text{Porcentaje de variación} = -\frac{50.000}{140.000} \times 100 = -35,71\%$$

$$\text{Valor de origen recalculado} = 200.000 \times (1 - 0,3571) = 128.571 \rightarrow \text{Ajuste} = - 71.429$$

$$\text{Deprec. acum. recalculada} = 60.000 \times (1 - 0,3571) = 38.571 \rightarrow \text{Ajuste} = - 21.429$$

Entonces, el asiento que corresponde efectuar es el siguiente:

| | 31/12/20X4 |
|------------------------------------|------------|
| Saldo por revaluación | 22.750 |
| Pasivo por impuesto diferido | 12.250 |
| Resultado negativo por revaluación | 15.000 |
| Depreciación acumulada maquinarias | 21.429 |
| Maquinarias | 71.429 |

Efectos de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias

Al no estar admitida la revaluación en las normas del impuesto a las ganancias se origina una diferencia entre la base contable y la base fiscal sobre la que se determina el impuesto a las ganancias. Analizando el caso particular de la máquina cuyo valor disminuyó como consecuencia de la revaluación, en un futuro, a medida que se vaya depreciando, la depreciación impositiva será mayor que la contable, por lo tanto mayor será la deducción impositiva y menor el impuesto a pagar en comparación con el que correspondería si dicho impuesto se determinara en base a los resultados contables. Igualmente, si por ejemplo si la maquinaria se diera de baja en un futuro por venta, el valor de la máquina a deducir para determinar el resultado de venta sería mayor en el aspecto impositivo, por ende menor el resultado de venta y con ello menos impuesto a pagar que el que se determinaría si se calculase en base al resultado contable. Por lo tanto, en este caso corresponde reconocer un activo por impuesto diferido (suponiendo que se cumplen las condiciones que permiten dicho reconocimiento, según las normas contables profesionales vigentes).

De este modo, se puede hacer el siguiente análisis:

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Valor contable de la máquina

Valor de origen _____ \$ 128.571
Deprec. Acum. _____ (\$ 38.571)
Neto _____ \$ 90.000

Valor impositivo de la máquina

Valor de origen _____ \$ 150.000
Deprec. Acum. _____ (\$ 45.000)
Neto _____ \$ 105.000

Diferencia _____ (\$ 15.000)⁵⁰

Entonces, partiendo de la diferencia de \$ 15.000, y sabiendo que la tasa del impuesto a las ganancias es la correspondiente al 35%, surge que:

$$\text{Activo por impuesto diferido} = \$ 15.000 \times 0,35 = \$ 5.250$$

La contrapartida del activo reconocido es un resultado del ejercicio, por lo que el asiento a registrar es:

| | | |
|------------------------------|------------|-------|
| | 31/12/20X4 | |
| Activo por impuesto diferido | 5.250 | |
| Impuesto a las ganancias | | 5.250 |

Los mayores de las cuentas relevantes al cierre de ejercicio son:

| Maquinarias | | | | |
|-------------|------------------------|---------|--------|---------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 01/05/20X2 | Adquisición maquinaria | 150.000 | | 150.000 |
| 31/12/20X2 | Revaluación | 50.000 | | 200.000 |
| 31/12/20X4 | Revaluación | | 71.429 | 128.571 |

| Depreciación acumulada maquinarias | | | | |
|------------------------------------|----------------------------|--------|--------|----------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Depreciación del ejercicio | | 15.000 | (15.000) |
| 31/12/20X2 | Recálculo por revaluación | | 5.000 | (20.000) |
| 31/12//20X3 | Depreciación del ejercicio | | 20.000 | (40.000) |
| 31/12/20X4 | Depreciación del ejercicio | | 20.000 | (60.000) |
| 31/12/20X4 | Recálculo por revaluación | 21.429 | | (38.571) |

⁵⁰ Podría compararse esta diferencia con la surgida de la última comparación efectuada con anterioridad la cual era de 35.000. La variación sería igual a $-15.000 - 35.000 = -50.000$. El efecto impositivo sería equivalente a $50.000 \times 0,35 = 17.500$. Al ser esta una variación total, incluye la porción correspondiente al pasivo por impuesto diferido que corresponda cancelar ya que la base contable resulta inferior a la impositiva. Entonces, de los \$ 17.500, \$ 12.250 corresponden a la cancelación del pasivo por impuesto diferido, y los \$ 5.250 constituyen el importe por el que se reconoce el activo por impuesto diferido.

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

| Saldo por revaluación | | | | |
|------------------------------|---|--------|--------|----------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Revaluación maquinaria | | 45.000 | (45.000) |
| 31/12/20X2 | Constitución de pasivo por impuesto diferido | 15.750 | | (29.250) |
| 31/12/20X3 | Transferencia del saldo por revaluación a res. no asignados | 3.250 | | (26.000) |
| 31/12/20X4 | Transferencia del saldo por revaluación a res. no asignados | 3.250 | | (22.750) |
| 31/12/20X4 | Revaluación maquinaria | 22.750 | | 0 |

| Pasivo por impuesto diferido | | | | |
|-------------------------------------|--|--------|--------|----------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Constitución de pasivo por impuesto diferido | | 15.750 | (15.750) |
| 31/12/20X3 | Reversión del pasivo por depreciación del activo revaluado | 1.750 | | (14.000) |
| 31/12/20X4 | Reversión del pasivo por depreciación del activo revaluado | 1.750 | | (12.250) |
| 31/12/20X4 | Cancelación por revaluación de maquinaria | 12.250 | | 0 |

| Activo por impuesto diferido | | | | |
|-------------------------------------|---|-------|-------|-------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X4 | Constitución del activo por impuesto diferido | 5.250 | | 5.250 |

| Resultado negativo por revaluación | | | | |
|---|-------------|--------|-------|--------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X4 | Revaluación | 15.000 | | 15.000 |

Ejercicio finalizado el 31/12/20X5

Venta de la maquinaria

El 15 de marzo de 2005 se efectúa la venta de la maquinaria en \$ 95.000, cobrándose con cheque.

Es política de la empresa no depreciar los bienes de uso en el año de baja, por lo tanto no se hace ningún cálculo ni registro relativo a depreciaciones.

En cambio sí corresponde registrar la venta de la maquinaria.

A partir de los valores existentes en libros y los datos relativos a la venta se puede arribar a lo siguiente:

Valor de venta _____ \$ 95.000

Valor contable de la máquina

Valor de origen _____ \$ 128.571

Deprec. Acum. _____ (\$ 38.571)

Neto _____ \$ 90.000

Resultado de venta (Ganancia) _____ \$ 5.000

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Teniendo en cuenta lo expresado anteriormente, surge el siguiente asiento a registrar:

| | | |
|------------------------------------|--|---------|
| 15/03/20X5 | | |
| Valores a depositar | | 95.000 |
| Depreciación acumulada maquinarias | | 38.571 |
| Maquinarias | | 128.571 |
| Resultado de venta bienes de uso | | 5.000 |
| | | |

Tratamiento del activo por impuesto diferido

En el ejercicio de la venta se produce la reversión de la diferencia que dio lugar al reconocimiento del activo por impuesto diferido.

El resultado de venta impositivo se determina considerando el valor impositivo de la maquinaria:

Valor de venta _____ \$ 95.000

Valor impositivo de la máquina

| | |
|-----------------------|-------------|
| Valor de origen _____ | \$ 150.000 |
| Deprec. Acum. _____ | (\$ 45.000) |
| Neto _____ | \$ 105.000 |

Resultado de venta impositivo (pérdida) _____ (\$ 10.000)

Resultado de venta contable (ganancia) _____ \$ 5.000

Diferencia _____ (\$ 15.000)

Tal diferencia de \$ 15.000 es la correspondiente a la diferencia entre el valor contable de la máquina (\$ 90.000) y el valor impositivo (\$105.000).

Por lo tanto, el mayor valor impositivo de la maquinaria implica una mayor deducción al determinar el resultado de la venta, y por lo tanto menor el impuesto a pagar en relación al que correspondería si se determinase este último sobre la base del resultado de venta contable (advértase que el resultado impositivo resulta en un quebranto, mientras que el contable en una ganancia).

Corresponde acreditar el activo por impuesto diferido por un importe equivalente al que resulta de aplicar a los \$ 15.000 la alícuota del impuesto a las ganancias del 35%, resultado igual a \$ 5.250, el cual justamente es el saldo que tiene dicho activo en libros.

Entonces el asiento a registrar es:

| | | |
|------------------------------|--|-------|
| 15/03/20X5 | | |
| Impuesto a las ganancias | | 5.250 |
| Activo por impuesto diferido | | 5.250 |
| | | |

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

De esta manera, todas las cuentas vinculadas a la maquinaria (por depreciaciones, revaluaciones, activos y pasivos por impuesto diferido) quedan canceladas:

| Maquinarias | | | | |
|--------------------|------------------------|-------------|--------------|--------------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 01/05/20X2 | Adquisición maquinaria | 150.000 | | 150.000 |
| 31/12/20X2 | Revaluación | 50.000 | | 200.000 |
| 31/12/20X4 | Revaluación | | 71.429 | 128.571 |
| 15/03/20X5 | Venta maquinaria | | 128.571 | 0 |

| Depreciación acumulada maquinarias | | | | |
|---|----------------------------|-------------|--------------|--------------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Depreciación del ejercicio | | 15.000 | (15.000) |
| 31/12/20X2 | Recálculo por revaluación | | 5.000 | (20.000) |
| 31/12/20X3 | Depreciación del ejercicio | | 20.000 | (40.000) |
| 31/12/20X4 | Depreciación del ejercicio | | 20.000 | (60.000) |
| 31/12/20X4 | Recálculo por revaluación | 21.429 | | (38.571) |
| 15/03/20X5 | Venta maquinaria | 38.571 | | 0 |

| Activo por impuesto diferido | | | | |
|-------------------------------------|---|-------------|--------------|--------------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X4 | Constitución del activo por impuesto diferido | 5.250 | | 5.250 |
| 15/03/20X5 | Reversión del activo por venta de la maquinaria | | 5.250 | 0 |

2. CASO 2

2.1. Enunciado

Sobre la base de los datos enunciados en el Caso 1, desarrollar de acuerdo a las normas contables vigentes el tratamiento contable que hubiese correspondido efectuar si:

- ❖ Al 31 de diciembre de 2002 se hubiese determinado un valor revaluado de \$ 100.000.
- ❖ Al 31 de diciembre de 2003 el valor revaluado hubiese ascendido a \$ 130.000.
- ❖ Al 1 de febrero de 2004 se hubiese efectuado la venta de la maquinaria en \$ 135.000 cobrándose con cheque.

2.2. Resolución

Ejercicio finalizado el 31/12/20X2

Adquisición de la máquina

No hay diferencias en el tratamiento respecto del caso 1. Por lo tanto se remite a la resolución correspondiente al mismo.

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Depreciación del ejercicio

No hay diferencias en el tratamiento respecto del caso 1. Por lo tanto se remite a la resolución correspondiente al mismo.

Revaluación

Determinado el valor revaluado en \$ 100.000, hay que compararlo con el valor contable en libros de la máquina:

| | |
|----------------------------------|-------------|
| Valor revaluado _____ | \$ 100.000 |
| Valor contable en libros | |
| Valor de origen _____ | \$ 150.000 |
| Deprec. Acum. _____ | (\$ 15.000) |
| Neto _____ | \$ 135.000 |
| Diferencia por revaluación _____ | (\$ 35.000) |

Las normas contables del punto 5.11.1.1.2.6. de la RT 17 establecen que cuando se reduce el importe contable de un bien de uso como consecuencia de una revaluación, en la primera oportunidad que se adopta el criterio, la disminución debe reconocerse en el resultado del ejercicio.

Por otro lado, debe recalcularse proporcionalmente (porque así fue definida la política contable del ente) los valores de origen y de depreciación acumulada de la máquina, para que el neto resultante sea igual al valor revaluado.

Entonces, para el recálculo en primer lugar se calcula el porcentaje de variación:

$$\frac{\text{Valor revaluado} - \text{Valor contable en libros}}{\text{Valor contable en libros}} \times 100 = \frac{\text{Diferencia por revaluación}}{\text{Valor contable en libros}} \times 100$$

$$\text{Porcentaje de variación} = \frac{-35.000}{135.000} \times 100 = -25,92\%$$

$$\text{Valor de origen recalculado} = 150.000 \times (1 - 0,2592) = 111.111 \rightarrow \text{Ajuste} = -38.889$$

$$\text{Deprec. acum. recalculada} = 15.000 \times (1 - 0,2592) = 11.111 \rightarrow \text{Ajuste} = -3.889$$

Entonces, el asiento que corresponde efectuar es el siguiente:

| | | |
|------------------------------------|--------|--------|
| _____ 31/12/20X2 _____ | | |
| Depreciación acumulada maquinarias | 3.889 | |
| Resultado negativo por revaluación | 35.000 | |
| Maquinarias | | 38.889 |
| _____ | | _____ |

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Efectos de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias

La revaluación no está admitida en las normas del impuesto a las ganancias. Como consecuencia de ello se origina una diferencia entre la base contable y la base fiscal sobre la que se determina el impuesto a las ganancias. Analizando el caso particular de la máquina cuyo valor disminuyó como consecuencia de la revaluación, en un futuro, a medida que se vaya depreciando, la depreciación impositiva será mayor que la contable, por lo tanto mayor será la deducción impositiva y menor el impuesto a pagar en comparación con el que correspondería si dicho impuesto se determinara en base a los resultados contables. Por lo tanto, en este caso corresponde reconocer un activo por impuesto diferido (suponiendo que se cumplen las condiciones que permiten dicho reconocimiento, según las normas contables profesionales vigentes).

El análisis a efectuar es el siguiente:

Valor contable de la máquina

| | | |
|-----------------|-------|-------------|
| Valor de origen | _____ | \$ 111.111 |
| Deprec. Acum. | _____ | (\$ 11.111) |
| Neto | _____ | \$ 100.000 |

Valor impositivo de la máquina

| | | |
|-----------------|-------|-------------|
| Valor de origen | _____ | \$ 150.000 |
| Deprec. Acum. | _____ | (\$ 15.000) |
| Neto | _____ | \$ 135.000 |

Diferencia _____ (\$ 35.000)

A partir de tal diferencia, y sabiendo que la tasa del impuesto a las ganancias es la correspondiente al 35%, entonces:

$$\text{Activo por impuesto diferido} = \$ 35.000 \times 0,35 = \$ 12.250$$

Como la diferencia está vinculada con el resultado negativo por revaluación, entonces el activo por impuesto diferido se reconoce contra un cargo al resultado del ejercicio:

| | | |
|------------------------------|--------|--------|
| _____ 31/12/20X2 _____ | | |
| Activo por impuesto diferido | 12.250 | |
| Impuesto a las ganancias | | 12.250 |
| _____ | | _____ |

Los mayores de las cuentas de interés a la fecha de cierre de ejercicio son los siguientes:

| Maquinarias | | | | |
|-------------|------------------------|---------|--------|---------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 01/05/20X2 | Adquisición maquinaria | 150.000 | | 150.000 |
| 31/12/20X2 | Revaluación | | 38.889 | 111.111 |

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

| Depreciación acumulada maquinarias | | | | |
|------------------------------------|----------------------------|-------|--------|----------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Depreciación del ejercicio | | 15.000 | (15.000) |
| 31/12/20X2 | Recálculo por revaluación | 3.889 | | (11.111) |

| Activo por impuesto diferido | | | | |
|------------------------------|---|--------|-------|--------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Constitución del activo por impuesto diferido | 12.250 | | 12.250 |

| Resultado negativo por revaluación | | | | |
|------------------------------------|-------------|--------|-------|--------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Revaluación | 35.000 | | 35.000 |

Ejercicio finalizado el 31/12/20X3

Depreciación del ejercicio

Se procede a calcular la depreciación del presente ejercicio correspondiente a la maquinaria. Para ello hay que tener en cuenta los cambios que se produjeron en el valor depreciable como consecuencia de la revaluación.

$$\begin{aligned}
 \text{Valor depreciable} &= \text{Valor de origen revaluado} - \text{Depreciaciones acumuladas} \\
 &= 111.111 - 11.111 \\
 &= 100.000
 \end{aligned}$$

La vida útil restante a tener en cuenta para el cálculo es 9 años.

Con estas modificaciones más los supuestos que se establecieron en relación a la política de depreciaciones, surge que la depreciación contable del ejercicio es:

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Valor depreciable}}{\text{Vida útil}} = \frac{100.000}{9} = 11.111$$

Por lo que el asiento que corresponde efectuar es el siguiente:

| | | |
|------------------------------------|------------|--------|
| | 31/12/20X3 | |
| Depreciación del ejercicio | | 11.111 |
| Depreciación acumulada maquinarias | | 11.111 |

Cabe aclarar (dado que será útil tenerlo en cuenta en el apartado siguiente) que la depreciación a los fines del impuesto a las ganancias se calcula sobre el valor original de la maquinaria, es decir \$ 150.000. Por lo tanto la depreciación que se reconoce fiscalmente es de \$ 15.000 (150.000 / 10).

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Tratamiento del activo por impuesto diferido

Tras ser determinada la depreciación, se produce una modificación en los valores contable e impositivo de la maquinaria, lo cual afecta la medición del activo por impuesto diferido reconocido tras la revaluación. En particular, ante el menor impuesto que corresponde pagar debido a que la depreciación impositiva es mayor que la contable por no ser reconocida fiscalmente la revaluación, corresponde practicar la reversión del activo por impuesto diferido contra el resultado del ejercicio.

Del análisis de la situación es posible arribar a lo siguiente:

Valor contable de la máquina

| | |
|-----------------------|-------------|
| Valor de origen _____ | \$ 111.111 |
| Deprec. Acum. _____ | (\$ 22.222) |
| Neto _____ | \$ 88.889 |

Valor impositivo de la máquina

| | |
|-----------------------|-------------|
| Valor de origen _____ | \$ 150.000 |
| Deprec. Acum. _____ | (\$ 30.000) |
| Neto _____ | \$ 120.000 |

Diferencia actual _____ (\$ 31.111)

Diferencia anterior _____ (\$ 35.000)

Variación _____ \$ 3.889

Por lo que se produjo una disminución de \$ 3.889 en la diferencia entre el valor contable y el impositivo de la máquina. Estos \$ 3.889 surgen de la diferencia entre la depreciación contable de \$ 11.111 y la impositiva de \$ 15.000, que corresponden al ejercicio bajo análisis.

Anteriormente se reconoció un activo por impuesto diferido equivalente a 35.000 x 35%, es decir \$ 12.250. De acuerdo a la diferencia actual por \$ 31.111 el importe del activo por impuesto diferido debería ser 31.111 x 35%, o sea \$ 10.889. Por lo tanto debe disminuirse dicho activo en 12.250 – 10.889, es decir \$ 1.361 resultado al que también se arriba si se aplica la tasa del impuesto a las ganancias sobre la diferencia de depreciación de \$ 3.889:

$$\text{Ajuste del activo por impuesto diferido} = \$ 3.889 \times 0,35 = \$ 1.361$$

La disminución del activo por impuesto diferido a causa de la reversión de las diferencias que le dieron origen, se imputa contra el resultado del ejercicio. Por lo tanto el asiento es:

| | |
|------------------------------|-------|
| _____ 31/12/20X3 _____ | |
| Impuesto a las ganancias | 1.361 |
| Activo por impuesto diferido | 1.361 |
| _____ | _____ |

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Revaluación

Determinado el valor revaluado en \$ 130.000, hay que compararlo con el valor contable en libros de la máquina:

| | |
|----------------------------------|-------------|
| Valor revaluado_____ | \$ 130.000 |
| Valor contable en libros | |
| Valor de origen_____ | \$ 111.111 |
| Deprec. Acum. _____ | (\$ 22.222) |
| Neto _____ | \$ 88.889 |
| Diferencia por revaluación _____ | \$ 41.111 |

Las normas contables establecen en el punto 5.11.1.1.2.6. de la RT 17 que cuando se incrementa el importe contable de un bien de uso como consecuencia de una revaluación, y además existe una baja de valor reconocida anteriormente en resultados, debe procederse a reconocer el aumento en el resultado del ejercicio como una reversión de la disminución anterior, y el remanente, si existiese se reconocerá como saldo por revaluación. Además las normas aclaran que el importe a acreditar en el estado de resultados del ejercicio de la revaluación como reversión, no podrá superar al de la pérdida original reducida por la depreciación adicional que se hubiera reconocido de no haberse registrado la baja de valor. Sobre la base de las normas enunciadas, se analiza a continuación la determinación del destino de la diferencia por revaluación.

Para el cálculo del importe que se envía al resultado del ejercicio cabe considerar lo siguiente:

- ❖ La pérdida reconocida en resultados como consecuencia de la primera revaluación ascendió a \$ 35.000.
- ❖ La depreciación adicional que se hubiera reconocido de no haberse registrado la baja de valor sería de \$ 3.889. Este importe surge de la diferencia entre la depreciación calculada según el valor original de la maquinaria de \$ 15.000 y la calculada en el presente ejercicio por \$ 11.111 a partir de los valores resultantes de la revaluación del ejercicio de anterior.

Entonces:

| | |
|------------------------------|------------|
| Pérdida original_____ | \$ 35.000 |
| Depreciación adicional _____ | (\$ 3.889) |

Diferencia por revaluación imputable al resultado del ejercicio_ \$ 31.111

Ahora resta calcular el importe por el que se reconoce el saldo por revaluación. Para ello se hace lo siguiente:

| | |
|---|-------------|
| Diferencia por revaluación total _____ | \$ 41.111 |
| - Diferencia por revaluación imputable al resultado del ejercicio | (\$ 31.111) |

Diferencia por revaluación imputable al saldo por revaluación__ \$ 10.000

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Por otro lado, debe recalcularse proporcionalmente (porque así fue definida la política contable del ente) los valores de origen y de depreciación acumulada de la máquina, para que el neto resultante sea igual al valor revaluado.

Entonces, para el recálculo en prime lugar se calcula el porcentaje de variación:

$$\frac{\text{Valor revaluado} - \text{Valor contable en libros}}{\text{Valor contable en libros}} \times 100 = \frac{\text{Diferencia por revaluación}}{\text{Valor contable en libros}} \times 100$$

$$\text{Porcentaje de variación} = \frac{41.111}{88.889} \times 100 = 46,24\%$$

$$\text{Valor de origen recalculado} = 111.111 \times (1 + 0,4624) = 162.500 \rightarrow \text{Ajuste} = 51.389$$

$$\text{Deprec. acum. recalculada} = 22.222 \times (1 + 0,4624) = 32.500 \rightarrow \text{Ajuste} = 10.278$$

Por lo tanto, el asiento que corresponde efectuar es el siguiente:

| 31/12/20X3 | |
|------------------------------------|--------|
| Maquinarias | 51.389 |
| Depreciación acumulada maquinarias | 10.278 |
| Resultado positivo por revaluación | 31.111 |
| Saldo por revaluación | 10.000 |
| | |

Efectos de la revaluación en el impuesto a las ganancias

La revaluación no está admitida en las normas del impuesto a las ganancias. Como consecuencia de ello se origina una diferencia entre la base contable y la base fiscal sobre la que se determina el impuesto a las ganancias. Analizando el caso particular de la máquina cuyo valor aumentó como consecuencia de la revaluación, en un futuro, a medida que se vaya depreciando contablemente, la mayor depreciación por el efecto de la revaluación no podrá ser deducida fiscalmente, lo cual provocará que el impuesto a pagar sobre el resultado impositivo será mayor que el que correspondería si se determinara sobre el resultado contable. Es por esta razón que en este caso se debe reconocer un pasivo por impuesto diferido (suponiendo que se cumplen las condiciones que permiten dicho reconocimiento, según las normas contables profesionales vigentes).

De este modo, se puede hacer el siguiente análisis:

Valor contable de la máquina

| | |
|-----------------------|-------------|
| Valor de origen _____ | \$ 162.500 |
| Deprec. Acum. _____ | (\$ 32.500) |
| Neto _____ | \$ 130.000 |

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Valor impositivo de la máquina

Valor de origen _____ \$ 150.000
Deprec. Acum. _____ (\$ 30.000)
Neto _____ \$ 120.000

Diferencia _____ \$ 10.000

A partir de tal diferencia, y sabiendo que la tasa del impuesto a las ganancias es la correspondiente al 35%, entonces:

$$\text{Pasivo por impuesto diferido} = \$ 10.000 \times 0,35 = \$ 3.500$$

Como la diferencia está vinculada con el saldo por revaluación, entonces el pasivo por impuesto diferido, tal como lo establecen las normas, se imputa contra dicho saldo.

Por otro lado, cabe recordar que como consecuencia de la primera revaluación se reconoció un activo por impuesto diferido. La revaluación en el presente ejercicio acarrea, por sus consecuencias en la medición de la maquinaria, la cancelación de dicho activo.⁵¹

La registración contable a practicar es:

| _____ 31/12/20X3 _____ | | |
|------------------------------|--------|--------|
| Saldo por revaluación | 3.500 | |
| Impuesto a las ganancias | 10.889 | |
| Activo por impuesto diferido | | 10.889 |
| Pasivo por impuesto diferido | | 3.500 |
| _____ | | _____ |

Los mayores de las cuentas de interés a la fecha de cierre de ejercicio son los siguientes:

| Maquinarias | | | | |
|-------------|------------------------|---------|--------|---------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 01/05/20X2 | Adquisición maquinaria | 150.000 | | 150.000 |
| 31/12/20X2 | Revaluación | | 38.889 | 111.111 |
| 31/12/20X3 | Revaluación | 51.389 | | 162.500 |

⁵¹ Podría compararse la diferencia de \$ 10.000 que surge de la comparación entre el valor contable y el impositivo de la maquinaria, con la surgida de la última comparación efectuada con anterioridad la cual era de -31.111. La variación sería igual a $10.000 - (-31.111) = 41.111$. El efecto impositivo sería equivalente a $41.111 \times 0,35 = 14.389$. Al ser esta una variación total, incluye la porción correspondiente al activo por impuesto diferido que corresponda cancelar ya que la base contable resulta superior a la impositiva. Entonces, de los \$ 14.389, \$ 10.889 corresponden a la cancelación del activo por impuesto diferido, y los \$ 3.500 restantes constituyen el importe por el que se reconoce el pasivo por impuesto diferido.

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

| Depreciación acumulada maquinarias | | | | |
|---|----------------------------|-------------|--------------|--------------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Depreciación del ejercicio | | 15.000 | (15.000) |
| 31/12/20X2 | Recálculo por revaluación | 3.889 | | (11.111) |
| 31/12/20X3 | Depreciación del ejercicio | | 11.111 | (22.222) |
| 31/12/20X3 | Recálculo por revaluación | | 10.278 | (32.500) |

| Activo por impuesto diferido | | | | |
|-------------------------------------|--|-------------|--------------|--------------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Constitución del activo por impuesto diferido | 12.250 | | 12.250 |
| 31/12/20X3 | Reversión del activo por depreciación del activo revaluado | | 1.361 | 10.889 |
| 31/12/20X3 | Cancelación por revaluación | | 10.889 | 0 |

| Pasivo por impuesto diferido | | | | |
|-------------------------------------|--|-------------|--------------|--------------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X3 | Constitución de pasivo por impuesto diferido | | 3.500 | (3.500) |

| Saldo por revaluación | | | | |
|------------------------------|--|-------------|--------------|--------------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X3 | Revaluación maquinaria | | 10.000 | (10.000) |
| 31/12/20X3 | Constitución de pasivo por impuesto diferido | 3.500 | | (6.500) |

| Resultado positivo por revaluación | | | | |
|---|-----------------|-------------|--------------|--------------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X3 | Revaluación | | 31.111 | (31.111) |

Ejercicio finalizado el 31/12/20X4

Venta de la maquinaria

El 1 de febrero de 2004 se efectúa la venta de la maquinaria en \$ 135.000, cobrándose con cheque.

Es política de la empresa no depreciar los bienes de uso en el año de baja, por lo tanto no se hace ningún cálculo ni registro relativo a depreciaciones.

En cambio sí corresponde registrar la venta de la maquinaria.

A partir de los valores existentes en libros y los datos relativos a la venta se puede arribar a lo siguiente:

| | |
|-------------------------------------|-------------------|
| Valor de venta _____ | \$ 135.000 |
| Valor contable de la máquina | |
| Valor de origen _____ | \$ 162.500 |
| Deprec. Acum. _____ | (\$ 32.500) |
| Neto _____ | <u>\$ 130.000</u> |
| Resultado de venta (Ganancia) _____ | \$ 5.000 |

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Teniendo en cuenta lo expresado anteriormente, surge el siguiente asiento a registrar:

| 01/02/20X4 | |
|------------------------------------|---------|
| Valores a depositar | 135.000 |
| Depreciación acumulada maquinarias | 32.500 |
| Maquinarias | 162.500 |
| Resultado de venta bienes de uso | 5.000 |

Por otro lado, corresponde por la política contable definida por la empresa desafectar el saldo por revaluación enviándolo a resultados no asignados:

| 01/02/20X4 | |
|-------------------------|-------|
| Saldo por revaluación | 6.500 |
| Resultados no asignados | 6.500 |

Tratamiento del pasivo por impuesto diferido

En el ejercicio de la venta se produce la reversión de la diferencia que dio lugar al reconocimiento del pasivo por impuesto diferido.

El resultado de venta impositivo se determina considerando el valor impositivo de la maquinaria:

Valor de venta _____ \$ 135.000

Valor impositivo de la máquina

| | |
|-----------------------|-------------------|
| Valor de origen _____ | \$ 150.000 |
| Deprec. Acum. _____ | (\$ 30.000) |
| Neto _____ | <u>\$ 120.000</u> |

Resultado de venta impositivo (ganancia) \$ 15.000

Resultado de venta contable (ganancia) \$ 5.000

Diferencia \$ 10.000

Tal diferencia de \$ 10.000 es la correspondiente a la diferencia entre el valor contable de la máquina (\$ 130.000) y el valor impositivo (\$120.000).

Por lo tanto, el menor valor impositivo de la maquinaria implica una menor deducción al determinar el resultado de la venta, y por lo tanto mayor el impuesto a pagar en relación al que correspondería si se determinase este último sobre la base del resultado de venta contable.

CAPÍTULO III:
Casos de aplicación del modelo de revaluación de bienes de uso

Corresponde debitar el pasivo por impuesto diferido contra el resultado del ejercicio por un importe equivalente al que resulta de aplicar a los \$ 10.000 la alícuota del impuesto a las ganancias del 35%, resultado igual a \$ 3.500, el cual justamente es el saldo que tiene dicho pasivo en libros.

Entonces el asiento a registrar es:

| | | |
|------------------------------|------------|-------|
| | 15/03/20X4 | |
| Pasivo por impuesto diferido | | 3.500 |
| Impuesto a las ganancias | | 3.500 |

De esta manera, todas las cuentas vinculadas a la maquinaria (por depreciaciones, revaluaciones, activos y pasivos por impuesto diferido) quedan canceladas:

| Maquinarias | | | | |
|-------------|------------------------|---------|---------|---------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 01/05/20X2 | Adquisición maquinaria | 150.000 | | 150.000 |
| 31/12/20X2 | Revaluación | | 38.889 | 111.111 |
| 31/12/20X3 | Revaluación | 51.389 | | 162.500 |
| 01/02/20X4 | Venta maquinaria | | 162.500 | 0 |

| Depreciación acumulada maquinarias | | | | |
|------------------------------------|----------------------------|-------|--------|----------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X2 | Depreciación del ejercicio | | 15.000 | (15.000) |
| 31/12/20X2 | Recálculo por revaluación | 3.889 | | (11.111) |
| 31/12/20X3 | Depreciación del ejercicio | | 11.111 | (22.222) |
| 31/12/20X3 | Recálculo por revaluación | | 10.278 | (32.500) |
| 01/02/20X4 | Venta maquinaria | | 32.500 | 0 |

| Pasivo por impuesto diferido | | | | |
|------------------------------|---|-------|-------|---------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X3 | Constitución de pasivo por impuesto diferido | | 3.500 | (3.500) |
| 01/02/20X4 | Reversión del pasivo por venta del activo revaluado | 3.500 | | 0 |

| Saldo por revaluación | | | | |
|-----------------------|---|-------|--------|----------|
| Fecha | Concepto | Debe | Haber | Saldo |
| 31/12/20X3 | Revaluación maquinaria | | 10.000 | (10.000) |
| 31/12/20X3 | Constitución de pasivo por impuesto diferido | 3.500 | | (6.500) |
| 01/02/20X4 | Transferencia del saldo por revaluación a res. no asignados | 6.500 | | 0 |

CAPÍTULO IV

Revaluación de bienes de uso: su auditoría

CAPÍTULO IV:

Revaluación de bienes de uso: su auditoría

1. INTRODUCCIÓN

La posibilidad introducida por la RT 31 por la que los entes pueden elegir aplicar el modelo de revaluación a los bienes de uso (excepto activos biológicos), trae aparejadas nuevas consideraciones a ser tenidas en cuenta por los contadores públicos que en su ejercicio profesional realizan auditorías externas de estados contables.

El auditor, al procurar formarse una opinión sobre los estados contables tomados en su conjunto, debe estar preparado para aplicar procedimientos de auditoría que le permitan obtener elementos de juicio válidos y suficientes con los que pueda evaluar la veracidad o falsedad de las afirmaciones contenidas en dichos estados. Entre dichas afirmaciones se encuentran, para los entes que aplican el modelo de revaluación, las referidas a los bienes de uso que han sido revaluados.

Si se considera que en ciertos entes, dadas sus características (por ejemplo su actividad), los bienes de uso pueden llegar a ser un rubro significativo de su activo, la existencia de revaluaciones puede dar lugar a un mayor riesgo de auditoría. Siendo el auditor responsable por la opinión que emite, el conocimiento sobre la forma en que se realizan las revaluaciones y las normas contables profesionales es fundamental para el desempeño adecuado de sus tareas.

2. IMPLICANCIAS DE LA REVALUACIÓN DE BIENES DE USO EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES

Siguiendo el esquema del proceso de formación de una opinión sobre los estados contables que presenta la RT 7⁵², se presentan a continuación una serie de consideraciones a tener en cuenta vinculadas a la posibilidad de encontrarse con bienes de uso revaluados al desarrollarse una auditoría.

El auditor debe tomar conocimiento sobre las características del ente y del medio en que se desenvuelve. Existen entes que pueden tener un mayor interés en las revaluaciones tales como:

- ❖ empresas que intervienen en licitaciones públicas en las que se les exige cierto patrimonio mínimo;
- ❖ empresas para las que existe la posibilidad de ser expropiadas y que por ello quieren tener sus bienes valuados lo más cercano a la realidad⁵³;
- ❖ empresas en venta;

⁵² FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 7 – Normas de auditoría*. Segunda parte, pto. III. B. 2. Auditoría de estados contables.

⁵³ CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE CAPITAL FEDERAL. *Auditoría de revalúos técnicos*. Buenos Aires. 1997. pág. 5

CAPÍTULO IV: Revaluación de bienes de uso: su auditoría

- ❖ empresas con riesgo de disolución por pérdidas operativas recurrentes que insumen su capital y con bajas posibilidades de nuevos aportes de los propietarios;
- ❖ empresas que necesitan fondos de terceros para financiarse y que para calificar requieren mejorar la participación del patrimonio neto en la financiación del activo.

El tipo de actividad que realiza el ente y sus consecuencias en las características y magnitud del activo fijo es otra cuestión a tener presente (piénsese en el caso de una empresa industrial).

Por otro lado, la interiorización del auditor en las políticas contables del ente es primordial. Vale recordar que la RT 17 en su punto 5.11.1.1.2.9. exige en relación a las revaluaciones una política contable escrita aprobada por el órgano de administración.

El conocimiento relativo a la existencia de grupos económicos mediante relaciones de control e influencia es importante por las repercusiones en la aplicación del modelo de revaluación, por lo que también debe prestarse atención a este punto.

Además, las condiciones del medio en que actúa el ente son otro factor a tener en cuenta. La existencia de normas jurídicas que prohíben la reexpresión de estados contables en un contexto económico inflacionario afecta a los bienes de uso medidos a valores históricos y en moneda de poder adquisitivo del momento de origen. Tal como se explicó en el capítulo I, la revaluación de bienes de uso pretende ser una solución, aunque no del todo correcta, a dicho problema. Es por esta situación que un ente puede tener un mayor interés en la revaluación.

Llegado el momento de identificar el objeto de examen en la auditoría, es decir los estados contables y las afirmaciones contenidas en ellos, de la lectura analítica que haga el auditor se podrá encontrar indicios de revaluaciones.

Si observa aumentos de valor de un ejercicio a otro en el rubro bienes de uso sin que se hayan producido altas durante el período analizado, muy probablemente se deba a que han sido realizadas revaluaciones. Esta situación será confirmada tras la lectura de la información complementaria, ya que en ella se debe brindar información relativa a las revaluaciones tal como lo establecen las normas de la RT 9 modificada por la RT 31 vistas en el capítulo II de este trabajo. La información complementaria relativa a las revaluaciones constituirá afirmaciones específicas y explícitas sobre la materia. Si nada hubiera, la afirmación implícita sería en principio la no aplicación del modelo de revaluación en el ejercicio bajo análisis.

Detectada en base a lo anterior la aplicación del modelo de revaluación, con la ejecución de procedimientos de revisión analítica será posible sacar conclusiones sobre la significación que tiene. Así, por ejemplo, si el modelo se ha aplicado a varias clases de bienes y los bienes de uso suponen un rubro significativo del activo debido a que el ente desarrolla una actividad industrial, las afirmaciones relativas a la revaluación tendrán una significancia mayor, incrementando el riesgo de auditoría. Con respecto a esto último, el riesgo ya de por sí es importante por la naturaleza misma de la afirmación, en tanto la revaluación puede constituir una manifestación con potencialidad de alcanzar niveles altos de significación. Más aún si las variaciones que surgen tras la revaluación son importantes y las técnicas empleadas para la estimación del valor razonable resultan de cierta complejidad (tales como la de los valores descontados).

A partir de las consideraciones anteriores y la situación con la que efectivamente se haya encontrado, el auditor planificará el trabajo a realizar. Aquí

CAPÍTULO IV: Revaluación de bienes de uso: su auditoría

deberá considerar la inclusión de procedimientos extra adecuados para auditar el rubro bienes de uso en el caso de que existan revaluaciones. Este aspecto se desarrollará más adelante en este capítulo.

Ejecutado los procedimientos definidos en la planificación, el auditor obtendrá elementos de juicio sobre las afirmaciones contenidas en los estados contables, entre ellas las referidas a las revaluaciones, que posteriormente evaluará para sacar conclusiones.

De todo el trabajo anterior arribará a una opinión o no sobre los estados contables. Las conclusiones arribadas en torno a las revaluaciones podrán tener diversos efectos en el informe del auditor. Dichos efectos se analizarán en el último apartado de este capítulo.

3. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA REVALUACIONES

Además de los procedimientos básicos aplicables a bienes de uso, cuando se audita el rubro y el mismo comprende bienes revaluados se deben desarrollar tareas particulares para verificar las afirmaciones relativas a ellos.

A continuación se reseña una serie de procedimientos de auditoría aplicables cuando existen revaluaciones⁵⁴:

- 1) **Procedimientos relativos al sujeto encargado de llevar a cabo la revaluación:**
 - a) Verificación de la idoneidad e independencia del tasador o especialista que realice la tarea de determinación de los importes revaluados. Esto incluye tareas tales como verificación de títulos habilitantes, revisión de los contratos y en particular determinadas cláusulas tales como independencia de los honorarios con respecto al monto de revalúo, etc.. En general, podrían considerarse como pautas orientativas para la verificación de la independencia las establecidas por la RT 7 en su punto *III. A. 2. Falta de independencia*.
En el caso de que las tareas de revaluación sean efectuadas por personal propio del ente, aunque nada aclaran las normas al respecto, podría verificarse la idoneidad para el desarrollo de las mismas.
- 2) **Procedimientos relativos a la identificación de datos base:**
 - a) Revisión de la metodología aplicada para la identificación cualitativa y cuantitativa de los bienes objeto de revaluación. Esta tarea guarda estrecha relación con los procedimientos generales aplicables al rubro bienes de uso vinculados a la verificación de la existencia. Implica satisfacerse respecto de procedimientos aplicados tales como inventarios físicos de bienes a revaluar.
 - b) Cotejo de bienes tabulados para la revaluación y los registros de inventario.
- 3) **Procedimientos relativos a la selección del método de revaluación de bienes de uso:**
 - a) Verificación del cumplimiento de los requisitos para la aplicación del modelo de revaluación (para bienes significativos por revisión selectiva):
 - i) Debe tratarse de un bien calificado para la revaluación. Por ejemplo que no sea un activo biológico.

⁵⁴ Se toma como base el desarrollo presentado en CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE CAPITAL FEDERAL. *Auditoría de revalúos técnicos*. Buenos Aires. 1997. págs. 6-9., adecuándolo a las características del nuevo modelo de revaluación incorporado por la RT 31.

CAPÍTULO IV:
Revaluación de bienes de uso: su auditoría

- ii) Certidumbre sobre la contribución de los bienes a los futuros flujos de efectivos y la recuperabilidad del mayor valor resultante de la revaluación.
- iii) Aplicación del modelo por clases de bienes y comparación bien por bien.
- iv) Frecuencia de las revaluaciones.
- b) Verificación del criterio aplicado para la determinación del valor revaluado:
 - i) Control de la validez de los valores razonables. Se deberá evaluar que el valor utilizado se corresponda con la condición del bien en cuestión (en relación a la existencia o no de mercado activo). Corresponde también el cotejo de los valores empleados con la documentación respaldatoria (ejemplo cotizaciones de los bienes en ciertos mercados, etc.), siendo esta última esencial por así requerirlo expresamente las normas contables introducidas por la RT 31.
- 4) **Procedimientos relativos al cálculo de la revaluación propiamente dicha:**
 - a) Revisión de los cálculos de los importes revaluados, considerando los efectos sobre los valores de depreciación acumulada, saldos de revaluación, y activos o pasivos por impuestos diferidos. Se trata de comprobaciones matemáticas.
- 5) **Procedimientos relativos a la contabilización:**
 - a) Verificación de la existencia de una política contable por escrito aprobada por el órgano de administración con descripción del método o técnica de valuación adoptada. Este es un requisito expreso que establecen las normas contables para la validez de las contabilizaciones.
 - b) Control de la existencia de apropiada documentación respaldatoria de las registraciones.
 - c) Estudio de los criterios contables aplicados y su adecuación con las normas vigentes en la materia. Tal como se ha analizado en el capítulo II de este trabajo, existen distintos criterios previstos por las normas para la revaluación, por lo que debe verificarse que los efectivamente aplicados se encuentren contemplados por ellas.
 - d) Estudio especial del importe de la depreciación del ejercicio en que se practica la revaluación. También del importe de las depreciaciones acumuladas, dadas las dos posibilidades de tratamiento de las mismas (cancelación o recálculo).
 - e) Evaluación de la existencia de mecanismos de monitoreo y confirmación que permitan conocer si la política contable ha sido efectivamente aplicada. Este procedimiento se vincula directamente con la evaluación de los controles que debe realizar el auditor.
 - f) Examen de cuentas relacionadas: saldos de revaluación, resultados por revaluación de bienes de uso, reversiones de pérdidas por desvalorización, activos y pasivos por impuestos diferidos.
 - g) Cotejo de las cifras emergentes del proceso de revaluación con las contabilizadas.
 - h) Verificación de la registración en libros rubricados.
- 6) **Procedimientos relativos a la exposición de la información contable:**
 - a) Examen de la información complementaria que integra los estados contables y su adecuación a los requerimientos de las normas contables vigentes.
 - b) Verificación de la realización de trámites legales que correspondan (ejemplo consideraciones en actas de asamblea y/o directorio, comunicaciones a organismos de control, etc.).

4. IMPLICANCIAS DE LA REVALUACIÓN EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR

Concluyendo el desarrollo de este último capítulo, corresponde realizar comentarios sobre los efectos que puede tener la revaluación de bienes de uso en el dictamen del auditor.

Si de la evaluación realizada resulta que el auditor cuenta con elementos de juicio válidos y suficientes respecto a que el método ha sido aplicado correctamente, resultando información razonablemente veraz, de conformidad a las normas contables vigentes, entonces la opinión principal estará limpia de todo juicio negativo, por lo menos en lo que respecta a afirmaciones específicas sobre bienes de uso revaluados.

Si el auditor detectara errores y/u omisiones en la aplicación del método (observación, valuación, exposición), y resultara posible determinar sus efectos sobre la información contable, entonces corresponde distinguir dos situaciones. En el caso de que tengan incidencia significativa entonces la opinión principal se emitirá con una salvedad determinada, y corresponderá dejar señalada la cuestión en el párrafo de aclaraciones previas al dictamen. Si la incidencia fuera muy significativa afectando la interpretación que pudiera hacerse de los estados contables tomados en conjunto, entonces el informe contendrá una opinión principal adversa.

Si durante su trabajo, el auditor se hubiese encontrado con limitaciones que le impidieron obtener elementos de juicio válidos y suficientes, de manera que no está en condiciones de opinar, corresponderá incluir una reseña de tal situación en el párrafo de alcance, y si las afirmaciones afectadas son significativas la opinión contendrá una salvedad indeterminada, mientras que si son muy significativas el informe contendrá una abstención de opinión.

Finalmente, en relación a la opinión sobre uniformidad, en el primer ejercicio de aplicación del modelo la comparabilidad de la información contable con la del ejercicio anterior estará afectada por lo que corresponderá incluir una salvedad determinada si la incidencia es significativa, o manifestar una opinión adversa si es muy significativa. A partir del ejercicio siguiente, de continuar aplicándose el modelo de revaluación, no habría en principio problemas de comparabilidad y en consecuencia de uniformidad.

CONCLUSIÓN

La RT 31 incorpora un cambio importante en el tratamiento que corresponde darle a los bienes de uso, al posibilitar la aplicación de valores corrientes en su medición periódica. De este modo, la aparición del modelo de revaluación en Argentina puede ser visto como un intento de solución parcial (no del todo satisfactorio) a la falta de reexpresión de los estados contables en medio de un contexto inflacionario que afecta la situación de bienes que permanecen medidos a valores históricos. También pone de manifiesto el deseo por parte de los organismos profesionales de disminuir las diferencias de tratamiento contable existentes entre las normas argentinas y las internacionales.

Resulta entonces que los bienes de uso (excepto activos biológicos) pueden ser medidos periódicamente a su valor revaluado, teniendo discrecionalidad el ente para decidir quién efectúa la revaluación, para qué clases de bienes se aplica, qué tratamiento se le dará al saldo por revaluación respecto del momento en que se enviará a resultados no asignados, entre otros aspectos para los cuales la norma ofrece diferentes alternativas. En consecuencia, las políticas contables que pueden surgir a partir de las posibilidades que brindan las normas son variadas, situación que llama a la reflexión respecto al efecto que ello puede tener en la comparabilidad de la información contable de diversos entes y al peligro de uso tendencioso de las opciones para lograr mediciones que puedan favorecer ciertos intereses.

Sin dudas, la introducción del modelo de revaluación de bienes de uso implica nuevos desafíos para el Contador Público.

La adopción de las NIIF en Argentina, la armonización de las normas contables profesionales argentinas con las internacionales, la situación económica marcada por la inflación, la falta de reexpresión de los estados contables, entre otras condiciones, definen un contexto actual que propicia el uso del modelo de revaluación de bienes de uso. En esta situación, el adecuado conocimiento de las recientes normas contables que regulan dicho modelo resulta esencial para el adecuado desempeño profesional del contador como experto en la preparación de información contable, quien puede tener a su cargo la ejecución de procesos de revaluación de bienes además de las tareas de contabilización de los resultados de los mismos.

Por otro lado, el modelo de revaluación trae aparejadas nuevas consideraciones a ser tenidas en cuenta por el contador que en su ejercicio profesional realiza auditorías externas de estados contables. Si se considera que en ciertos entes, dadas sus características, los bienes de uso pueden llegar a ser un rubro significativo de su activo, la existencia de revaluaciones puede dar lugar a un riesgo alto de auditoría. Siendo el auditor responsable por la opinión que emite, el conocimiento sobre la forma en que se realizan las revaluaciones y las normas contables profesionales es fundamental para el desempeño adecuado de sus tareas a la hora de definir procedimientos de auditoría acordes a las evaluaciones necesarias y al momento de redactar su informe.

De este modo, el presente Trabajo Final posibilitó el logro de un mejor entendimiento sobre la revaluación en sus aspectos contables y de auditoría, cuestiones cuyo dominio teórico-práctico serán esenciales en el futuro ejercicio profesional.

BIBLIOGRAFÍA

- BARRA, Nancy; PEYRANO, Miguel Ángel. *Guía de estudio: Legislación y Técnica Impositiva I*. Instituto Universitario Aeronáutico. 2005
- CONSEJO EMISOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA (CENCyA) de la FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE). *Informe N° 2: Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso, excepto activos biológicos, y criterios de medición para las nuevas categorías de activos “propiedades de inversión” y “activos no corrientes destinados para la venta (incluyendo los retirados de servicio)”*. 2012.
- CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE CAPITAL FEDERAL. *Auditoría de revalúos técnicos*. Buenos Aires. 1997.
- CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE CÓRDOBA. *Resolución 67/11*. Córdoba. 2012.
- CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE CÓRDOBA. *Resolución 42/12*. Córdoba. 2012.
- ESCRIBANO MARTÍNEZ, Florencio. *Guía de estudio: Auditoría*. Instituto Universitario Aeronáutico. 2005.
- FEDERACIÓN DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución JG 433/12*. Capital Federal. 2012.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 6 – Estados contables en moneda homogénea*.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 9 – Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios*.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 10 – Normas contables profesionales*.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 11 – Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro*.

- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 16 – Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26.*
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 17 – Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general.*
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 18 – Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular.*
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resolución Técnica N° 22 – Normas contables profesionales para la actividad agropecuarias.*
- FOURCADE, Antonio Daniel. *Manual de Sociedades Comerciales*. 1^{era} edición. Advocatus. Córdoba. 2011.
- FOWLER NEWTON, Enrique. *Contabilidad Básica*. Editorial La Ley. Buenos Aires. 2004.
- FOWLER NEWTON, Enrique. *Contabilidad Superior – Tomo I*. 5^{ta} edición. La Ley. Buenos Aires. 2005.
- FOWLER NEWTON, Enrique. *Contabilidad Superior – Tomo 2*. 5^{ta} edición. La Ley. Buenos Aires. 2005.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *International Accounting Standard 16 – Property, Plant and Equipment*. 2011.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *International Financial Reporting Standard 13 – Fair Value Measurement*. 2011.
- KERNER, Martín. *Actualidad contable: RT 31 Revaluación de bienes de uso*. Capacitación Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba. Córdoba. 2012.
- LATTUCA, Antonio; MORA, Cayetano, y otros. *Manual de Auditoría. Informe N° 5 Área Auditoría*. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. 12da reimpresión. Buenos Aires. 2011.
- LEY 20.628 de Impuesto a las Ganancias.
- MANASSERO, Carlos y otros. *Impuesto a las ganancias*. 5ta edición. Asociación Cooperadora de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNC. Córdoba. 2010.

- PRIOTTO, Hugo. *Guía de estudio: Contabilidad Superior II*. Instituto Universitario Aeronáutico.
- PRIOTTO, Hugo. *Sistema de Información Contable Básica*. 3ra edición. Editorial Eudecor. Córdoba. 2004.
- RIPETTA, Osvaldo Hugo. *Sistemas de Información Contable II*. Asociación Cooperadora de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Nacional de Córdoba. 2007.
- VETERI, Liliana. *Guía de estudio: Sistemas Contables II*. Instituto Universitario Aeronáutico. 2007.

PAGINAS WEB CONSULTADAS

- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba.
www.cpcecba.org.ar
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.
www.facpce.org.ar
- Instituto de Estadísticas y Censos de la República Argentina (INDEC).
www.indec.gob.ar