

TÍTULO:	APLICACIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN DE LA RT 6 A LOS BIENES DE USO MEDIDOS AL COSTO
AUTOR/ES:	Marchisio, Jorge A.; Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XX
PÁGINA:	-
MES:	Marzo
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

JORGE A. MARCHISIO

**CARLOS J. SUBELET
MARÍA C. SUBELET**

APLICACIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN DE LA RT 6 A LOS BIENES DE USO MEDIDOS AL COSTO

La reanudación del ajuste por inflación de la [RT 6](#), conforme lo dispuesto por la [resolución JG \(FACPCE\) 539/2018](#), implica la reexpresión de las partidas del activo, pasivo, patrimonio y cuentas de resultados. En el caso de los entes que realizan actividades fabriles y de prestación de servicios, los activos más importantes suelen ser los bienes de uso, los cuales muy probablemente fueron adquiridos varios años atrás. Para la medición contable de dichas partidas, las normas contables profesionales argentinas admiten el empleo del costo histórico y la alternativa del modelo de la revaluación. En esta colaboración, los autores analizan cómo impacta la reanudación del ajuste por inflación en la medición de aquellos activos sobre los cuales se aplica el costo histórico, presentando un caso práctico ilustrativo a tal fin.

I - INTRODUCCIÓN

Con la emisión de la [resolución JG \(FACPCE\) 539/2018](#): "Normas para que los estados contables se expresen en moneda del poder adquisitivo de cierre en un contexto de inflación en los términos de la [sección 3.1 de la resolución técnica \(RT\) 17](#) y de la [sección 2.6 de la resolución técnica \(RT\) 41](#), aplicables a los ejercicios o períodos intermedios cerrados a partir del 1/7/2018", la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) dispone la reanudación del ajuste por inflación, a la vez que aprueba varias simplificaciones a las normas de aplicación del ajuste por inflación previsto en la [RT 6](#) y la armonización con las restantes normas que se refieren a tales cambios.

Los entes emisores de estados contables deben aplicar esta norma junto con las restantes normas contables profesionales argentinas (NCPA), que son aquellas distintas de las aprobadas por la [RT 26](#). Las NCPA, tanto la [RT 17](#) como la [RT 41](#), prevén la alternativa de medición al costo histórico de los bienes de uso.

En esta colaboración, analizaremos la aplicación del ajuste por inflación a los bienes de uso que están medidos al costo histórico.

II - DESARROLLO

1. Normas referidas al modelo del costo para la medición de los bienes de uso contenidas en las RT 17 y RT 41

1.1. Criterios de medición admitidos

La [sección 4.1 apartado f\) de la segunda parte de la RT 17](#) establece que la medición de los bienes de uso y otros activos no destinados a la venta, excepto los correspondientes a activos biológicos, puede realizarse a su costo histórico (en su caso, menos depreciaciones), y alternativamente con base en el modelo de revaluación.

Igual temperamento adoptan las [secciones 4.1.6 de la segunda](#) y la [tercera parte de la RT 41](#), para los Entes Pequeños y Entes Medianos, respectivamente.

1.2. Erogaciones posteriores al reconocimiento inicial del bien de uso

Posteriormente, la [sección 5.11.1.1 de la segunda parte de la RT 17](#) realiza un desarrollo adicional respecto del tratamiento de las erogaciones posteriores al reconocimiento inicial del correspondiente activo con el que se relacionan.

Al respecto, admite que tales erogaciones posteriores se incorporen al costo del activo cuando:

a) el desembolso constituya una mejora y sea probable que el activo genere ingresos netos de fondos en exceso de los originalmente previstos, ya sea por:

1. un aumento en la vida útil estimada del activo (respecto de la original); o
2. un aumento en su capacidad de servicio; o
3. una mejora en la calidad de la producción; o
4. una reducción en los costos de operación; o cuando:

b) las erogaciones se originen en tareas de mantenimiento o reacondicionamiento mayores que solo permitan recuperar la capacidad de servicio del activo para lograr su uso continuo, pero:

1. una medición confiable indique que toda la erogación o parte de ella es atribuible al reemplazo o reacondicionamiento de uno o más componentes del activo que el ente ha identificado;
2. la depreciación inmediatamente anterior de dichos componentes no haya sido calculada en función de la vida útil del activo del cual ellos forman parte, sino de su propio desgaste o agotamiento y a efectos de reflejar el consumo de su capacidad para generar beneficios que se reestablece con las mencionadas tareas de mantenimiento; y
3. es probable que como consecuencia de la erogación fluyan hacia el ente beneficios económicos futuros.

Igual temperamento adoptan las [secciones 4.1.6 de la segunda](#) y la [tercera parte de la RT 41](#), para los Entes Pequeños y Entes Medianos, respectivamente.

1.3. Cálculo de las depreciaciones

Asimismo, la [sección 5.11.1.2 de la segunda parte de la RT 17](#) establece reglas específicas para el cómputo de las depreciaciones.

Al respecto destacamos las siguientes cuestiones, que son más relevantes a los fines de este trabajo:

- a) el momento a partir del cual deben computarse depreciaciones, es la fecha de puesta en marcha del respectivo bien;
- b) si existen evidencias de pérdida de valor anteriores a la puesta en marcha, debe reconocérselas;
- c) el valor de recupero al final de la vida útil para el ente es el valor neto de realización que se espera tendrá el bien cuando se agote su capacidad de servicio, determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización) (lo que implica considerar, en su caso, los costos de desmantelamiento del activo y de la restauración del emplazamiento de los bienes).

Estos conceptos son similares a los contenidos en el [Anexo I - Conceptos y guías de aplicación de la segunda parte de la RT 41](#).

1.4. Comparaciones con valores recuperables

La [sección 4.4 de la segunda parte de la RT 17](#) establece reglas específicas para la aplicación del límite del valor recuperable en la medición de los bienes de uso, con ciertas particularidades cuya lectura recomendamos al interesado.

Por su parte, las normas referidas a la comparación del valor recuperable de los bienes de uso se encuentran en las [secciones 4.1.6 de la segunda](#) y la [tercera parte de la RT 41](#), para los Entes Pequeños y Entes Medianos, respectivamente. También se realizan aclaraciones en el [Anexo I - Conceptos y guías de aplicación de la segunda parte de la RT 41](#).

2. Normas sobre el ajuste por inflación de la RT 6

2.1. Reanudación del ajuste por inflación

La [resolución JG \(FACPE\) 539/2018](#) establece la reanudación de la aplicación del ajuste por inflación de los estados contables correspondientes a ejercicios o períodos intermedios cerrados a partir del 1/7/2018, a la vez que dispone simplificaciones opcionales orientadas a facilitar la aplicación integral de la [RT 6](#).

2.2. Pasos para la reexpresión de las partidas

En ocasión de aplicar el proceso secuencial de reexpresión previsto en el [Capítulo IV de la segunda parte de la RT 6](#), la [sección IV.B.2](#) de la citada norma establece los pasos a aplicar en dicho proceso.

Para el caso de los bienes de uso, objeto de este trabajo, se los puede resumir de la siguiente manera:

1. Las partidas expresadas en moneda de cierre, no deben reexpresarse.
2. Las partidas expresadas en moneda de fecha anterior al cierre, deben reexpresarse en moneda cierre de la siguiente manera:
 - a) eliminar los ajustes parciales contabilizados para reflejar el efecto de la inflación, con el fin de evitar su duplicación;
 - b) determinar el período de origen de las partidas;
 - c) calcular los coeficientes de reexpresión correspondientes;
 - d) aplicar los coeficientes de reexpresión a los importes de las partidas según el período de origen, de modo de reexpresarlas.
3. Al valor resultante de la reexpresión, se lo deberá comparar con el correspondiente valor recuperable, el cual no podrá superar en ningún caso.

2.3 Anticuidación de las partidas

Conforme la [sección IV.B.4 de la segunda parte de la RT 6](#) la anticuidación del saldo de una cuenta implica su descomposición en partidas o grupos de partidas, conforme fuera su período de origen para poder reexpresarlas a moneda de cierre.

Se considera razonable realizar la apertura por plazos mensuales, permitiéndose la agrupación en períodos mayores al mes, siempre que ello no genere distorsiones significativas.

2.4. Coeficiente de reexpresión

Conforme la sección [IV.B.6 de la segunda parte de la RT 6](#) los coeficientes aplicables a las distintas partidas resultan de dividir el valor del índice correspondiente a la fecha de cierre por el valor del índice correspondiente a la fecha o período de origen de la partida.

En el caso de que las partidas se agrupen en períodos de origen mayores de un mes, el coeficiente de reexpresión a aplicar a las partidas de un período se determinará tomando como denominador el promedio de los valores del índice correspondiente a los meses comprendidos en dicho período.

Se considera representativo del índice de la fecha de cierre al valor del índice correspondiente al último mes del período o ejercicio. Por ello, las partidas del mes de cierre no se reexpresarán, ya que el coeficiente aplicable será la unidad.

3. Aplicación conjunta de las normas de medición al costo y el ajuste por inflación contable

3.1. Reexpresión de los componentes del costo de adquisición y otros conceptos activados

Tal como se indicó anteriormente, debe realizarse una apertura de cada uno de los saldos de los componentes de bienes de uso a los fines de efectuar una correcta anticuación.

Al realizar esta actividad, pueden encontrarse diferentes situaciones que analizamos a continuación.

3.1.1. Anticipos para la adquisición de bienes de uso

Es habitual que se efectúen anticipos a cuenta de la compra de bienes de uso que congelan precios.

Una práctica contable habitual consiste en la registración de los anticipos empleando una cuenta específica en ocasión del desembolso, para luego transferirlos a la cuenta representativa de la partida de bienes de uso adquirida una vez que se lo recibe.

En tales casos, la anticuación debe reconocer como fecha de origen la de realización del correspondiente anticipo, con lo cual deberá rastrearse el historial de desembolsos realizados, tarea que no suelen efectuar directamente los softwares contables comerciales.

3.1.2. Mejoras y erogaciones activadas posteriores a la incorporación

Respecto de estos conceptos, resulta crítico identificar cada una de las erogaciones y la fecha de su realización, con independencia de la fecha en la cual fueron activadas al costo del bien.

Una práctica contable habitual consiste en efectuar la registración empleando una cuenta específica de mejoras en ocasión del desembolso, para luego transferir el saldo a la cuenta representativa de la partida de bienes de uso una vez finalizados los trabajos, que pueden demandar un plazo significativo.

En tales casos, la anticuación debe reconocer como fecha de origen la de realización del correspondiente desembolso, con lo cual se deberá rastrear el historial de desembolsos realizados, información que no suele estar directamente disponible en los softwares contables comerciales.

3.1.3. Imposibilidad de determinar la anticuación de una partida

Puede ocurrir que en ocasión de reexpresar los componentes del rubro bienes de uso incorporados hace tiempo, el ente carezca de registros detallados que permitan identificar la fecha de origen de cada uno de ellos, a la vez que es impracticable estimar dicha fecha.

Esta situación no está contemplada en la [RT 6](#) y no habría solución prevista.

En tal caso, al comienzo del año comparativo en el que se aplique la [resolución JG \(FACPCE\) 539/2018](#), el ente podrá utilizar una evaluación profesional del valor de tales partidas que sirva como base para su reexpresión.

Si bien nada dice la norma referida respecto de cuál es la base para la realización de dicha evaluación profesional, creemos que resultarían de aplicación por analogía las normas de determinación del valor razonable introducidas por la [RT 31](#) a la [RT 17](#).

Esta opción no está prevista en la [RT 6](#) y fue tomada de la NIC 29, cuyo párrafo 16 prevé dicha situación.

3.2. Reexpresión de las depreciaciones

Un error habitual en la reexpresión de las depreciaciones consiste en tomar como período de anticuación el mes de cierre del ejercicio en el cual se realiza su devengamiento, cuando en realidad debe analizarse cuál es la moneda en la cual se encuentra expresada la base de cálculo de las depreciaciones.

Así es que la depreciación deberá reexpresarse sobre la base de la misma metodología empleada para reexpresar el valor de origen sobre el cual se la calcula. Al mismo resultado se arriba si se calcula la depreciación sobre la base del valor de origen ya reexpresado.

3.3. Reexpresión de las partidas de bienes de uso con valor contable nulo

Una de las cuestiones que suele suscitarse en la práctica es la existencia de bienes de uso que continúan empleándose en las actividades del ente emisor de los estados contables, pero cuyo importe registrado en libros es nulo. Es decir, se trata de bienes sin valor de recupero y totalmente depreciados, pero que continúan en uso.

Evidentemente, si se reexpresa dicho importe contable nulo por cualquiera que fuera el coeficiente de reexpresión, se obtendrá el mismo valor nulo.

La realidad subyacente es que se ha determinado incorrectamente:

- a) la vida útil total, y/o
- b) la vida útil consumida; y/o

c) el valor de recupero.

De allí que primero correspondería corregir su medición contable a valores históricos (con cargo a resultados acumulados y/o resultado del ejercicio, según correspondiera), para luego realizar su reexpresión conforme las normas de la [RT 6](#).

4. Reexpresión del Impuesto diferido

En cuanto a los activos y pasivos por impuestos diferidos existentes a la fecha de realización del ajuste por inflación, surge el interrogante de cómo efectuar su reexpresión, lo que impactará en el importe del ingreso o gasto cargado a resultados en concepto de impuesto a las ganancias.

Al respecto, las normas contables profesionales argentinas guardan silencio sobre esta cuestión puntual.

De allí que, por aplicación de la [sección 9 de la segunda parte de la RT 17](#), serían de aplicación las normas internacionales (NIC, NIIF, SIC o CINIIF) que traten el tema.

Así es que la CINIIF 7, "Aplicación del procedimiento de la reexpresión según la NIC 29", en sus párrafos 4 y 5 tratan esta cuestión.

Así es que la CINIIF 7 indica que, a la fecha de cierre de ejercicio, las partidas por impuestos diferidos se reconocerán y medirán de acuerdo con la NIC 12. Ello quiere significar que se medirán aplicando las normas generales del método del impuesto diferido.

En cuanto a las partidas por impuestos diferidos que figuran en el balance de apertura del periodo sobre el que se informa, se determinarán de la siguiente manera:

a) se volverán a medir las partidas por impuestos diferidos según la NIC 12 después de que haya reexpresado los importes nominales en libros de sus partidas no monetarias en la fecha del balance de apertura del período sobre el que se informa, aplicando la unidad de medida en esa fecha y

b) las partidas por impuestos diferidos medidas de nuevo de conformidad con el apartado a) anterior se reexpresarán por inflación, desde la fecha del balance de apertura del período sobre el que se informa, hasta el final del periodo sobre el que se informa.

Después de que una entidad haya reexpresado sus estados contables, todas las cifras comparativas que figuren en esos estados para períodos posteriores, incluyendo las partidas por impuestos diferidos, se reexpresarán aplicando la variación en la unidad de medida para esos períodos posteriores, únicamente a los estados financieros reexpresados en el período anterior.

Dicho en términos más sencillos, se deben determinar nuevamente los saldos iniciales de las partidas por impuesto diferido sobre la base de los activos y pasivos iniciales reexpresados conforme las normas de la RT 6. Luego dichos saldos se reexpresan por inflación desde el inicio hasta el cierre del ejercicio.

En el caso práctico de la sección siguiente, se ilustra la aplicación de la metodología aquí indicada.

5. Caso práctico integral

La entidad La Fabril del Centro SA posee un establecimiento industrial ubicado en la zona de Trenque Lauquen, provincia de Buenos Aires. Dentro de los bienes de uso adquiridos para desarrollar su actividad, se destacan las maquinarias que compradas en enero de 2014, pero que fueron instaladas y entraron en producción a partir del mes de julio de 2014.

La fecha de cierre de ejercicio es el 31 de diciembre de cada año y se sabe además que se optó por medir dichos bienes al costo histórico.

A continuación, se presentan los detalles de composición de los costos históricos de las maquinarias al 31/12/2017:

Partida	Fecha de origen	Valor de origen
Maquinaria ABC - Costo adquisición	Enero de 2014	\$ 2.000.000
Maquinaria ABC - Costos de instalación	Mayo de 2014	\$ 400.000
Total		\$ 2.400.000

En cuanto al cálculo de la depreciación, esta se computa desde la fecha de inicio de operación (julio de 2014), estimándose una vida útil total de 10 años y empleándose el método de la línea recta sin valor residual al final de dicha vida útil.

El siguiente cuadro resume los cálculos de la tasa anual de depreciación y la tasa de depreciación acumulada al 31/12/2017:

Clase	Vida útil (años)			Tasa de depreciación anual	Tasa de depreciación acumulada al cierre
	Total	Transcurrida al cierre	Restante al cierre		
Maquinarias	10	3,50	6,50	10 %	35 %

Aplicando las tasas precedentes a los valores de origen calculamos los valores de las depreciaciones del ejercicio, las acumuladas al cierre y el costo neto de depreciaciones acumuladas al 31/12/2017, importes expresados en moneda histórica.

Clase	Valor de origen	Depreciaciones			Valor neto de depreciaciones acumuladas al cierre
		Acumulada al inicio	del ejercicio	Acumulada al cierre	
Maquinarias	\$ 2.400.000	\$ 600.000	\$ 240.000	\$ 840.000	\$ 1.560.000
Total	\$ 2.400.000	\$ 600.000	\$ 240.000	\$ 840.000	\$ 1.560.000

En el ejercicio siguiente, La Fabril del Centro SA continúa aplicando el modelo del costo para la medición de los bienes de uso. El siguiente cuadro resume los cálculos de la tasa anual de depreciación y la tasa de depreciación acumulada al 31/12/2018:

Clase	Vida útil (años)			Tasa de depreciación anual	Tasa de depreciación acumulada al cierre
	Total	Transcurrida al cierre	Restante al cierre		
Maquinarias	10	4,50	5,50	10 %	45 %

Aplicando las tasas precedentes a los valores de origen calculamos los valores de las depreciaciones del ejercicio, las acumuladas al cierre y el costo neto de depreciaciones acumuladas al 31/12/2018, importes expresados en moneda histórica.

Clase	Valor de origen	Depreciaciones			Valor neto de depreciaciones acumuladas al cierre
		Acumulada al inicio	del ejercicio	Acumulada al cierre	
Maquinarias	\$ 2.400.000	\$ 840.000	\$ 240.000	\$ 1.080.000	\$ 1.320.000
Total	\$ 2.400.000	\$ 840.000	\$ 240.000	\$ 1.080.000	\$ 1.320.000

En el ejercicio cerrado al 31/12/2018, se aplica el ajuste por inflación conforme las disposiciones de la [resolución JG \(FACPE\) 539/2018](#).

En cuanto al efecto que produce el ajuste por inflación contable y la imposibilidad de aplicar el ajuste por inflación a los fines de las normas del impuesto a las ganancias sobre la contabilización del impuesto a las ganancias, planteamos los casos de aplicación del método tradicional (solo admitido para Entes Pequeños en los términos de la [RT 41 segunda parte](#)) y el método del impuesto diferido (de aplicación obligatoria para los Entes Medianos en los términos de la [RT 41, tercera parte](#) y entes que aplican la [RT 17](#)).

A continuación, presentamos los índices a aplicar a los fines de practicar el ajuste por inflación contable:

Mes / Año	Índice de Precios
Enero de 2014	51,8783
Mayo de 2014	57,8845
Diciembre de 2016	100,0000
Diciembre de 2017	124,7956
Diciembre de 2018	185,000*

* Nota importante: Se trata de un valor supuesto por los autores a los fines de la resolución del presente caso práctico.

A partir de los índices anteriores, determinamos los coeficientes de ajuste para el cierre de ejercicio producido el 31/12/2017.

Mes / Año	Coficiente ⁽¹⁾
Enero de 2014	124,7956 / 51,8783 = 2,4055

Mayo de 2014	$124,7956 / 57,8845 = 2,1559$
Diciembre de 2016	$124,7956 / 100,0000 = 1,2479$
Diciembre de 2017	$124,7956 / 124,7956 = 1,0000$

A partir de los índices anteriores, determinamos los coeficientes de ajuste para el cierre de ejercicio producido el 31/12/2018.

Mes / Año	Índice de Precios ⁽²⁾
Enero de 2014	$185,0000 / 51,8783 = 3,5660$
Mayo de 2014	$185,0000 / 57,8845 = 3,1960$
Diciembre de 2016	$185,0000 / 100,0000 = 1,8500$
Diciembre de 2017	$185,0000 / 124,7956 = 1,4824$
Diciembre de 2018	$185,0000 / 185,0000 = 1,0000$

El primer paso en la aplicación de la [resolución JG \(FACPCE\) 539/2018](#) -con la simplificación prevista en la sección 3.2 de la segunda parte de dicha norma- consiste en reexpresar los valores de los bienes de uso al 31/12/2017.

Para ello, se confecciona el siguiente cuadro de reexpresión de los valores de origen:

Concepto	Fecha de origen	Importe de origen	Coficiente de reexpresión	Importe reexpresado al 12/2017	Diferencia reexpresión
Maquinarias - Costo de adquisición	1/2014	\$ 2.000.000	2,4055	\$ 4.811.091	\$ 2.811.091
Maquinarias - Costo de instalación	5/2014	\$ 400.000	2,1559	\$ 862.376	\$ 462.376
Total		\$ 2.400.000		\$ 5.673.467	\$ 3.273.467

En cuanto a la reexpresión de las depreciaciones acumuladas, la alternativa práctica más sencilla para este caso consiste en aplicar el porcentaje de depreciación acumulada sobre el importe ya reexpresado. Ello se realiza en el siguiente cuadro:

Concepto	Porcentaje	Importe de origen	Importe reexpresado al 12/2017	Diferencia reexpresión
Valor de origen - Costo de adquisición e instalación		\$ 2.400.000	\$ 5.673.467	\$ 3.273.467
Depreciación acumulada	35%	(\$ 840.000)	(\$ 1.985.714)	(\$ 1.145.714)
Valor contable neto		\$ 1.560.000	\$ 3.687.753	\$ 2.127.753

El hecho de que se practique el ajuste por inflación contable pero no el ajuste impositivo (a los fines de la ley del impuesto a las ganancias), da lugar a una diferencia temporaria imponible con el consiguiente reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido, en caso de aplicarse el método del impuesto diferido basado en el balance.

Para ello, se prepara el siguiente cuadro conforme el esquema esperado de reversión de las diferencias y los cambios en las tasas del impuesto a las ganancias según lo establecido por la [ley 27430](#):

Año	Tasa legal del Impuesto a las Ganancias (A)	Depreciación contable anual (B)	Depreciación impositiva anual (C)	Diferencia temporaria (D= B - C)	Pasivo por Impuesto Diferido (A x D)
2018	30%	\$ 567.347	\$ 240.000	\$ 327.347	\$ 98.204

2019	30%	\$ 567.347	\$ 240.000	\$ 327.347	\$ 98.204
2020	25%	\$ 567.347	\$ 240.000	\$ 327.347	\$ 81.837
2021	25%	\$ 567.347	\$ 240.000	\$ 327.347	\$ 81.837
2022	25%	\$ 567.347	\$ 240.000	\$ 327.347	\$ 81.837
2023	25%	\$ 567.347	\$ 240.000	\$ 327.347	\$ 81.837
2024	25%	\$ 283.671	\$ 120.000	\$ 163.671	\$ 40.918
Total		\$ 3.687.753	\$ 1.560.000	\$ 2.127.753	\$ 564.674

Del cálculo precedente, surge una tasa promedio del impuesto a las ganancias del 26,54% $[(\$ 564.674 / \$ 2.127.753) \times 100]$, la que puede utilizarse para simplificar los cálculos.

A continuación, presentamos los asientos contables emergentes de la aplicación del ajuste por inflación practicada en el año 2018, retroactiva al 31/12/2017.

Fecha: 01/1/2018

Leyenda: Ajuste por inflación al 31/12/2017

	Debe	Haber
Maquinarias	3.273.467	
a Dep. Acum. Maquinarias		1.145.714
a Ajuste de Resultados Ejercicio Anterior		2.127.753

Adicionalmente, en el caso de aplicarse el método del impuesto diferido, se contabiliza el siguiente asiento:

Fecha: 31/12/2017

Leyenda: Reconocimiento del Pasivo por Impuesto Diferido por el ajuste por inflación al 31/12/2017

	Debe	Haber
Ajuste de Resultados Ejercicio Anterior	564.674	
a Pasivo por Impuesto Diferido		564.674

El paso siguiente, consiste en reexpresar los saldos históricos al 31/12/2018 y determinar los correspondientes asientos a contabilizar.

Para ello, se confecciona el siguiente cuadro de reexpresión de los valores de origen, partiendo de los valores reexpresados al 31/12/2017:

Concepto	Importe reexpresado al 12/2017	Coefficiente de reexpresión	Importe reexpresado al 12/2018	Diferencia reexpresión
Maquinarias - Costo de adquisición	\$ 4.811.091	$185/ 124,7956 = 1,4824$	\$ 7.132.076	\$ 2.320.985
Maquinarias - Costo de instalación	\$ 862.376	$185/ 124,7956 = 1,4824$	\$ 1.278.408	\$ 416.032
Total	\$ 5.673.467		\$ 8.410.484	\$ 2.737.017

En cuanto a la reexpresión de las depreciaciones acumuladas, en este caso debemos tener en cuenta la particularidad que se plantea, ya que:

- a) El ente ha contabilizado las depreciaciones del ejercicio 2018 calculadas sobre el valor histórico en moneda de origen.
- b) Las depreciaciones acumuladas al 31/12/2017 ya fueron reexpresadas a moneda de dicho cierre en el paso anterior.

Para ello, realizamos el ajuste en el siguiente cuadro:

Concepto	Importe expresado en moneda de origen	Importe reexpresado en moneda del 12/2017	Coefficiente de Reexpresión	Importe reexpresado al 12/2018	Diferencia reexpresión
Valor de origen - Costo de adquisición e instalación		\$ 5.673.467	1,4824	\$ 8.410.484	\$ 2.737.017
Depreciación acumulada					
Depreciación 2014 a 2017		\$ 1.985.714	1,4824	(\$ 2.943.669)	(\$ 957.956)
Depreciación 2018					
--V.O. 1/2014	\$ 200.000		3,5660	(\$ 713.208)	(\$ 513.208)
--V.O. 5/2014	\$40.000		3,1960	(\$ 127.841)	(\$ 87.841)
Total Dep. Acum.				(\$ 3.784.718)	
Valor contable neto				\$ 4.625.766	

A continuación, presentamos la reexpresión el saldo del Pasivo por Impuesto Diferido del 31/12/2017 al 31/12/2018.

Concepto	Importe reexpresado al 12/2017	Coefficiente de reexpresión	Importe reexpresado al 12/2018	Diferencia reexpresión
Pasivo por Impuesto diferido	\$ 564.674	$185/124,7956 = 1,4824$	\$ 837.086	\$ 272.412

Luego, presentamos los asientos contables emergentes de la reexpresión correspondiente al ejercicio finalizado el 31/12/2018.

Fecha: 31/12/2018

Leyenda: Asiento Reexpresión Depreciaciones Año 2018

	Debe	Haber
Depreciaciones Maquinarias	601.048	
a Dep. Acum. Maquinarias		601.048

Fecha: 31/12/2018

Leyenda: Asiento Reexpresión valores ajustados al 31/12/2017

	Debe	Haber
Maquinarias	2.737.017	
a Dep. Acum. Maquinarias		957.956
a RECPAM		1.779.061

En el caso que se empleara el método del impuesto diferido para registrar el impuesto a las ganancias, se registra el RECPAM sobre el saldo existente al 31/12/2017.

Fecha: 31/12/2018

Leyenda: Asiento Reexpresión valores ajustados al 31/12/2017

Debe	Haber
------	-------

Finalmente, corresponde realizar la determinación del saldo del Pasivo por Impuesto Diferido al 31/12/2018 originado por la reexpresión relacionada con los bienes de uso y contabilizar la correspondiente variación producida en el ejercicio.

Para ello, se prepara el siguiente cuadro conforme el esquema esperado de reversión de las diferencias y los cambios en las tasas del impuesto a las ganancias conforme lo establecido por la [ley 27430](#):

Año	Tasa legal del Impuesto a las Ganancias (A)	Depreciación contable anual (B)	Depreciación impositiva anual (C)	Diferencia temporaria (D= B - C)	Pasivo por Impuesto Diferido (A x D)
2019	30%	\$ 841.048	\$ 240.000	\$ 601.048	\$ 180.314
2020	25%	\$ 841.048	\$ 240.000	\$ 601.048	\$ 150.262
2021	25%	\$ 841.048	\$ 240.000	\$ 601.048	\$ 150.262
2022	25%	\$ 841.048	\$ 240.000	\$ 601.048	\$ 150.262
2023	25%	\$ 841.048	\$ 240.000	\$ 601.048	\$ 150.262
2024	25%	\$ 420.526	\$ 120.000	\$ 300.526	\$ 75.131
Total		\$ 4.625.766	\$ 1.320.000	\$ 3.305.766	\$ 856.493

Corresponde realizar el asiento de ajuste para llevar el saldo del Pasivo por Impuesto Diferido al 31/12/2018 de \$ 837.086 (valor ya reexpresado) a \$ 856.493, lo que implica un incremento de \$ 19.407.

Fecha: 31/12/2018

Leyenda: Variación del Pasivo por Impuesto Diferido

	Debe	Haber
Impuesto a las Ganancias	19.407	
a Pasivo por Impuesto Diferido		19.407

A continuación, presentamos los mayores de las cuentas patrimoniales al 31/12/2018.

Mayor: "Maquinarias"				
Fecha	Movimiento	Debe	Haber	Saldo
1/1/2018	Saldo inicial en moneda de origen	2.400.000	-	2.400.000
1/1/2018	Ajuste por inflación al 31/12/2017	3.273.467	-	5.673.467
31/12/2018	Ajuste por inflación al 31/12/2018	2.737.017	-	8.410.484

Mayor: "Amortización Acumulada Maquinarias"				
Fecha	Movimiento	Debe	Haber	Saldo
1/1/2018	Saldo inicial en moneda de origen	-	840.000	(840.000)
1/1/2018	Ajuste por inflación al 31/12/2017	-	1.145.714	(1.985.714)
31/12/2018	Amortización 2018 en moneda de origen	-	240.000	(2.225.714)
31/12/2018	Ajuste por inflación al 31/12/2018 de la amortización del ejercicio corriente	-	601.048	(2.826.762)

31/12/2018	Ajuste por inflación al 31/12/2018 de la amortización acumulada al 31/12/2017	-	957.956	(3.784.718)
------------	---	---	---------	-------------

Mayor: "Pasivo por Impuesto Diferido"				
Fecha	Movimiento	Debe	Haber	Saldo
1/1/2018	Saldo inicial en moneda de origen	-	564.674	(564.674)
31/12/2018	Ajuste por inflación al 31/12/2018	-	272.412	(837.086)
31/12/2018	Ajuste por variación del PID	-	19.407	(856.493)

III – CONCLUSIONES

Conforme se indicó al principio de este trabajo, el costo histórico es una alternativa para la medición de los bienes de uso en el marco de las normas contables profesionales argentinas ([RT 17](#) y [RT 41](#)). Con la reanudación del ajuste por inflación dispuesto por la [resolución JG \(FACPCE\) 539/2018](#), se vuelve necesario repasar las normas referidas a dicha medición para una correcta aplicación de la [RT 6](#).

En cuanto a la medición del costo original, es importante identificar cada uno de los componentes de ella a los fines de asignarle el correspondiente período al cual se refiere la unidad monetaria de su medida.

También es importante identificar la unidad monetaria de expresión de las depreciaciones. Así es que, dado que las depreciaciones se calculan sobre la base del costo original, estas están expresadas en la misma unidad monetaria de aquel. Es habitual cometer el error de considerar que se encuentran expresadas en moneda de la fecha de cierre de ejercicio en el cual se las devenga.

Asimismo, dado que las normas contenidas en la [ley 27468](#) introdujeron nuevos parámetros cuantitativos de la tasa de inflación anual para que se vuelva aplicable el ajuste por inflación impositivo los que no se alcanzan al presente, el ajuste por inflación contable origina una diferencia temporaria que debe reconocerse cuando se aplica el método del impuesto diferido para la contabilización del impuesto a las ganancias.

Hemos ilustrado a través del caso práctico la reexpresión de los saldos al inicio del ejercicio corriente de los bienes de uso, la reexpresión correspondiente a los saldos al cierre del ejercicio, la depreciación del ejercicio y el ajuste de medición al cierre del pasivo por impuesto diferido.

Finalmente, esperamos que este trabajo haya constituido un aporte útil para el estudio de la temática de gran importancia para un gran número de emisores de estados contables del país que aún aplican el modelo del costo para la medición de sus bienes de uso y ahora deberán aplicar obligatoriamente el ajuste por inflación contable.

IV - BIBLIOGRAFÍA

- Casal, Armando M: "[Reanudación del ajuste integral por inflación: la resolución \(FACPCE\) 539/2018, los cambios en el poder adquisitivo de la moneda y su reflejo en la información contable](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 231 - diciembre/2018 - Cita digital EOLDC098579A.
- Fowler Newton, Enrique: "Resoluciones técnicas y otros pronunciamientos de la FACPCE sobre contabilidad, auditoría y sindicatura" - LL - 2013.
- Fowler Newton, Enrique: "Contabilidad con inflación" - LL - 2003.
- García, Sergio y Mattera, Miguel: "Moneda constante" - Ed. Tesis - julio/1985.
- Gil, Jorge J.: "Impuesto diferido. Nuevo método basado en el balance" - Ed. Osmar Buyatti - agosto/2006.
- Torres, Carlos F.: "Ajuste por inflación y remediación de activos" - Ed. Osmar Buyatti - octubre/2018.

Notas:

- (1) Se muestran los cuatro primeros dígitos decimales, pero en los cálculos se emplean hasta el décimo dígito decimal
- (2) Se muestran los cuatro primeros dígitos decimales, pero en los cálculos se emplean hasta el décimo dígito decimal