

# Checkpoint

## Cooperativas. RT 59 bienes de uso: medición posterior Piacquadio, Cecilia

**Abstract:** El artículo analiza la medición posterior de los bienes de uso/ propiedades, planta y equipo, comparando los lineamientos de las normas contables profesionales argentinas y las internacionales. Expone que el modelo de costo se mide al costo menos depreciaciones y deterioros, mientras que el modelo de revaluación utiliza el valor razonable menos las depreciaciones y deterioros acumulados, con las revaluaciones efectuadas con la regularidad pertinente.

### I. Introducción

En el presente trabajo abordamos la medición posterior de los bienes de uso. En este marco, nos referimos a políticas contables de modelo costo o modelo revaluación susceptibles de aplicación al conjunto de elementos de la misma clase de estos activos.

Asimismo, hacemos referencia a conceptos emanados de IAS 16 relativo a la medición posterior al reconocimiento. Así, abordamos las políticas contables de modelo costo o modelo revaluación susceptibles de aplicación a una clase entera de elementos de propiedades planta y equipos.

Nos referimos, también, a la aplicabilidad de IAS 16 a las propiedades ocupadas por el dueño que se encuentren incluidas en fondos de inversión o que constituyan elementos subyacentes de contratos de seguros con característica de participación directa, respecto de las cuales la entidad puede optar por efectuar su medición según el modelo de valor razonable de IAS 40.

### II. Bienes de uso: medición posterior

Las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 establecen que la entidad puede optar por efectuar la medición posterior de los bienes de uso según el modelo de costo o según el modelo de revaluación, debiendo aplicarse el mismo modelo al conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de la entidad —o clase de bienes de uso [\(1\)](#)— (RT 59, párrs. 319 y 320).

Si la entidad utiliza el modelo de costo mide los bienes de uso al costo original menos la depreciación acumulada menos las pérdidas por desvalorización acumuladas.

Si la entidad mide sus bienes de uso al modelo revaluación, la medición del elemento de bienes de uso se efectuará por su valor revaluado, que es su valor razonable (2), en el momento de la revaluación menos la depreciación acumulada menos el importe acumulado de pérdidas de desvalorización. Las revaluaciones deben ser efectuadas con suficiente regularidad para asegurar que la medición del activo no difiera significativamente de la que podría establecerse aplicando el modelo de revaluación a fecha de cierre. Todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos deben ser revaluados (RT 59, párrs. 322.a, c. y d.).

### **III. IAS 16: medición posterior al reconocimiento**

Relativo a la medición posterior de las propiedades, planta y equipos, las Normas NIIF de Contabilidad, fuente supletoria de las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 (RT 59, párr. 77.a.i), establecen que la entidad debe elegir entre el modelo costo o el modelo revaluación (3) como política contable y aplicar dicha política contable a la totalidad de la clase de las propiedades, planta y equipos (IAS 16, párr. 29, la traducción es nuestra).

En este marco, señala que algunas entidades operan en forma interna o externa un fondo de inversión que otorga a los inversores beneficios determinados sobre la base de las unidades de ese fondo. De forma similar, algunas entidades emiten un conjunto de contratos de seguros con características de participación directa y mantienen los elementos subyacentes. Algunos de esos fondos o elementos subyacentes incluyen propiedades ocupadas por el dueño (4). La entidad debe aplicar IAS 16 a propiedades ocupadas por el dueño que estén incluidas en tales fondos o sean elementos subyacentes. Pese a las estipulaciones del párr. 29 de IAS 16 —según el cual la política contable elegida por la entidad de modelo costo o modelo revaluación debe ser aplicada a la clase entera— la entidad puede optar por medir esas propiedades utilizando el modelo de valor razonable establecido en IAS 40. A los efectos de esta elección los contratos de seguro incluyen contratos de inversión con características de participación discrecional (5) (IAS 16, párr. 29 A, la traducción es nuestra).

Las propiedades ocupadas por el dueño medidas según el modelo de valor razonable de las propiedades de inversión —en el marco de las estipulaciones del párr. 29 A de IAS 16 antes señalado— deben ser tratadas como una clase separada de propiedades, planta y equipos (IAS 16, párr. 29 B, la traducción es nuestra).

Según el modelo costo un elemento de propiedades, planta y equipos con posterioridad a su reconocimiento como activo debe ser medido a su costo

menos depreciaciones acumuladas y menos pérdidas por deterioro de valor acumuladas (IAS 16, párr. 30, la traducción es nuestra).

Según el modelo de revaluación un elemento de propiedades, planta y equipos cuyo valor razonable sea susceptible de medición confiable debe ser medido con posterioridad a su reconocimiento a un importe revaluado, siendo este su valor razonable a la fecha de revaluación, menos las depreciaciones acumuladas consecuentes y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas consecuentes. Señala IAS 16 que la revaluación debe ser efectuada con suficiente regularidad como para asegurar que la medición contable no difiera significativamente de aquella que sería susceptible de obtenerse utilizando el valor razonable a la fecha de finalización del período que se informa (IAS 16, párr. 31, la traducción es nuestra).

La frecuencia de las revaluaciones depende de las variaciones en los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipos que estén siendo revaluados. Cuando el valor razonable de un activo revaluado difiera significativamente de su medición contable, se requiere una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta y equipos experimentan cambios significativos y volátiles en sus valores razonables y, en consecuencia, requieren revaluaciones anuales. No son necesarias las revelaciones frecuentes mencionadas en el caso de elementos de propiedades, planta y equipos que solamente experimentan cambios no significativos en sus valores razonables, circunstancias en las cuales puede resultar necesario revaluar el elemento solamente cada tres o cinco años (IAS 16, párr. 34, la traducción es nuestra).

Si un elemento de propiedades, planta y equipos es revaluado, la clase entera de propiedades planta y equipos a la que pertenezca ese activo debe ser revaluada. Se entiende por clase un grupo de activos de similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad (6) (IAS 16, párrs. 36 y 37, la traducción es nuestra).

Los elementos dentro de una misma clase de propiedades planta y equipos deben ser revaluados en forma simultánea a efectos de evitar revaluaciones selectivas de activos y evitar, asimismo, que los estados financieros informen cuantías que sean una combinación de costos y valores correspondientes a fechas diferentes. No obstante, una clase de activos puede ser revaluada en forma continua siempre que la revaluación de la clase de activos finalice dentro de un período breve y, asimismo, en tanto las revaluaciones se mantengan siempre actualizadas (IAS 16, párr. 38, la traducción es nuestra).

#### **IV. A modo de conclusión**

Las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 establecen que la entidad puede optar por efectuar la medición posterior de los bienes de uso según el modelo de costo o según el modelo de revaluación, debiendo aplicar el mismo modelo a la clase de activos, es decir, al conjunto de elementos de similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad. El modelo de costo implica medir los bienes de uso al costo original menos la depreciación acumulada menos las pérdidas por desvalorización acumuladas. El modelo de revaluación supone medir los bienes de uso por su valor revaluado, que es su valor razonable, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de pérdidas por desvalorización. La entidad debe revaluar todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos y efectuar las revaluaciones con suficiente frecuencia de modo que la medición del activo no difiera significativamente de la que podría determinarse aplicando el modelo de revaluación a la fecha de cierre.

Las Normas NIIF de Contabilidad establecen que, relativo a la medición posterior al reconocimiento, la entidad debe optar entre el modelo costo o el modelo revaluación como política contable y aplicar la política contable elegida a la clase entera de las propiedades, planta y equipos.

Asimismo, debe aplicarse IAS 16 a las propiedades ocupadas por el dueño que se encuentren incluidas en fondos de inversión o que constituyan elementos subyacentes de contratos de seguros con característica de participación directa. En este marco, y pese a los requerimientos del párr. 29 de esa norma que establece la aplicación de la misma política contable —de modelo costo o de modelo revaluación— a la clase entera de las propiedades, planta y equipos, la entidad puede optar por medir tales propiedades utilizando el modelo de valor razonable de IAS 40 estipulándose que, a los efectos de esta elección, los contratos de seguros incluyen contratos de seguros con características de participación discrecional. Las propiedades ocupadas por el dueño señaladas que sean medidas utilizando el modelo de valor razonable de las propiedades de inversión deben ser tratadas como una clase separada de propiedades, planta y equipos.

La medición posterior al reconocimiento según el modelo costo implica medir el elemento de propiedades, planta y equipos a su costo menos depreciaciones acumuladas y menos pérdidas por deterioro de valor acumuladas.

La medición posterior al reconocimiento según modelo de revaluación supone medir el elemento de propiedades, planta y equipos cuyo valor razonable pueda ser medido confiablemente a su importe revaluado, el cual

constituye su valor razonable a fecha de revaluación, menos depreciaciones acumuladas consecuentes y menos pérdidas por deterioro de valor acumuladas consecuentes. Las revaluaciones deben ser efectuadas con suficiente regularidad como para asegurar que la medición contable no difiera significativamente de aquella susceptible de obtenerse utilizando el valor razonable al finalizar el período que se informa. La frecuencia de las revaluaciones depende de las variaciones que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipos objeto de revaluación.

Si un elemento es revaluado, la clase entera a la que ese elemento pertenece debe, también, ser revaluada. Los elementos dentro de una clase de propiedades, planta y equipos deben ser revaluados simultáneamente a efectos de evitar revaluaciones selectivas de activos y, evitar, asimismo, la presentación en los estados financieros de importes que representen una combinación de costos y valores correspondientes a distintas fechas. Una clase de activos puede, no obstante, ser revaluada en forma continua, asumiendo que la revaluación finalice dentro de un período breve de tiempo y, asimismo, en tanto las revaluaciones se encuentren permanentemente actualizadas.

## **V. Bibliografía consultada**

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2024): Resolución Técnica N° 59. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Disponible en: <https://www.facpce.org.ar/wp-content/uploads/2024/07/Resolucion-Tecnica-N%C2%B0-59-TO-RT-54-NUA.pdf>.

IFRS Foundation (2025 a): International Accounting Standard 16. Disponible en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ias16/>.

IFRS Foundation (2025 b): International Accounting Standard 16: Basis for Conclusions. Disponible en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ias16-bc/>.

IFRS Foundation (2025 c): International Accounting Standard 40. Disponible en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-40-investment-property.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ias40/>.

IFRS Foundation (2025 d): IFRS 17 Insurance Contracts. Disponible en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-17-insurance-contracts.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ifrs17/>.

IFRS Foundation (2025 e): IFRS 17 Insurance Contracts Basis for Conclusions. Disponible en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-17-insurance-contracts.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ifrs17-bc/>.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2021): Resolución 996/2021. Disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/RESFC-2021-996-APN-DI-INAES.pdf>, vigente según Resolución INAES 2879/2023, y Anexo I. Disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/Anexo-IF-2021-53322765-APN-PI-INAES.PDF>.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2023): Resolución 2879/2023. Disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/385000-389999/387478/norma.htm>.

PRESIDENCIA DE LA NACIÓN ARGENTINA (1973): Ley 20.337. Ley de Cooperativas. Disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-199918462/texact.htm>.

(1) A modo de ejemplo, señala RT 59 como ejemplos de clases de bienes de uso: terrenos, edificios, maquinarias, instalaciones, equipos de oficina, muebles y útiles, rodados, aeronaves, embarcaciones, activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones (RT 59, párr. 320).

(2) El valor razonable debe ser determinado sobre la base de los párrs. 117 a 122 de RT 59, es decir, debe establecerse sobre la base de precios que a fecha de medición sean observables directamente en el mercado principal o, si este no existiera, el mercado más ventajoso o estimarse a través de técnicas de valuación cuando no sean susceptibles de ser observados en forma directa. El valor razonable debe considerar las características y condición actual del activo objeto de medición. En caso de establecerse el valor razonable sobre la base de técnicas de medición —por no ser susceptible de observación directa— señala la norma que debe maximizarse el uso de datos de entrada observables y minimizarse el uso de datos no observables. Las estimaciones del valor razonable deben basarse en los siguientes enfoques: a) Enfoque de mercado: precio de un activo similar ajustado en función de las

características del activo objeto de medición, b) Enfoque de ingresos: valor descontado de los flujos de efectivo netos que pueden esperarse del activo objeto de medición, c) Costo que insumiría la adquisición o producción de un activo similar que reemplace la capacidad de servicio del activo objeto de medición (RT 59, párrs. 117, 119, 120 y 322.c).

(3) El Consejo se encuentra participando en actividades de investigación con organismos emisores de normas nacionales relativo a la revaluación de las propiedades, planta y equipos. Esta investigación tiene por objetivo propender a la convergencia internacional de los estándares. Uno de los temas más importantes en este marco consiste en identificar el criterio de medición preferente para las revaluaciones. Señalan los Fundamentos de las Conclusiones que esta investigación podría conducir a modificaciones en IAS 16 (IAS 16 Basis for Conclusions, párr. BC25, la traducción es nuestra).

(4) Propiedad ocupada por el dueño es aquella [propiedad] que se mantiene (por el dueño o por un arrendatario como un activo por derecho de uso) a efectos de su utilización en la producción o suministro de bienes o servicios o a efectos administrativos (IAS 40, párr. 5, la traducción es nuestra).

(5) IFRS 17 Contratos de seguros modificó los requerimientos de medición posterior de IAS 16 al permitir que las entidades puedan optar por medir las propiedades ocupadas por el dueño en circunstancias específicas como si fueran propiedades de inversión medidas a valor razonable con impacto en resultados según IAS 40. El párr. BC65(c) de los Fundamentos de las Conclusiones de NIIF 17 exterioriza las consideraciones efectuadas por el Consejo al estipular esta exención (IAS 16, Basis for Conclusions, párr. BC33H, la traducción es nuestra). Así, los Fundamentos de las Conclusiones de NIIF 17 establecen que la medición de las propiedades ocupadas por el dueño al valor razonable con impacto en resultados sería consistente con la medición de la mayoría de los activos subyacentes y prevendría errores contables (IFRS 17, Basis for Conclusions, párr. BC65(c), la traducción es nuestra).

(6) IAS 16 enuncia como ejemplos de clases separadas a los terrenos, terrenos y edificios, maquinarias, embarcaciones, aeronaves, vehículos automotores, muebles e instalaciones, accesorios, equipos de oficina, plantas productoras, equipos y redes de comunicaciones, equipos de computación, construcciones en curso, mejoras de arrendamiento, activos mineros, propiedad minera, infraestructura de red, activos de petróleo y gas,

propiedades planta y equipos-otros, activos de generación de energía (IAS 16, párr. 37, la traducción es nuestra).

© Thomson Reuters