

## **Aplicación del modelo de revaluación de la rt 31. Su incidencia en la medición del patrimonio y los resultados**

**Díaz, Teresa**

**Pozzi, Nélida**

**Suardi, Diana**

### **I. Introducción**

En el año 2011 la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la Resolución Técnica 31 (RT 31) por la cual se modificó el texto de la RT 17 para incorporar, con carácter opcional, el modelo de revaluación para la medición de los bienes de uso, excepto activos biológicos.

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

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

### **II. RT 31. Incorporación del modelo de revaluación a la RT 17**

Como ya se dijera, en el año 2011 se aprobó la RT 31, que modifica el texto de la RT 17 para incorporar, con carácter opcional, el modelo de revaluación para la medición de los bienes de uso, excepto activos biológicos. En consecuencia, conforme a la redacción actual de la sección 5.11 de la RT 17, para la medición contable posterior a su reconocimiento inicial se permite optar por el modelo de costo o el modelo de revaluación.

La norma establece que los importes revaluados [\(1\)](#) podrán obtenerse por el trabajo realizado por personal propio o mediante servicios de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad. Para su determinación deberán considerarse las siguientes bases, en orden jerárquico:

-Bienes para los que existe un mercado en su condición actual: en base al valor de mercado para su venta al contado.

-Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe dicho mercado activo para bienes nuevos equivalentes en capacidad de servicio: en base al valor de mercado para la venta al contado de los bienes nuevos, neto de las depreciaciones acumuladas que corresponda calcular.

-Bienes para los que no existe un mercado activo en las formas previstas en los aparts. a) y b): (i) al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación que arriben a valores del presente o descontados a

partir de importes futuros; o (ii) al importe estimado a partir de un costo de reposición, pero computando las depreciaciones que correspondan.

En cuanto a la frecuencia de las revaluaciones, indica que las mismas se harán con una regularidad que permita asegurar que el importe contable no difiera significativamente del valor razonable a la fecha de cierre del período. Los elementos de los bienes revaluados que experimentan cambios significativos y frecuentes en su valor razonable necesitarán revaluaciones cada vez que se presenten estados contables. Tales revaluaciones serán innecesarias para elementos integrantes de los bienes revaluados que experimenten variaciones no significativas en su valor razonable. Para este tipo de bienes, pueden ser suficientes revaluaciones practicadas con una frecuencia de entre tres y cinco años.

Para el tratamiento de las diferencias entre los importes revaluados y los valores de libros, la RT 31 indica:

Los mayores valores se acreditarán directamente a una cuenta que se denominará Saldo por revaluación, integrante del patrimonio neto, que se expondrá en el rubro Resultados diferidos en el Estado de evolución del patrimonio neto. Sólo se reconocerán como ganancias del período cuando reviertan una disminución por revaluación antes reconocida en el resultado del ejercicio, o bien originen la recuperación de pérdidas por desvalorización contabilizadas en el pasado para ese mismo activo.

Las disminuciones de valor se reconocerán como resultados del período, excepto que se tratara de bienes revaluados anteriormente y contara con saldo la cuenta relacionada con la revaluación y generada por el mismo activo.

El saldo por revaluación de un elemento de bienes revaluados podrá ser transferido directamente a resultados no asignados cuando se produzca la baja de ese elemento, o en un momento posterior. Sin embargo, una parte del saldo por revaluación podrá transferirse a resultados no asignados a medida que el activo sea consumido. En caso de que la citada transferencia sea en proporción al consumo del activo, el importe a transferir será igual a la diferencia entre la depreciación calculada sobre el valor revaluado y la calculada sobre su costo original. Las transferencias desde el saldo por revaluación a los resultados no asignados, no pasarán por el resultado del período.

Los efectos de la revaluación de bienes de uso sobre el impuesto a las ganancias, al originar o modificar las diferencias entre el importe contable y la base impositiva de los bienes revaluados se contabilizarán y expondrán de acuerdo con la sección 5.19.6.3 (Impuestos diferidos) de la RT 17, es decir, que darán lugar al reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos. En todos los casos en que tales diferencias tengan su contrapartida en el saldo por revaluación, el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido se imputará al mismo saldo por revaluación, sin afectar los resultados del ejercicio. Sin embargo, la reducción en el pasivo por impuesto diferido, a medida que se revierte la diferencia temporaria que lo generó, no se acreditará al saldo por revaluación sino que se incorporará al resultado del ejercicio a fin de compensar el mayor impuesto corriente que se genera en cada ejercicio por la imposibilidad de deducir fiscalmente la porción de la depreciación correspondiente a la revaluación practicada.

En materia de exposición contable, la RT 31 modificó el texto de la RT 9 a fin de incluir la información complementaria que deberá presentarse en los casos de revaluación de bienes de uso:

- enunciación de las fechas a las cuales se practicó la revaluación de cada una de las clases separadas;
- 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;
- detalle de los métodos y las hipótesis significativas utilizadas en la estimación del valor razonable de los bienes revaluados;
- 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;
- 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;

- 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;

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

- 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.

A fin de facilitar la comprensión y aplicación práctica de las normas contenidas en la RT 31, el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) aprobó el Informe N° 2 denominado "Introducción al 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)". El informe está estructurado en dos partes. En la primera parte se formulan preguntas que habitualmente pueden plantearse sobre el modelo de revaluación, y sus respuestas. En la segunda, se presentan algunos ejemplos de aplicación de las disposiciones contenidas en al RT 31.

Adicionalmente, se aprobó en junio de 2014 la Interpretación N° 7 de Normas Profesionales "Modelo de revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos) y tratamiento contable de las propiedades de inversión (RT 31)", de aplicación obligatoria, con el objetivo de contribuir a la adecuada aplicación de la norma, que provee guías sobre diversos aspectos que se consideran aceptables para resolver algunas situaciones incorporadas por la RT 31.

### **III. Elección y cambios de política contable**

La sección 2.7. de la RT 17 indica que cuando se permita la aplicación de criterios alternativos, el que se seleccione deberá ser aplicado consistentemente a todas las partidas de similar naturaleza. El cambio entre dos criterios alternativos sólo podrá efectuarse cuando:

- de ello resulte un mejor cumplimiento de la sección 3 (Requisitos de la información contenida en los estados contables) de la segunda parte de la resolución técnica 16, y;

- se dé cumplimiento a lo establecido en la sección 4.10 (Modificación a resultados de ejercicios anteriores).

En la medida en que sea posible medir confiablemente el valor razonable de todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de bienes de uso, el cambio del modelo de costo al modelo de revaluación, siempre se encontrará fundamentado por cuanto permite suministrar información más relevante. Por el contrario, la situación opuesta difícilmente podría ser justificada.

Existe consenso en cuanto a que los cambios de políticas contables deben reconocerse con efecto retroactivo al comienzo del ejercicio en que se los contabiliza, para de esta manera atenuar su efecto sobre la comparabilidad de sucesivos juegos de estados contables. En este sentido, la RT 17, en su sección 4.10., se refiere a "Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores", e incluye entre las causas que dan lugar a estas modificaciones a "la aplicación de una norma de medición contable distinta de la utilizada en el ejercicio anterior, con las excepciones indicadas en (...) y en la sección 5.11.1.1.2 (Modelo de revaluación)". Por lo tanto, el cambio del modelo de costo al modelo de revaluación para la medición de alguna clase de bienes de uso no tiene efecto retroactivo por cuanto se encuentra expresamente excluido del tratamiento general.

### **IV. Alternativas que plantea el modelo de revaluación**

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

- tratamiento de la depreciación acumulada; y

- tratamiento del Saldo por revaluación.

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

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

-eliminarse contra el valor de origen del activo, de manera que lo que se revalúa sea el importe contable neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

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

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

#### **V. Incidencia de la elección de política contable en la medición del patrimonio y los resultados**

A continuación se muestra a través de un ejemplo numérico cómo la elección de política contable incide en la medición del patrimonio, del resultado del período y de los resultados distribuibles.

Datos:

Una empresa que cierra sus ejercicios económicos el 31 de diciembre de cada año, adquiere el 19 de enero X1 un rodado usado en la suma de \$ 120.000, que abona mediante transferencia bancaria, y decide amortizarlo por el método de la línea recta, considerando una vida útil de 3 años, sin valor de desecho. Es el único rodado con que cuenta la empresa.

El 10-02-X5 la empresa vende el rodado en la suma de \$ 75.000, cobrando el total en efectivo.

Alternativas:

-La empresa mide el rodado aplicando el modelo de costo

-La empresa mide el rodado aplicando el modelo de la revaluación y opta por transferir el saldo por revaluación a resultados no asignados en proporción al consumo del bien

-La empresa mide el rodado aplicando el modelo de la revaluación y opta por transferir el saldo por revaluación a resultados no asignados recién cuando se produce la venta del bien.

A fin de aplicar el modelo de revaluación se considera:

La empresa opta por eliminar la amortización acumulada a la fecha de la revaluación contra el valor el valor de origen del bien.

La alícuota del impuesto a las ganancias es del 35%.

-Al 31-12-X1 el valor razonable del rodado es de \$100.000.

-Al 31-12-X2 el valor razonable del bien no difiere significativamente de su importe en libros.

Alternativa a): Modelo de costo

19-01-X1 - Compra del rodado

31-12-X1 - Cierre de ejercicio

Contabilización de la amortización del ejercicio

Valor a amortizar =  $120.000 / 3 = 40.000$

31-12-X2 - Cierre de ejercicio

Contabilización de la amortización del ejercicio

Cargo por amortización:  $120.000 / 3 = 40.000$

10-02-X3. Venta del rodado

Contabilización de la venta del rodado

Alternativa b): Modelo de revaluación con transferencia del saldo por revaluación a resultados no asignados en proporción al consumo del bien

19-01-X1. Compra del rodado

31-12-X1 Cierre de ejercicio

a. Contabilización de la amortización del ejercicio

Cargo por amortización:  $120.000 / 3 = 40.000$

b. Eliminación de la depreciación acumulada contra el valor origen del bien

c. Contabilización de la revaluación

La entidad compara el valor razonable (100.000) con el valor de libros (80.000), resultando un incremento de valor de 20.000. No existe una desvalorización previa contabilizada por lo que reconoce un Saldo por revaluación de 20.000.

d. Determinación del Impuesto diferido originado por la revaluación del activo

Pasivo por impuesto diferido (PID):  $20.000 \times 35\% = 7000$

Saldo PID al cierre 7000

Saldo PID al inicio ( 0 )

Variación de los saldos 7000 Aumento de Pasivo

31-12-X2 Cierre de ejercicio

a. Contabilización de la amortización del ejercicio

Cargo por amortización:  $100.000 / 2 = 50.000$

b. Determinación del Impuesto diferido originado por la revaluación del activo

Pasivo por impuesto diferido:  $10.000 \times 35\% = 3.500$

Saldo PID al cierre 3500

Saldo PID al inicio (7000)

Variación de los saldos (3500) Disminución de Pasivo

c. Desafectación del Saldo por revaluación

Como la política contable de la entidad es transferir el Saldo por revaluación a resultados no asignados a medida que se consume el bien la empresa comparará:

Amortización según valor revaluado 50.000

Amortización según costo original (40.000)

Desafectación del Saldo por revaluación 10.000

Efecto del impuesto diferido (3500)

Desafectación neta del efecto del impuesto diferido 6500

10-02-X3. Venta del rodado

a. Contabilización de la venta del rodado

b. Determinación del Impuesto Diferido originado por la revaluación del activo

Pasivo por impuesto diferido:  $0 \times 35\% = 0$

Saldo PID al cierre 0

Saldo PID al inicio (3500)

Variación de los saldos (3500) Disminución de Pasivo

c. Desafectación del Saldo por revaluación

La política contable de la entidad es transferir el Saldo por revaluación a resultados no asignados a medida que se consume el bien revaluado. En este ejercicio se produce la venta del bien por lo que corresponde transferir a los resultados no asignados el saldo remanente.

Alternativa c): Modelo de revaluación con transferencia del saldo por revaluación a resultados no asignados recién cuando se produce la venta del bien

19-01-X1. Compra del rodado

31-12-X1 Cierre de ejercicio

a. Contabilización de la amortización del ejercicio

Cargo por amortización:  $120.000 / 3 = 40.000$

b. Eliminación de la depreciación acumulada contra el valor origen del bien

c. Contabilización de la revaluación

La entidad compara el valor razonable (100.000) con el valor de libros (80.000), resultando un incremento de valor de 20.000. No existe una desvalorización previa contabilizada por lo que reconoce un Saldo por revaluación de 20.000.

d. Determinación del Impuesto diferido originado por la revaluación del activo

Pasivo por impuesto diferido (PID):  $20.000 \times 35\% = 7000$

Saldo PID al cierre 7000

Saldo PID al inicio ( 0 )

Variación de los saldos 7000 Aumento de Pasivo

31-12-X2 Cierre de ejercicio

a. Contabilización de la amortización del ejercicio

Cargo por amortización:  $100.000 / 2 = 50.000$

b. Determinación del Impuesto diferido originado por la revaluación del activo

Pasivo por impuesto diferido:  $10.000 \times 35\% = 3500$

Saldo PID al cierre 3500

Saldo PID al inicio (7000)

Variación de los saldos (3500) Disminución de Pasivo

c. Desafectación del Saldo por revaluación

Como la política contable de la entidad es transferir el saldo por revaluación a resultados no asignados recién cuando se produce la venta del bien, la cuenta Saldo por revaluación rodado al cierre del ejercicio X2 presenta un saldo acreedor de 13.000.

10-02-X3. Venta del rodado

a. Contabilización de la venta del rodado

b. Determinación del Impuesto Diferido originado por la revaluación del activo

Pasivo por impuesto diferido:  $0 \times 35\% = 0$

Saldo PID al cierre 0

Saldo PID al inicio (3500)

Variación de los saldos (3500) Disminución de Pasivo

c. Desafectación del Saldo por revaluación

Como en el ejercicio X3 el bien se da de baja y la política contable de la entidad es transferir el Saldo por revaluación a resultados no asignados en ese período, la cuenta Saldo por revaluación rodado debe quedar saldada.

A continuación se presenta un cuadro comparativo que permite apreciar las diferencias y similitudes que surgen de las alternativas planteadas.

Como puede observarse la medición del patrimonio y del resultado atribuible a cada período varía según se aplique el modelo de costo o el modelo de revaluación. No obstante, cuando se aplica este último y se opta por desafectar el saldo por revaluación en proporción al consumo del bien revaluado, el importe de los resultados distribuibles al cierre de cada período no difiere del que se obtiene por aplicación del modelo de costo.

En la alternativa c) el monto acumulado de los resultados distribuibles se equipara al de las alternativas anteriores recién en el ejercicio en que se da de baja al bien.

Por último, cabe destacar que la RT 31 no obliga a transferir el saldo por revaluación a resultados no asignados, por lo que es posible mantener el saldo por revaluación aun cuando el bien haya sido dado de baja.

Si se aplicara esta alternativa al ejemplo planteado, su tratamiento contable coincidiría con lo expuesto anteriormente para la alternativa c) excepto que al cierre del tercer ejercicio los resultados no asignados serían inferiores en \$ 13.000.

## **VI. Conclusiones**

De lo antedicho es posible concluir:

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

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

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

El modelo de revaluación descrito en la RT 31 plantea criterios alternativos referidos al tratamiento del saldo por revaluación y permite optar por mantenerlo o transferirlo a resultados no asignados, ya sea por retiro, disposición o consumo de los bienes revaluados que le dieron origen. La posibilidad de distribuir o capitalizar el saldo por revaluación surge a partir de su desafectación mediante su transferencia a resultados no asignados. Por lo tanto la alternativa que se seleccione para el tratamiento del saldo por revaluación tendrá efecto en el importe de los resultados capitalizables o distribuibles.

(1) El valor revaluado es el valor razonable al momento de la revaluación.

© Thomson Reuters