

TÍTULO:	REEXPRESIÓN DE BIENES DE USO MEDIDOS AL COSTO. CASOS PARTICULARES
AUTOR/ES:	Marchisio, Jorge A.; Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XX
PÁGINA:	-
MES:	Octubre
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

JORGE A. MARCHISIO
CARLOS J. SUBELET
MARÍA C. SUBELET

REEXPRESIÓN DE BIENES DE USO MEDIDOS AL COSTO. CASOS PARTICULARES

La reanudación del ajuste por inflación de la RT 6, conforme lo dispuesto por la resolución (JG) 539/2018, implica la reexpresión de las partidas del activo, pasivo, patrimonio y cuentas de resultados. La reexpresión de las partidas de bienes de uso medidas al costo es una de las tareas en las cuales se observa un gran número de situaciones particulares que dan lugar a dudas. En esta colaboración, los autores repasan las normas emitidas por la FACPCE y presentan su opinión sobre cómo reexpresar los inmuebles construidos, bienes sobre los que no se posee información sobre su fecha de origen, bienes tomados en arrendamientos financieros y bienes totalmente amortizados pero que continúan en uso.

I - INTRODUCCIÓN

Con la aprobación de la [resolución técnica 17](#), "Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general", por la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) a fines del año 2000, las normas contables profesionales argentinas marcaron el retorno al criterio de costo histórico para la medición de los activos que califican como bienes de uso.

Más precisamente, la sección 5.11 de la segunda parte de la RT 17 admitía únicamente el criterio de costo original menos la depreciación acumulada para la medición de los bienes de uso e inversiones de similar naturaleza.

Con la aprobación de la [resolución técnica 31](#), "Normas contables profesionales: modificación de las [resoluciones técnicas 9, 11, 16 y 17](#). Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos", se introdujo la opción de medir los bienes de uso empleando el modelo de la revaluación, basado en el valor razonable.

Para aquellos entes que optan por continuar midiendo los bienes de uso al costo, la reanudación del ajuste por inflación según lo dispone la [resolución \(JG\) 539/2018](#) impone la necesidad de realizar una adecuada anticuación de las medidas del costo, a los fines de realizar de manera correcta la reexpresión de tales importes.

Dentro de la casuística que puede encontrarse en la realización de la reexpresión del costo de los bienes de uso, se identifican particularidades en los casos de inmuebles construidos, partidas sobre las que se realizaron anticipos que congelan precios, bienes tomados en arrendamientos financieros, falta de registros detallados de los bienes de uso y bienes totalmente amortizados pero que permanecen en uso, todos los que ameritan consideraciones adicionales.

En este trabajo desarrollaremos un análisis de los casos antes indicados, presentando ejemplos de aplicación práctica que ilustran las consideraciones realizadas.

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. Medición contable del costo de los bienes

La sección 4.2 de la segunda parte de la RT 17 establece las reglas para la medición del costo, que es el criterio de medición original de los bienes adquiridos.

a) Reglas generales

Conforme la sección 4.2.1 de la segunda parte de la RT 17, el costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino.

Dicho costo incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello, junto con los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje.

b) Bienes adquiridos

La sección 4.2.2 de la segunda parte de la RT 17 indica que el costo de un bien adquirido es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición al contado y de la pertinente porción asignable de los costos de compras y control de calidad.

Cuando no se conociere el precio de contado o no existieren operaciones efectivamente basadas en él, se lo reemplazará por una estimación basada en el valor descontado -a la fecha de adquisición- del pago futuro a efectuar al proveedor (excluyendo los conceptos que sean recuperables, tales como ciertos impuestos). A este efecto, se utilizará una tasa de interés que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos de la operación, correspondiente al momento de la medición.

c) Bienes incorporados por aportes y donaciones

Según la sección 4.2.3 de la segunda parte de la RT 17, la medición original de estos bienes se efectuará a sus valores corrientes a la fecha de incorporación.

d) Bienes incorporados por trueques

Conforme la sección 4.2.4 de la segunda parte de la RT 17, cuando se truequen bienes de uso que tengan una utilización similar en una misma actividad y sus costos de reposición sean similares, no se reconocerán resultados y la medición original de los bienes incorporados se hará al importe de la medición contable del activo entregado.

En los restantes casos, la medición original de estos bienes se efectuará a su costo de reposición a la fecha de incorporación, reconociendo el correspondiente resultado por tenencia del activo entregado.

e) Bienes incorporados por fusiones y escisiones

La sección 4.2.5 de la segunda parte de la RT 17 establece que para los bienes incorporados por fusiones se aplicarán las normas de la sección 6 de la segunda parte de la resolución técnica 18, "Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular". Para los bienes incorporados por escisiones, se aplicarán las normas de la sección 7 de la segunda parte de la [RT 18](#).

f) Bienes producidos

Conforme la sección 4.2.6 de la segunda parte de la RT 17, el costo de un bien producido es la suma de:

- a) los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción;
- b) sus costos de conversión (mano de obra, servicios y otras cargas), tanto variables como fijos;
- c) los costos financieros que puedan asignárseles.

En cuanto a los costos de conversión deben excluirse las ociosidades e improductividades.

g) Normas de la RT 41

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

1.3. 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 restablece con las mencionadas tareas de mantenimiento; y

3. sea 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.

1.4. 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.

1.5. 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. Procedimiento de reexpresión de la RT 6

2.1. Cuestiones generales

La resolución técnica 6, "Estados contables en moneda constante", establece las normas que han de aplicarse para ajustar por inflación la información contable.

La sección IV.B.2 de la segunda parte de la RT 6 establece los pasos a seguir para efectuar la reexpresión de las partidas integrantes de los estados contables. Para aquellas partidas que se encuentran expresadas en moneda de fecha anterior al cierre se aplicará el siguiente procedimiento:

- a) Eliminación de los ajustes parciales contabilizados para reflejar el efecto de la inflación, a fin de evitar su duplicación.
- b) Determinación del momento o período de origen de las partidas (anticuación).
- c) Cálculo de los coeficientes de reexpresión aplicables.
- d) Aplicación de los coeficientes de reexpresión a los importes de las partidas anticuadas a efectos de reexpresarlas en moneda de cierre.

2.2. Anticuação de las partidas

Asimismo, la sección IV.B.4 de la segunda parte de la RT 6 contiene precisiones respecto de la forma en que ha de realizarse la determinación del origen de las partidas.

Así es que se indica como principio general que la anticuação del saldo de una cuenta se realiza identificando las partidas o grupos de partidas que lo componen, según los distintos momentos o períodos de origen de estas.

La agrupación de tales partidas se realiza por mes de origen, aunque se admite la descomposición del saldo de la cuenta agrupando las partidas por períodos mayores al mes, en la medida en que ello no genere distorsiones significativas.

3. Resolución (JG) 539/2018

En materia de los pasos para realizar la reexpresión de las partidas, la [resolución \(JG\) 539/2018](#) establece dos simplificaciones de aplicación optativa por parte de los emisores de estados contables.

Ellas se refieren a dos casos:

- a) Falta de registros detallados de la fecha de adquisición de los elementos de los bienes de uso o imposibilidad de su estimación fiable.
- b) Uso de los importes reexpresados en la última instancia de ajuste integral por inflación como base para el cálculo del nuevo importe reexpresado.

3.1. Uso de evaluación profesional

La sección 3.5 de la segunda parte de la resolución (JG) 539/2018 indica que, cuando al comienzo del ejercicio anual comparativo en el que se aplique el ajuste por inflación no estuvieran disponibles los registros detallados de la fecha de adquisición de los elementos componentes de los bienes de uso y no fuera factible su estimación, el ente podrá utilizar una evaluación profesional del valor de tales partidas que sirva como base para su reexpresión.

Si bien la norma hace referencia al comienzo del ejercicio anual comparativo como fecha a la cual se debería contar con los registros de los bienes de uso, interpretamos que ella debería indicarse en términos generales a la fecha más antigua en la cual debe

determinarse el patrimonio reexpresado. Ello por cuanto la sección 3.2 de la segunda parte de la resolución (JG) 539/2018 da la opción de reexpresar el patrimonio al inicio del ejercicio actual en lugar del inicio del ejercicio comparativo.

En caso de que no se cuente con registros detallados donde consten las fechas de adquisición, la resolución (JG) 539/2018 admite la opción de acudir a estimaciones de tales fechas. La realización de estimaciones de las fechas de origen deberá realizarse de manera fiable.

Supóngase una empresa de transporte urbano de pasajeros que opera en la Ciudad de Santa Rosa, La Pampa, que posee un importante stock de repuestos y herramientas para la reparación de los vehículos.

El importe contable de las existencias de repuestos y herramientas para la reparación a la fecha a la cual se realiza el ajuste por inflación de la información contable asciende a \$ 450.000.

No se posee información detallada de su fecha de origen en los registros contables, pero sí se ha podido determinar que los repuestos y herramientas:

- a) son elementos originales del fabricante;
- b) son vendidos de manera exclusiva por el importador en el país que representa al fabricante de los vehículos;
- c) solo se venden junto con los vehículos con los cuales se relacionan, aunque con un precio separado en la operación.

Con la información indicada anteriormente, es razonable estimar que la fecha de origen de los repuestos y herramientas para la reparación es coincidente con la de incorporación de los vehículos con los cuales se relacionan.

La tercera cuestión que hemos de destacar es que se utiliza la expresión "evaluación profesional" sin mayor aclaración. Creemos que podría interpretarse que con ello se refiere a una tasación realizada por un profesional en la materia, pudiéndose aplicar por analogía las normas referidas a la determinación del valor razonable contenidas en la [RT 31](#) y la interpretación 7/2014, "Modelo de revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos) y tratamiento contable de las propiedades de inversión" [RT (FACPCE) 31/2011].

Una temática que consideramos importante resaltar es que el uso de esta evaluación profesional no implica la aplicación del "modelo de la revaluación" de la RT 31, con lo cual la diferencia entre el importe que surge de tal evaluación y el costo histórico no se imputa a la cuenta de "saldo por revaluación". Por el contrario, dicha diferencia forma parte de las correcciones al saldo de la cuenta "resultados no asignados" al inicio del ejercicio actual o del ejercicio comparativo anterior en que se reexpresa la información contable, según fuera la opción realizada, como consecuencia de la reexpresión del patrimonio inicial.

El ente Campos Bonaerenses SA es una firma que posee y explota establecimientos agropecuarios en la Provincia de Buenos Aires.

En ocasión de practicar el ajuste por inflación contable en su cierre operado el 31/12/2018, ejerce la opción de reexpresar el patrimonio al 31/12/2017.

Al analizar la composición de los bienes de uso y verificar la disponibilidad de registros que permitan determinar las fechas de origen o, ante de la falta de ellos, la posibilidad de estimarlas, surge que resulta imposible anticuar las siguientes partidas:

- a) mangas;
- b) molinos de agua;
- c) equipo eléctrico.

En primer lugar se presenta la medición contable al costo en moneda histórica al 31/12/2017:

Partida	Importe
Mangas	250.000
Molinos de agua	80.000
Equipo eléctrico	120.000
Total	450.000

Dado que resulta imposible establecer el origen de las partidas arriba detalladas, se acude a la realización de una tasación profesional que determine sus valores representativos al 31/12/2017. A continuación se presentan los importes informados por un martillero público:

Partida	Importe
Mangas	1.250.000
Molinos de agua	250.000
Equipo eléctrico	450.000
Total	1.950.000

Por aplicación de la simplificación, se considera como importe reexpresado al 31/12/2017 de las partidas la suma de \$ 1.950.000 que determinó el profesional.

La diferencia entre el importe de la tasación y el costo en moneda histórica ($\$ 1.950.000 - \$ 450.000 = \$ 1.500.000$) queda incluida en los ajustes a los resultados no asignados al 31/12/2017, que darán lugar al saldo reexpresado de dicha cuenta a tal fecha.

3.2. Uso de los importes reexpresados en instancia anterior como base de cálculo de los nuevos importes reexpresados

Tal como puede advertirse, la norma general requiere identificar la fecha de origen de la partida y aplicar al importe histórico el coeficiente de reexpresión respectivo.

No obstante ello, la sección 3.6 de la segunda parte de la resolución (JG) 539/2018 indica que se podrán reexpresar los activos, pasivos y componentes del patrimonio con fecha de origen anterior al último proceso de reexpresión, tomando como base las cifras reexpresadas previamente a la última reexpresión realizada (febrero 2003 o setiembre de 2003).

La dualidad de fechas de cese de la última reexpresión está dada por la existencia de dos fechas de corte. Para aquellos entes emisores de estados contables alcanzados por las normas de las autoridades de control alcanzadas por el [decreto 664/2003](#), el último mes de ajuste es febrero de 2003, mientras que para los restantes entes que aplican la [resolución \(JG\) 287/2003](#) tal fecha es setiembre de 2003.

Una cuestión que debe destacarse es que la instancia anterior de ajuste por inflación, practicada conforme la versión de la RT 6 antes de las modificaciones introducidas por la RT 39, partía del principio de que las partidas originadas hasta el mes de diciembre de 2001 estaban expresadas en moneda de dicho período. Con lo cual se consideraba la inflación/deflación producida a partir de enero de 2002 y, por lo tanto, desechaba la habida entre setiembre de 1995 y diciembre de 2001.

El ente Fabril del Centro SA es una firma metalúrgica que posee una planta fabril en el parque industrial de la Ciudad de Tandil y su fecha de cierre de ejercicio contable es el 31 de diciembre.

El terreno sobre el cual construyó la planta fue adquirido en la suma de \$ 150.000 en junio de 1998.

En ocasión de practicar el ajuste por inflación por el período enero de 2002 a setiembre de 2003, de los registros contables surge que el importe contable reexpresado a setiembre de 2003 asciende a \$ 322.540.

A continuación, se presentan los coeficientes de reexpresión para practicar el ajuste por inflación al cierre del 31/12/2017:

Período	dic-17
Junio/1998	15,40617
Setiembre/2003	7,68736

Se procederá a reexpresar el importe contable del costo ilustrando las dos alternativas:

- partir del importe que surge de la última instancia de reexpresión (setiembre de 2003);
- partir del costo histórico originalmente incurrido.

Alternativa a) Partiendo del importe del costo reexpresado a setiembre de 2003

Período	Concepto	Importe	Coef. Reexp.	Saldo
setiembre/2003	terreno	322.540	7,68736	2.479.481

Alternativa b) Partiendo del importe del costo originalmente incurrido

Período	Concepto	Importe	Coef. Reexp.	Saldo
junio/1998	Terreno	150.000	15,40617	2.310.926

Tal como puede apreciarse, no se arriba al mismo resultado aplicando ambos métodos. Ello por cuanto la metodología b), al partir del costo incurrido en junio de 1998, captura la inflación/deflación producida desde dicha fecha, mientras que la metodología a) considera tan solo la inflación/deflación producida desde enero de 2002.

En concreto, la diferencia entre ambos importes - 6,80% es la deflación ocurrida entre junio de 1998 y diciembre de 2001.

3.3. Caso particular: inmuebles construidos medidos al costo

En el caso de los inmuebles construidos medidos al costo, la determinación de la fecha de origen de las partidas que conforman su saldo contable a valores históricos demanda un trabajo adicional.

Para ello, es necesario recordar la secuencia normalmente utilizada en la registración contable. Así es que, durante la etapa de construcción, la cuenta obras en curso acumula las partidas representativas del costo de construcción hasta el momento en que finaliza la construcción, ante lo cual el saldo acumulado se transfiere a la cuenta edificios.

De allí que la fecha de origen del saldo de la cuenta edificios representa el momento de finalización de la obra, pero no el del costo incurrido para su obtención, para lo cual deben analizarse las partidas imputadas originalmente a la cuenta obras en curso.

El siguiente ejemplo ilustra lo antes expuesto.

El ente Biocombustibles SA es una empresa dedica a la producción de biodiesel en la Provincia de La Pampa, con fecha de cierre de ejercicio 31 de diciembre.

Como parte de su plan de expansión, decidió construir una nueva planta productora. Para ello, contrató a una firma constructora que inició las obras en enero de 2016 y certifica de manera trimestral el avance de los trabajos.

Las obras finalizaron en junio de 2018 y fueron habilitadas en enero de 2019.

A continuación, se reproducen los movimientos a valores históricos de las cuentas de obras en curso y edificios correspondientes a la planta recientemente construida, según surgen de los registros contables del ente.

a) Mayor de obras en curso

Período	Concepto	Importe	Saldo
Marzo/2016	Inversiones	3.600.000	3.600.000
Junio/2016	Inversiones	1.900.000	5.500.000
Diciembre/2016	Inversiones	2.000.000	7.500.000
Marzo/2017	Inversiones	1.580.000	9.080.000
Setiembre/2017	Inversiones	2.000.000	11.080.000
Diciembre /2017	Inversiones	1.609.000	12.689.000
Marzo /2018	Inversiones	1.211.000	13.900.000
Junio /2018	Inversiones	1.100.000	15.000.000
Junio /2018	Pase a Edificios	-15.000.000	0

b) Edificios

Período	Concepto	Importe	Saldo
Junio/2018	Pase a Edificios	15.000.000	15.000.000

Para realizar la reexpresión, a continuación se presentan los coeficientes de reexpresión a diciembre de 2017 y diciembre de 2018.

Período	dic-17	dic-18
Marzo/2016	1,43314	2,11596
Junio/2016	1,32448	1,95554
Diciembre/2016	1,24796	1,84255
Marzo/2017	1,17568	1,73584
Setiembre/2017	1,06144	1,56717
Diciembre/2017	1,00000	1,47646
Marzo/2018		1,38428
Junio/2018		1,27243

Solución propuesta:

En cuanto a la reexpresión de los saldos al 31/12/2017, ellos corresponden a la cuenta obras en curso, atento a que a dicha fecha aún no ha finalizado la construcción.

Período	Concepto	Importe	Coef. Reexp.	Saldo
Marzo/2016	Inversiones	3.600.000	1,43314	5.159.296

Junio/2016	Inversiones	1.900.000	1,32448	2.516.520
Diciembre/2016	Inversiones	2.000.000	1,24796	2.495.912
Marzo/2017	Inversiones	1.580.000	1,17568	1.857.574
Setiembre/2017	Inversiones	2.000.000	1,06144	2.122.881
Diciembre /2017	Inversiones	1.609.000	1,00000	1.609.000
	Total	12.689.000		15.761.183

Para reexpresar el saldo al 31/12/2018 se analiza la composición del saldo de la cuenta edificios, pero considerando los importes acumulados desde el comienzo de la construcción hasta la finalización.

Período	Concepto	Importe	Coef. Reexp.	Saldo
Marzo/2016	Inversiones	3.600.000	2,11596	7.617.474
Junio/2016	Inversiones	1.900.000	1,95554	3.715.531
Diciembre/2016	Inversiones	2.000.000	1,84255	3.685.104
Marzo/2017	Inversiones	1.580.000	1,73584	2.742.626
Setiembre/2017	Inversiones	2.000.000	1,56717	3.134.341
Diciembre /2017	Inversiones	1.609.000	1,47646	2.375.618
Marzo/2018	Inversiones	1.211.000	1,38428	1.676.364
Junio/2018	Inversiones	1.100.000	1,27243	1.399.677
	Total	15.000.000		26.346.735

3.4. Partidas sobre las que se realizaron anticipos que fijaron precios

Es habitual que las empresas que comercializan bienes de capital requieran el pago de anticipos para aquellas partidas cuya producción y/o entrega demora un plazo significativo.

En contextos inflacionarios como el que actualmente está experimentando nuestro país es habitual que las partes intervinientes en la operación acuerden que el pago por anticipado fije el precio de la porción cancelada del precio del bien, debiéndose cancelar el saldo restante conforme al precio que rija al momento del pago.

En cuanto a la medición contable de tales anticipos, que para quien los realiza revisten la condición de créditos no cancelables en moneda, la sección 5.4 de la segunda parte de la RT 17 indica que se realizará aplicándose las reglas de medición contable correspondientes a los bienes a recibir. Igual temperamento adopta la sección 4.1.4 de la segunda parte de la RT 41.

De allí que, si se trata de entes que miden sus bienes de uso al costo, los anticipos realizados para la adquisición de tales bienes se medirán a su costo del momento en el cual se efectuó el anticipo.

En consecuencia, la fecha de origen del anticipo viene dada por la fecha a la cual se refiere al costo adoptado para su medición contable.

El siguiente ejemplo ilustra lo antes expuesto.

El ente Servicios Agropecuarios SA es una empresa dedica al servicio de cosecha agrícola en la Provincia de Córdoba, con fecha de cierre de ejercicio 31 de diciembre.

Para atender una mayor demanda de servicios, el ente decidió la adquisición de una nueva cosechadora. Para ello, en junio de 2017 se realiza la compra, abonándose un anticipo de \$ 750.000 a cuenta, pactándose en esa oportunidad la cancelación del 30% del precio.

En diciembre de 2017 se recibió la cosechadora, cuyo precio total a ese momento es de \$ 3.000.000. En consecuencia, el ente abona el 70% del precio, lo que importa la suma de \$ 2.100.000.

El mayor contable al 31/12/2018 de la cuenta de bienes de uso - cosechadora, previo al ajuste por inflación, es el siguiente:

Período	Concepto	Importe	Saldo
Junio/2017	Anticipo	750.000	750.000
Diciembre/2017	Pago saldo	2.100.000	2.850.000

Para realizar la reexpresión, a continuación se presentan los coeficientes de reexpresión a diciembre de 2017 y diciembre de 2018.

Período	dic-17	dic-18
Junio/2017	1,11576	1,64738
Diciembre/2017	1,00000	1,47646

Solución propuesta:

En cuanto a la reexpresión de los saldos al 31/12/2017, ha de considerarse la apertura de los saldos.

Período	Concepto	Importe	Coef. Reexp.	Saldo
Junio/2017	Anticipo	750.000	1,11576	836.823
Diciembre/2017	Pago saldo	2.100.000	1,00000	2.100.000
	Total	2.850.000		2.936.823

A continuación, se presenta la reexpresión del saldo al 31/12/2018:

Período	Concepto	Importe	Coef. Reexp.	Saldo
Junio/2017	Anticipo	750.000	1,64738	1.235.532
Diciembre/2017	Pago saldo	2.100.000	1,47646	3.100.557
	Total	2.850.000		4.336.089

3.5. Bienes tomados en arrendamientos financieros

Debe recordarse que la sección 4 de la segunda parte de la [RT 18](#) dispone el tratamiento contable de las operaciones de arrendamiento y los clasifica en dos tipos de operaciones:

- Arrendamientos financieros: los que asimila a una compra financiada del bien objeto de la operación.
- Arrendamientos operativos: los que asimila a un alquiler del bien objeto de la operación.

Además, en cuanto al tratamiento contable por el tomador del *leasing*, la ya referida RT 18 lo desdobra según la clasificación del arrendamiento antes indicada. En tal sentido se indican los siguientes tratamientos:

- Arrendamiento financiero: reconoce en su activo el bien tomado en arrendamiento y el correspondiente pasivo por las cuotas a pagar.
- Arrendamiento operativo: reconoce las cuotas pagadas como gasto o formando parte del costo de producción (según el uso del respectivo bien).

Asimismo, la sección 4.3.1 de la segunda parte de la RT 18 dispone sobre el valor de incorporación del bien arrendado para el tomador. Se lo debe reconocer por el menor importe entre:

- el precio de compra de contado del bien arrendado; y
- el valor descontado de las cuotas mínimas del arrendamiento conforme las condiciones del contrato.

Como puede observarse, el valor de incorporación indicado es una medida del costo del bien. Si se lo mantiene a dicho valor en la medición al cierre es un costo a moneda histórica y, por lo tanto, se lo debe reexpresar. Si, por el contrario, con posterioridad a su reconocimiento inicial, se lo midiera según el modelo de la revaluación, su importe contable está expresado en moneda de la fecha de determinación del valor razonable.

3.6. Bienes de uso totalmente amortizados que continúan en uso

Una de las cuestiones que suele surgir en la práctica es aquella en la cual elementos integrantes del rubro bienes de uso se encuentran totalmente amortizados desde el punto de vista contable, pero efectivamente se encuentran en uso.

Ello es un claro indicador de que se ha cometido un error en la determinación de las amortizaciones, sea debido a una incorrecta estimación de la vida útil, errores en la estimación del valor residual final u otros motivos.

El ajuste por inflación en modo alguno puede solucionar los errores cometidos en la contabilidad en moneda histórica. Por lo que, en tales casos, y por aplicación de la sección 4.10 de la segunda parte de la RT 17, debe reconocerse un ajuste de resultados de ejercicios anteriores, adecuando los valores en moneda histórica, para luego realizar la aplicación del ajuste integral por inflación. Igual solución indica la sección 2.10 de la segunda parte de la RT 41.

El ente Constructora Norte SA es una firma dedicada a la construcción de obras viales y cierra ejercicio el 31 de diciembre de cada año.

En ocasión de reexpresar el patrimonio al 31/12/2017, se identifica que posee una camioneta totalmente amortizada, pero que se encuentra en uso. Conforme sistema contable se obtiene la siguiente información (a valores históricos):

Partida	Camioneta ZZZ Chapa 000-888
Valor de origen	\$ 750.000
Fecha de origen	1/1/2013
Vida útil	5 años
Valor residual final	0% del valor de origen
Método depreciación	Línea recta
Depreciación Acum. al 31/12/2017	\$ 750.000
Valor contable neto al 31/12/2017	\$ 0

Como consecuencia de las tareas de revisión, surge que se ha cometido un error en la determinación de la vida útil y el valor residual final esperado del rodado. Los valores correctos se resumen a continuación:

Partida	Camioneta ZZZ Chapa 000-888
Valor de origen	\$ 750.000
Fecha de origen	1/1/2013
Vida útil	10 años
Valor residual final	20% del valor de origen
Método depreciación	Línea recta
Depreciación Acum. al 31/12/2017	\$ 300.000
Valor contable neto al 31/12/2017	\$ 450.000

A partir de ello, surge una incorrecta medición de los bienes de uso en moneda histórica al 31/12/2017, producto del error en la determinación de las depreciaciones acumuladas. La solución implica contabilizarse un AREA por \$ 450.000, importe que surge de comparar el importe contable neto corregido (\$ 450.000) con el existente (\$ 0).

Luego de practicada la corrección del error, se procede a reexpresar los valores por inflación.

Para ello, se determina el índice de reexpresión a diciembre de 2017:

Período	dic-17
Enero/2013	2,86822

Aplicando a los importes corregidos el coeficiente de reexpresión, se arriba a los valores reexpresados.

Período	Concepto	Importe en moneda histórica	Coef. Reexp.	Importe reexpresado al 31/12/2017
Enero/2013	Valor de origen	750.000	2,86822	2.151.165
Enero/2013	Dep. Acum.	(300.000)	2,86822	(860.466)
	Total	450.000		1.290.699

III - CONCLUSIONES

Tal como hemos indicado en este trabajo, la medición de los bienes de uso efectuada a su costo implica la acumulación de las partidas que se encuentran expresadas en moneda de origen de cada una de ellas.

Es posible que se utilicen diferentes cuentas para contabilizar las efectivas aplicaciones de recursos para obtener los bienes, pero siempre debe tenerse presente que la fecha de origen viene a estar determinada por el momento en el cual se aplicaron inicialmente tales recursos. Ello es particularmente importante en el caso de los edificios construidos por el ente, donde se utiliza durante la etapa de construcción la cuenta de obras en curso para acumular los costos incurridos que, una vez finalizada la obra, pasan a formar parte del saldo de la cuenta edificios. La anticuación del edificio construido es realizada sobre la base de las imputaciones realizadas en la etapa de construcción, ya que ellas marcan el poder adquisitivo de la moneda en la cual se encuentran expresadas.

En otros casos puede ocurrir que no se disponga de registros detallados que informen la fecha de origen de algunas partidas medidas al costo, resultando por lo tanto imposible determinar el correspondiente coeficiente de reexpresión. Frente a tales casos, debería estimarse de manera fiable la fecha de origen. Si, a pesar de los esfuerzos razonables, fuera imposible estimar la fecha de origen de las partidas, la resolución (JG) 539/2018 admite el uso de una valuación profesional.

Ante la falta de normas aclaratorias de cómo se debe obtener la valuación profesional, es razonable aplicar de manera supletoria las normas referidas a la determinación del valor razonable del modelo de la revaluación incorporado por la RT 31 a las normas contables profesionales argentinas.

Hemos dicho que tal valuación profesional en modo alguno implica adoptar el modelo de la revaluación, sino un sucedáneo del costo original reexpresado que es imposible determinar. Asimismo, destacamos que el mayor valor resultante de la diferencia entre la medición contable basada en la valuación profesional y el importe según libros del bien previo a moneda histórica ha de contabilizarse dentro de los ajustes al saldo inicial de la cuenta de resultados no asignados como consecuencia de la aplicación del ajuste por inflación del patrimonio inicial.

En aquellos bienes de uso sobre los que se hubiera realizado un anticipo que congelara el precio, la fecha de origen de tal componente del costo es el momento en el cual se efectuó el anticipo.

Cuando se tratara de bienes de uso incorporados mediante contratos de arrendamientos financieros y se optara por medirlos al costo, el valor de origen se encuentra expresado en moneda de origen del momento de su incorporación. Dicho momento es el que debe considerarse a los fines de su reexpresión.

Otra particularidad que se presenta en la práctica es la existencia de bienes de uso totalmente depreciados contablemente pero que continúan en uso. El ajuste por inflación de su medición contable no soluciona en modo alguno la incorrecta aplicación del método de depreciación. En tal caso, en primera instancia debe realizarse la corrección del error contable, para luego llevar a cabo la reexpresión de la medida contable corregida.

Si bien este trabajo no pretende analizar todas las situaciones fácticas que pueden afrontar los entes que deben aplicar el ajuste integral por inflación a las partidas componentes de los bienes de uso medidas al costo, hemos propuesto soluciones basadas en la normativa y la guía emitidas por la FACPCE a algunos casos que han sido poco tratados por la doctrina contable.

IV - BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Fowler Newton, Enrique: "Resoluciones técnicas y otros pronunciamientos de la FACPCE sobre contabilidad, auditoría y sindicatura" - LL - 2013.

- Marchisio, Jorge A.; Subelet, Carlos J. y Subelet, María C.: "[Aplicación del ajuste por inflación de la RT 6 a los bienes de uso medidos al costo](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - marzo/2019 - Cita digital EOLDC099176A

- Marchisio, Jorge A., Subelet, Carlos J. y Subelet, María C.: "[Resolución de JG \(FACPCE\) 539/2018. Novedades en materia del ajuste por inflación](#)" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - febrero/2019 - Cita digital EOLDC099021A

Cita digital: EOLDC100169A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.