

INTRODUCCIÓN AL MODELO DE REVALUACIÓN PARA BIENES DE USO EXCEPTO ACTIVOS BIOLÓGICOS: Nueva opción de medición. Resolución Técnica N°31 FACPCE

ESP. SILVIA BEATRIZ GALLI

Contadora Pública Nacional.
Especialista en Estrategia y Administración
Agropecuaria. Especialista en Contabilidad
Superior y Auditoría.
Docente Titular Efectiva Universidad
Nacional de La Rioja.
bgallisilvia@hotmail.com

CRA. GRACIELA CRESPO DE QUIROGA

Contadora Pública Nacional.
Docente Titular efectiva de la Universidad
Nacional de la Rioja.
crespogra@hotmail.com

Palabras Clave:

Modelo de revaluación. Valor razonable. Saldo por revalúo bienes de uso.

Key Words:

Model of revaluation. Reasonable value. Balance by I revalue use goods.

Resumen

La última modificación introducida en las Normas Contables Profesionales Argentina (noviembre 2011), el modelo de revaluación para bienes de uso, excepto activos biológicos, presenta un cambio importante en la valuación de la información financiera, dado que abre un nuevo abanico de opciones para valuar parte importante de los activos fijos, tomando como base el valor razonable de los bienes al momento de la medición.

Abstract

The last modification introduced in the Professional Countable Norms Argentina (November 2011), the model of revaluation for use goods, except biological assets, presents/displays an important change in the estimate of the financial information, since it show a new fan of options to estimate important part of the fixed assets, taking as it bases the reasonable value of the goods at the time of the measurement.

El 25 de noviembre de 2011, la Junta de Gobierno de la FACPCE, en Mendoza, aprobó la RT 31 que modifica las Resoluciones Técnicas N° 9, 11, 16 y 17, con el objeto de introducir la alternativa de utilizar el "modelo de revaluación" para bienes de uso (excepto activos biológicos).

Esta RT 31 introduce en la RT17, el modelo de revaluación, como un método opcional para la medición posterior a su reconocimiento inicial, de los bienes de uso y las inversiones en bienes de similar naturaleza, excepto activos biológicos¹. Y como consecuencia del nuevo criterio de medición modifica, la RT 16 a los efectos de incorporar la opción de revalúo en los criterios de medición de los activos²; la RT 9 "Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios", y la RT 11 "Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro", en cuanto a las normas de exposición específicas relacionados a la aplicación del modelo, tanto la información a presentar de los bienes de uso

¹ RT 17 segunda parte apartado 4 "Mediciones contables en general" inciso 1 "Criterio en general punto f: bienes de uso y otros activos no destinados a la venta, excepto los correspondientes a activos biológicos: a su costo histórico (en su caso, menos depreciaciones). Los activos biológicos deben valuarse de acuerdo con los criterios establecidos por la resolución técnica 22 (Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria). Los bienes de uso, excepto los activos biológicos, alternativamente con base en el modelo de revaluación

² RT 16 segunda parte apartado 6.2 "Criterios de medición" inciso a) de los activos 4) su valor razonable.

revaluados, como las modificaciones que genera por las contrapartidas de la revaluación en el patrimonio neto.

Concepto y determinación del valor revaluado:

La RT 17 modificada por la RT 31 admite la opción de la revaluación sólo para los bienes de uso y las inversiones en bienes de similar naturaleza (excepto activos biológicos) realizada con posterioridad a su reconocimiento inicial como tales (a valor del costo de adquisición)³, consiste en remplazar el **valor contable** del activo a ese momento por su **valor revaluado**, siendo este último el **valor razonable** al momento de la revaluación.

El valor razonable⁴ esta dado por el importe al cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de contado, realizada en condiciones de independencia mutua. Recordemos que el criterio de valuación contemplado por la RT 17 hasta este momento para los bienes de uso, se centraba en función al destino probables de los mismos, los Bienes de uso y bienes destinados a alquiler (excepto activos biológicos), cuya medición contable se efectuaba exclusivamente al costo original menos la depreciación acumulada y los bienes de uso destinados a su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio) y su medición contable era la determinada por su valor neto de realización; a estos criterios de medición hoy se suma la opción del valor razonable.

Con la modificación introducida por la RT 31, la RT 17segunda parte apartado 5.11 quedo con el siguiente esquema:

5.11. Bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar

5.11.1. Bienes de uso excepto activos biológicos

5.11.1.1 Medición contable posterior a su reconocimiento inicial

³ Por aplicación de: RT 17 apartado 4.2 Mediciones contables de los costos. Inciso 4.2.1 Regla general.

⁴ RT 17 5.11.1.1.2.1 El valor revaluado es el valor razonable al momento de la revaluación. Se define como valor razonable al importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de contado, realizada en condiciones de independencia mutua.

- 5.11.1.1.1. Modelo de costo
- 5.11.1.1.2. Modelo de revaluación
 - 5.11.1.1.2.1. Criterio General
 - 5.11.1.1.2.2. Bases para el cálculo de los valores revaluados
 - 5.11.1.1.2.3. Frecuencia de las revaluaciones
 - 5.11.1.1.2.4. Tratamiento de la depreciación acumulada
 - 5.11.1.1.2.5. Tratamiento uniforme de clases de bienes de uso
 - 5.11.1.1.2.6. Contabilización de la revaluación
 - 5.11.1.1.2.7. Tratamiento del saldo por revaluación
 - 5.11.1.1.2.8. Efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias
 - 5.11.1.1.2.9. Requisitos para la contabilización de revaluaciones
- 5.11.1.2. Depreciaciones
- 5.11.2. Propiedades de inversión y activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)
 - 5.11.2.1. Propiedades de inversión
 - 5.11.2.2. Activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)

El valor revaluado queda según la RT 17.5.11.1.1.2.2. "Bases para el cálculo de los valores revaluados" determinado por:

Bienes para los que:	Valor razonable dado por:
Existe un mercado activo en sus condición actual (inciso a.)	Valor de venta al contado en dicho mercado.
Ejemplo: Para revaluar rodados que poseen mercado como usados, el valor razonable estará dado por la concesionaria de venta de vehículos usados. El valor razonable de un implemento agrícola estará dado por la cotización que presente el comercio dedicado a la compra venta de implementos agrícolas usados.	

Para un inmueble deberemos contar con el informe de una inmobiliaria.

No existe un mercado activo en su condición actual, pero existe dicho mercado activo para bienes nuevos (sin uso) equivalentes en capacidad de servicio. (inciso b.)

Es determinarán en base al **valor de mercado por la venta de contado** en dicho mercado de los bienes nuevos equivalentes en capacidad de servicio, **neto de las depreciaciones acumuladas** que corresponda calcular para convertir el valor de los bienes nuevos a un valor equivalente al de los bienes.

Ejemplo: Cuando no se cuente con un mercado de usados, se acudirá a las cotizaciones de bienes nuevos con capacidades de servicio semejantes al bien a revaluar y se les comportará la depreciación correspondiente (depreciación acumulada desde la fecha de incorporación del bien hasta la fecha de realización de la revaluación).

No existe un mercado activo en las formas previstas en los apartados anteriores. Se trata de bienes de características particulares o que normalmente podrían ser vendidos como parte de una unidad de negocios en funcionamiento y no en forma individual (inciso c.)

Se determina en base a **valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación** que, con base en importes futuros, arriban a valores del presente o descontados (inciso c i.) o

Ejemplo: El valor razonable estará dado por el valor actual de los flujos de fondos futuros que pudiera generar el bien, por ejemplo una línea determinada de producción en una industria.

Se determina a partir de un **costo de reposición, pero computando las depreciaciones** que correspondan según la vida útil ya consumida de los bienes (inciso c ii.)

	Ejemplo: Ante una maquinaria especialmente construida para una determinada empresa, el valor razonable estará dado por la cotización de producción de una maquinaria nueva, con las características técnicas del equipo a revaluar, afectado por la depreciación correspondiente.
--	---

Registro contable del revalúo.

a.- Tratamiento de los bienes revaluados y sus depreciaciones, RT 17.5.11.1.1.2.4

Considerando el siguiente ejemplo, donde el valor contable de una maquinaria esta dado por \$3.000,00, las depreciaciones acumuladas del bien a la fecha de la revaluación son de \$600,00 y el valor de revalúo está dado por un valor razonable del bien nuevo (sin uso) de \$7.500,00.

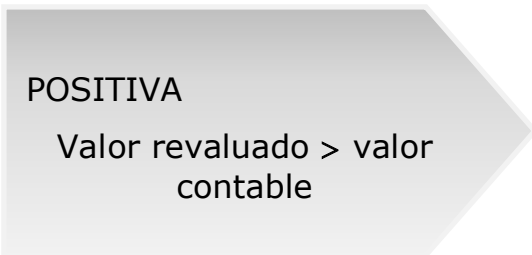
Maquinaria	Valor a Nuevo	Amortización Acumulada	Neto Resultante
Valor Contable	3.000,00	600,00	2.400,00
Valor Razonable	7.500,00	1.500,00	6.000,00
Ajuste	4.500,00	900,00	3.600,00

<p><i>Inciso a) recalcularse proporcionalmente a la revaluación que se practique sobre el importe contable de origen del bien, de manera que el</i></p>	<table border="1"> <tr> <td>Maquinaria</td> <td>4.500,00</td> </tr> <tr> <td>Amortización acumulada maquinarias</td> <td>900,00</td> </tr> <tr> <td>Saldo por revaluos Maquinarias</td> <td>3.600,00</td> </tr> </table>	Maquinaria	4.500,00	Amortización acumulada maquinarias	900,00	Saldo por revaluos Maquinarias	3.600,00
Maquinaria	4.500,00						
Amortización acumulada maquinarias	900,00						
Saldo por revaluos Maquinarias	3.600,00						

<p><i>importe residual contable de dicho bien después de la revaluación, sea igual a su importe revaluado.</i></p>													
<p><i>Inciso b) eliminarse contra el valor de origen del activo, de manera que lo que se revalúa sea el importe contable neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.</i></p>	<table border="1"> <tr> <td>Amortización acumulada maquinarias</td> <td>600,00</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">Maquinaria 600,00</td> </tr> <tr> <td>Maquinaria</td> <td>3.600,00</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Saldo por revaluos Maquinarias</td> <td></td> <td style="text-align: right;">3.600,00</td> </tr> </table>	Amortización acumulada maquinarias	600,00				Maquinaria 600,00	Maquinaria	3.600,00		Saldo por revaluos Maquinarias		3.600,00
Amortización acumulada maquinarias	600,00												
		Maquinaria 600,00											
Maquinaria	3.600,00												
Saldo por revaluos Maquinarias		3.600,00											

b.- Tratamiento contable de la contrapartida de al revaluación. (Diferencia entre el valor razonable al momento de la medición y el valor contable anterior), RT 17. 5.11.1.1.2.6.

Diferencia entre el valor revaluado y el valor contable:



Oportunidad en que se aplica el revalúo

Se acreditará directamente a una cuenta que se denominará **Saldo por revaluación** (integrante del Patrimonio Neto).

Ello salvo que en el pasado se hubiera contabilizado una desvalorización para tales bienes, en cuyo caso, deberá primero recuperarse la misma con crédito a resultado del ejercicio y luego se imputará la diferencia remanente al referido Saldo de Revalúo

NEGATIVA

Valor revaluado < valor contable

Se imputara la diferencia a **Resultados del ejercicio**, siempre y cuando no existiera un Saldo por revaluación remanente, en cuyo caso correspondería imputarla al mismo hasta su extinción y después recién a resultados.

La RT 17 (modificada por la RT 31) en el apartado 5.11.1.1.2.7. establece el tratamiento a dar al saldo por revaluación de un elemento de bienes revaluados, incluido en el patrimonio neto, estableciendo los casos en que el mismo podrá ser transferido a resultados no asignados, cuando:

- ▶ Se produzca la baja de ese elemento. Esto podría implicar la transferencia total del saldo por revaluación recién cuando el activo sea retirado, o cuando la entidad disponga de él por venta u otra razón
- ▶ Una parte del saldo por revaluación podrá transferirse a resultados no asignados, a medida que el activo sea consumido por la entidad.

$$\text{Saldo por revalúo} = \text{Depreciación sobre el valor revaluado} - \text{Depreciación según el costo original}$$

Continuando con nuestro ejemplo, al cierre del ejercicio posterior al año del revalúo, tendríamos la siguiente situación:

Depreciación sobre el valor revaluado	1.500,00
Depreciación sobre el costo original	600,00
Valor a desafectar del Saldo por revalúo	900,00

Amortización	600,00	
Saldo por revaluos Maquinarias	900,00	
Amortización acumulada Maquinarias		1.500,00

Este artículo plantea las pautas a tener en cuenta para el tratamiento a dar al saldo por revalúo respecto a su imposibilidad de ser distribuidos, el monto mínimo que debe alcanzar (*el valor residual de la revaluación practicada a cada elemento de la clase de activos integrante de bienes revaluados*), y que ante un cambio entre las alternativas planteadas se deberá tratar como "Modificaciones de resultados de ejercicios anteriores", RT 17 Segunda Sección apartado 4.10

Conceptos generales a tener en cuenta en el modelo de la revaluación:

- Se esta hablando de Bienes de uso, excepto activos biológicos.
- La aplicación del método de revalúo siempre considera la existencia de base de datos debidamente documentadas.
- Un mercado activo es aquel en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información para fijar precios sobre una base de negocio en marcha.
- El valor revaluado de un bien puede obtenerse por el valor revaluado de las partes del bien cuando las mismas pueden comercializarse separadamente.
- La limitación a la aplicación del método de revalúo estará dada por la existencia de incertidumbre sobre la contribución que realicen tales activos a los flujos de efectivos futuros⁵, esto se ajusta a la aplicación

⁵ RT 17.5.11.1.1.2.1 segundo párrafo. *No se podrá optar por la utilización del modelo de revaluación para activos o clase de activos integrantes de bienes de uso (excepto activos biológicos), cuando la contribución de tales bienes a los futuros flujos de efectivo sea incierta*

del valor límite de los activos, regulados en RT17. 4.4. Comparaciones con valores recuperables

- Las frecuencias de las revaluaciones depende que los cambios que experimenten los valores razonables de los bienes susceptibles de ser revaluado generen diferencias significativas.
- En el caso de optarse por la aplicación del modelo de revaluación, dicho modelo debe aplicarse a todos los elementos que pertenecen a la misma clase de activos dentro cada rubro, esto se refiere al conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de la entidad, (terrenos; edificios; maquinarias; rodados; etc.), esto a los efectos de evitar revaluaciones selectivas que afecten la toma de decisiones.
- Se debe tener presente que con el modelo actual de la RT 16 y RT 17, ⁶el saldo de las revaluaciones, no puede ser considerado un resultado de la variación específica de los precios del bien revaluado, en tanto no se ajuste por inflación, dado que contiene un componente inflacionario que puede llegar a ser muy significativo.
- Para la contabilización de la revaluación deberá contarse con la aprobación del respectivo órgano de administración (según el tipo de entidad), lo que implicara la apropiada documentación de respaldo de dicha medición, Existencia de una política contable escrita y aprobada por el mismo Órgano de Administración, que describa el método o la técnica de valuación adoptada, y la Aplicación de mecanismos de monitoreo y confirmación de que dicha política contable haya sido aplicada en la preparación de los estados contables.

⁶ RT 16 Segunda parte, apartado 6 Modelo Contable, punto 1. Unidad de medida. Y RT 17 Segunda parte, apartado 3 Unidad de medida.1 Expresión en moneda homogénea 4 cuarto párrafo.

Conclusión

El tema está lejos de agotarse, se trató de presentar una introducción al nuevo modelo de valuación, quedando pendiente profundizar temas como, la consistencia de esta NC con el juego de NCP vigentes en nuestro país, y con las NIIF; profundización del análisis contable de las distintas situaciones que se pudiera plantear; la incidencia impositiva de la mencionada revaluación; las modificaciones introducidas por la RT 31 a lo referente a exposición de la información contable; y responder a la pregunta:

¿La nueva opción de valuación, dada las condiciones actuales de nuestro país, aporta a esclarecer la información disponible para los usuarios de los informes contables?

Bibliografía:

FACPCE (2011). RT 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.

FACPCE (2011): Proyecto 21 de Resolución Técnica Normas contables profesionales: Modificación del modelo de revaluación de activos, FACPCE.

FACPCE RT 16 (2000). "Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26".

FACPCE RT 17 (2000). "Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general".

Subelet, Carlos J. - Subelet, María C. "Análisis del proyecto 21 de resolución técnica de la FACPCE. Introducción del modelo de revaluación de activos" Publicaciones Profesional y Empresarias (D&G), Tomo XII pag. 321 Marzo 2011

Cita de este artículo:

GALLI, S. Y CRESPO DE QUIROGA, G. (2012) . "Introducción al modelo de revaluación para bienes de uso excepto activos biológicos" *Revista OIKONOMOS [en línea] 1 de Abril de 2012, Año 2, Vol. 1.* pp.238-249. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>