

## **La resolución técnica 48 (FACPCE) "Remedición de Activos" se aprobó con carácter obligatorio**

**Petti, Ana María**

### **I. Introducción**

La Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la Resolución Técnica 48 (RT 48): "Normas Contables Profesionales: Remedición de Activos" en el pasado mes de marzo —días 15 y 16— con el objetivo de que todos los entes, excepto aquellos que utilicen para la preparación de sus estados contables las normas contables profesionales emitidas por la Federación incluidas en la Resolución Técnica 26 [\(1\)](#), remidan ciertos activos no monetarios en sus estados contables a fin de aproximar su importe en libros a sus valores corrientes, y de tal modo corregir la magnitud del patrimonio neto, evitando el riesgo de erosión patrimonial.

Restricciones fácticas imperantes han hecho necesario buscar un camino diferente al ajuste por inflación de los estados contables que los organismos de contralor estuvieron dispuestos a aceptar.

Tal camino consiste en adoptar criterios contables para acercar las mediciones de los activos a sus valores corrientes. Si bien es sabido que hablar de unidad de medida homogénea es diferente a emplear criterios de medición a valores corrientes, la norma en cuestión brinda a través de esta segunda opción la posibilidad de actualizar la magnitud del patrimonio de los entes.

Las siguientes son algunas de las cuestiones de las cuales en el presente trabajo se tratará de analizar, siempre en base al texto de la citada Resolución Técnica, que a la fecha de escribir este artículo el CPCE de la Provincia de Buenos Aires, el 28 de marzo, aprobó con algunas modificaciones.

Respecto al CPCE de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, su Consejo Directivo resolvió no adoptar la citada RT 48 y en su reemplazo aprobar mediante la Resolución 24/2018 una norma diferente, titulada "Norma de Excepción: Costo Atribuido para Determinados Activos" para el mismo objetivo.

### **II. Alcance respecto a los activos alcanzados por la Resolución Técnica 48**

Están alcanzados por esta norma ciertos activos no monetarios existentes a la fecha de cierre del ejercicio que corresponda (se verá en apartado siguiente).

Se entiende que los activos no monetarios son los que no representan moneda ni derechos a recibir moneda que por supuesto no se requiere su remedición pues ya están medidos a importes de fecha de cierre.

En la norma están definidos aquellos activos no monetarios alcanzados reconocidos en los estados contables y son los que se enuncian a continuación, en orden alfabético:

- Activos biológicos.
- Activos Intangibles.
- Activos no corrientes mantenidos para la venta y bienes retirados de servicio.
- Bienes de Cambio.
- Bienes de Uso.
- Participaciones Permanentes que no permitan tener influencia significativa, control conjunto o control.
- Participaciones Permanentes que permitan tener influencia significativa, control conjunto o control.
- Propiedades de Inversión.

Se exceptúan del alcance de la resolución técnica aquellos activos de los rubros indicados, pero que se miden a valores corrientes y el ente continuará midiendo de tal forma en ejercicios siguientes.

Es sabido que para algunos activos medir a valor corriente es en las normas contables profesionales argentinas (NCPA) un requerimiento (única opción), tal el caso de bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo (RT 17, apart. 5 -5.5.1.) que se miden a su valor neto de realización (VNR). También lo es para inversiones en acciones de fácil comercialización o sea con cotización en mercados activos que también se deben medir a su VNR (RT 17

apart. 4.6).

Para otros activos, medir a valor corriente en las NCPA es una alternativa, pudiendo también optar el ente por utilizar costo o costo menos depreciaciones si corresponde. Es el caso de los bienes de uso para cuyas clases puede optarse por el modelo de revaluación o por el modelo de costo, también lo es para propiedades de inversión y activos no corrientes mantenidos para la venta, para los cuales las opciones son VNR o costo.

Al hacer referencia a activos exceptuados, debe mencionarse tanto a aquellos que la medición a valor corriente es un requerimiento (obligación) contenido en las NCPA como también a los que el ente optó por utilizar para medir valores corrientes y decide continuar aplicando ese criterio como política contable en ejercicios posteriores al de aplicación de esta RT 48.

### **III. Alcance de la aplicación temporal de la Resolución Técnica 48**

La FACPCE aprobó la norma es cuestión, recomendando a los Consejos adheridos su aplicación obligatoria por una única vez al cierre del ejercicio que finalice desde el 31/12/2017 y el 30/11/2018 (ambas fechas inclusive).

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, cuando los estados contables que cierran entre dichas fechas no puedan incluir la aplicación de esta resolución técnica, por razones de impracticabilidad, el ente deberá seguir los siguientes pasos:

- podrán no incluir en dichos estados contables la aplicación de la remediación de activos contenida en la RT 48;

- si no incluyen la remediación, los estados contables deben contener una nota explicando las razones de impracticabilidad, los principales activos sobre los cuales producirá efecto la remediación contable y la indicación de que en los próximos estados contables se expondrán las cifras comparativas incluyendo el efecto de la remediación;

- respecto al estado contable del ejercicio siguiente (o período intermedio) debe contener el efecto de la remediación de activos al cierre del ejercicio anterior, para lo cual modificará la información comparativa del ejercicio anterior, como un ajuste de la información contable anterior e incluirá una nota explicativa de la situación. De más está aclarar que tal modificación no impactará en decisiones tomadas en base a los estados contables del ejercicio anterior.

Se entiende que si la impracticabilidad obedece a que los estados contables por ejemplo, los correspondientes a ejercicios cerrados el 31 de diciembre de 2017 ya fueron debidamente emitidos y aprobados, lo requerido en segundo lugar no es aplicable.

Se puede entonces argumentar impracticabilidad, sea que los estados contables ya fueron presentados o no lo fueron y allí cabe la inclusión de la nota referida.

### **IV. Pasos que los entes deben seguir para aplicar la RT 48**

Previo a aplicar esta norma de excepción, los entes alcanzados deben medir los activos no monetarios con las normas contables vigentes y las políticas contables que correspondan. Por ejemplo si el ente aplica la RT 17, y se trata de bienes de cambio en general, aplicará costo de reposición, salvo que sea impracticable hacerlo y en este caso habrá empleado costo.

En el caso de bienes de uso y que el ente aplique la RT 17 o la RT 41 en cualquiera de sus partes, habrá optado por modelo de revaluación o modelo de costo.

De ser la política adoptada modelo de revaluación y decidir el ente continuar con su aplicación a futuro, no habrá que remedir y si la política contable adoptada es el modelo de costo, por supuesto corresponde remedir.

Por lo tanto, luego de medir los activos en base a las NCPA, se obtendrán los importes remedidos de los activos no monetarios alcanzados por la norma, a valores corrientes y en base a los procedimientos que en ella se indican, considerando las situaciones que se exceptúan del alcance de esta RT ya vistas.

Por último, debe compararse el importe remedido con su valor recuperable, y el menor de ellos será el costo atribuido de los activos que en ejercicios siguientes el ente mida al costo (sea por obligación o por opción). Costo atribuido es el sucedáneo del costo.

Si bien la norma se refiere a "Remediación de Activos", también se refiere a la remediación de pasivos en especie. Ello por depender su medición de la del activo a entregar. Se remide el activo no monetario y el pasivo vinculado al mismo, por supuesto salvo ya estén medidos a valores corrientes.

#### **V. Procedimientos para remedir los activos no monetarios alcanzados**

Los activos no monetarios alcanzados serán remedidos sobre la base de cualquiera de los dos procedimientos que la norma indica: preferible y alternativo. Esta opción se podrá efectuar a nivel de cada clase de elementos que integran el rubro en cuestión.

Se denomina "Procedimiento preferible" a aquel utilizado para remedir los activos alcanzados a su valor corriente, a la fecha de cierre del ejercicio, usando un procedimiento consistente con lo que prevén las NCPA para la medición periódica de dichos activos. Se mencionan a continuación las consideraciones a tener en cuenta al remedir bajo este procedimiento:

| Activo no monetario a remedir                                                                          | Procedimiento para obtener su valor corriente                                                                               |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Activos biológicos                                                                                     | Costo de reposición o VNR (según la tipificación de la RT N° 22: "NCP. Actividad agropecuaria")                             |
| Activos intangibles (excepto llave de negocio)                                                         | VNR (1)                                                                                                                     |
| Activos no corrientes mantenidos para la venta y bienes retirados de servicio                          | VNR                                                                                                                         |
| Bienes de cambio                                                                                       | Costo de reposición : se trata de aquellos bienes medidos al costo o al costo de la última compra según RT 41 segunda parte |
| Bienes de uso                                                                                          | Modelo de revaluación (RT 17) (2)                                                                                           |
| Participaciones permanentes que no permitan tener influencia significativa, control conjunto o control | VNR (1)                                                                                                                     |
| Participaciones permanentes que permitan tener influencia significativa, control conjunto o control    | Valor patrimonial proporcional calculado a partir del patrimonio de la participada, remedido previamente                    |
| Propiedades de Inversión                                                                               | VNR                                                                                                                         |

Se denomina "Procedimiento alternativo" si la remediación se efectúa multiplicando el importe en libros de los activos por el factor de revalúo informado como Anexo al art. 283 de la ley 27.430 "Modificación del impuesto a las ganancias", considerando la fecha en la que está expresada la medición contable de cada elemento.

La siguiente es la tabla de factores de corrección determinados según las disposiciones de la citada ley, que entró en vigencia al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial, hecho que ocurrió el 29 de diciembre de 2017. Los factores que se muestran son aplicables a los estados contables con cierre 31 de diciembre de 2017.

Para cierres de ejercicios posteriores, los factores se ajustarán por el coeficiente que surja de la variación del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) que suministre el INDEC. Está previsto que para el 2018 se trate de coeficientes mensuales. Esto no está indicado en la RT 48.

| Año / trimestre    | Factor |
|--------------------|--------|
| 2001 y anteriores  | 14,55  |
| 2002               | 8,21   |
| 2003               | 6,97   |
| 2004               | 6,49   |
| 2005               | 5,98   |
| 2006               | 5,42   |
| 2007               | 4,92   |
| 2008               | 4,36   |
| 2009               | 4,08   |
| 2010               | 3,56   |
| 2011               | 3,15   |
| 2012               | 2,79   |
| 2013               | 2,46   |
| 2014               | 1,93   |
| 2015               | 1,69   |
| 2016               | 1,25   |
| 2017 1er trimestre | 1,13   |
| 2017 2do trimestre | 1,10   |
| 2017 3er trimestre | 1,04   |
| 2017 4to trimestre | 1,00   |

Puede observarse que los factores son anuales, salvo el último año, el 2017 en el cual fueron calculados por trimestre.

A modo de ejemplo:

- los activos intangibles (excepto la llave de negocio) de no existir mercado activo, razón por la cual no podrán remediarse aplicando el valor neto de realización, se lo hará en base a este procedimiento.
- los bienes de cambio aun si el ente aplica la RT 17 y su criterio de medición es costo de reposición, y este fue de obtención impracticable, se remediarán por este procedimiento.
- las propiedades de inversión o bienes de uso que se venían midiendo a costo, se podrán remedir por este procedimiento.

Ambos procedimientos son alternativos, por lo tanto algún rubro se remedirá en base a uno de ellos y otros según el otro. Incluso puede optarse por uno de ellos para una clase de activos dentro de un rubro y por el otro para otras clases.

No siempre existe la opción entre ambos procedimientos, pues si el ente aplicó para medir un activo el criterio de costo por ser impracticable la obtención del costo de reposición, tal el caso de bienes de cambio en general, deberá obtener el importe remedido empleando el procedimiento alternativo.

Resulta importante aclarar que se aplica significatividad, y ello es lógico, dado que para los activos no monetarios en los que la diferencia resultante de la remediación no fuera significativa, se podrá optar por continuar con el criterio de medición empleado por el ente sin aplicar esta norma.

## **VI. Contrapartida de la remediación y destino de la misma**

La registración del procedimiento de remediación para la RT 48 tiene los siguientes pasos.

La contrapartida de remedir activos y pasivo en especie, de existir, se registra en la cuenta "Saldo de remediación - RT 48". Se aplica el método de impuesto diferido con contrapartida en dicha cuenta (quienes apliquen la RT 17 y la RT 41 tercera parte). Respecto a los entes que apliquen la segunda parte de la RT 41 o sea entes pequeños que opten por hacerlo, deben reconocer el pasivo (o el activo) por impuesto diferido por

la diferencia surgida por la remediación.

Si bien el débito por el reconocimiento del pasivo por impuesto diferido al remedir disminuye el "Saldo de remediación - RT 48", la reducción de dicho pasivo al revertirse la diferencia temporaria que lo generó se reconoce como resultado del ejercicio.

Respecto a la exposición de esta cuenta se lo debe hacer en el Patrimonio Neto y no podrá distribuirse mediante dividendos en efectivo o en especie. Podrá capitalizarse o asignarle otro destino que las disposiciones legales aplicables permitan.

Resulta importante aclarar que en el caso de existir saldo de revaluación antes de aplicar esta norma, mantendrá el tratamiento que la RT 17 indica si el ente mantiene la política contable de continuar midiendo al modelo de revaluación.

No obstante si el ente hubiera aplicado el modelo de revaluación en sus bienes de uso o en alguna de sus clases en los estados contables del ejercicio anterior al de aplicación de la remediación, y decide discontinuarlo y emplear costo, considerará la remediación del ejercicio de aplicación de la RT 48, como costo atribuido. Esto implica un cambio de política contable pero con efecto prospectivo desde la fecha de cierre del ejercicio. El saldo de revaluación existente deberá ser transferido totalmente al "Saldo de remediación - RT 48".

De tratarse también de cambio de política contable, por ejemplo de medir al VNR pasar al costo, como puede ser el caso de las Propiedades de Inversión o Activos no corrientes mantenidos para la venta, y se hubiera registrado ganancia en el ejercicio por la diferencia entre el VNR de cierre y la medición contable al inicio del ejercicio, la misma debe imputarse a "Saldo de remediación - RT 48", no generándose resultado en el ejercicio.

**VII. Ejemplo de una situación que podrá encontrarse en algunos entes**

**Situación**

La medición contable de las maquinarias el ente la efectúa al modelo de revaluación al cierre del ejercicio anterior al de la remediación.

El cierre del ejercicio de la remediación es el 31/12/X1.

La vida útil asignada total de las maquinarias: 10 años.

La vida útil transcurrida al cierre del ejercicio anterior al de la remediación: 5 años.

El ente había optado por desafectar el saldo por revaluación al dar de baja los bienes y por emplear el modelo de costo, considerando la remediación del cierre 31/12/X1, como costo atribuido. O sea cambia la política contable y por tal razón debe transferir íntegramente el saldo de la cuenta Saldo por revaluación a la cuenta "saldo de remediación RT 48".

| Concepto                     | 31/12/X0<br>Medición<br>antes de<br>revaluar | 31/12/X0<br>Medición al<br>modelo de<br>revaluación | 31/12/X1<br>Medición<br>antes de<br>remediación<br>RT 48 | 31/12/X1<br>Importes<br>remedidos<br>RT 48 | 31/12/X1<br>Importe<br>de la<br>remediación |
|------------------------------|----------------------------------------------|-----------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|--------------------------------------------|---------------------------------------------|
| Valor de origen              | 70.000                                       | 100.000                                             | 100.000                                                  | 250.000 (1)                                | 150.000                                     |
| Depreciaciones<br>acumuladas | (35.000)                                     | (50.000)                                            | (60.000)                                                 | (150.000) (2)                              | (90.000)                                    |
| Valor residual               | 35.000                                       | 50.000                                              | 40.000                                                   | 100.000                                    | 60.000                                      |
| Vida restante                | 5 años                                       |                                                     | 4 años                                                   |                                            |                                             |

(1) Se consideró que el importe remedido se obtuvo del mercado por tener los bienes en cuestión mercado activo en su condición de nuevos: \$ 250.000.

(2) Siendo la vida transcurrida de 6 años de un total de 10 y de línea recta la modalidad de depreciar, la suma de las depreciaciones acumuladas al 31/12/X1 se calculó en \$ 150.000 (250.000 / 10 x 6).

Se conoce el saldo de la cuenta "Saldo por Revaluación" al inicio del ejercicio de \$ 9.750 (\$ 15.000 menos \$ 5.250 por reconocer el PID).

Las registraciones que por la remediación deben efectuarse al 31/12/X1 son las siguientes, aclarando que no se tuvo en cuenta las alícuotas que para el impuesto a las ganancias prevé la ley 27.430:

|                                       |         |        |
|---------------------------------------|---------|--------|
| Maquinarias                           | 150.000 |        |
| Depreciaciones Acumuladas Maquinarias |         | 90.000 |
| Saldo de remediación- RT N° 48        |         | 60.000 |
| Saldo de remediación RT N° 48 (1)     | 21.000  |        |
| Impuesto a las ganancias              |         | 1.050  |
| Pasivo por Impuesto Diferido (2)      |         | 19.950 |
| Saldo de revaluación (3)              | 9.750   |        |
| Saldo de remediación -RT ° 48         |         | 9.750  |

(1) 35 % de la remediación -\$ 60.000.

(2) 35 % de diferencia temporaria (\$ 100.000-\$ 28.000-) versus el saldo anterior de \$5.250.

(3) Saldo por aplicar modelo de revaluación al 31/12/X0 \$ 9.750.

La última registración a efectuar es la del impuesto a las ganancias (IG), en este caso en base al método del impuesto diferido.

Bajo el hipotético supuesto de no tener resultados en el ejercicio y ser la depreciación de las maquinarias el único reconocido, la determinación del IG sería la siguiente:

Resultado según Contabilidad - 10.000

Ajuste por diferencia de deducción de depreciaciones 3.000

(Contable \$ 10.000 - Fiscal \$ 7.000 consideradas sobre costo)

Resultado fiscal - 7.000

35% de \$ 7.000 2.450

La registración para reconocer el crédito por el quebranto en base a la consideración de poder recuperarlo en el futuro sería:

|                          |       |       |
|--------------------------|-------|-------|
| Crédito por quebranto    | 2.450 |       |
| Impuesto a las ganancias |       | 2.450 |

De este modo los resultados del ejercicio serían:

Depreciación maquinarias - 10.000

Impuesto a las ganancias (4) 3.500

Tasa efectiva 35 %

(4) Surge de las acreditaciones a la cuenta de \$ 1.050 y de \$ 2.450.

Al finalizar la vida útil de las maquinarias, o sea al décimo año, el saldo de la cuenta "Saldo de remediación + RT 48" será de \$ 48.750 consecuencia de los movimientos que se indican considerando que el ente no capitaliza tal saldo ni le diese otro destino que pudieran permitirle normas legales:

- Remediación \$ 60.000

- Efecto del PID - \$ 21.000

- Transferencia del saldo de revaluación \$ 9.750

### VIII. Información complementaria a exponer vinculada al tema

Sin aplicar a las cifras comparativas las normas de remediación, los estados contables se deben exponer en forma comparativa. Es por ello que en nota debe aclararse que la comparabilidad con el ejercicio anterior en los rubros remedidos se ve limitada.

Respecto al o los procedimientos aplicados para remedir, deben exponerse en nota así como también el efecto que la remediación generará en el futuro en forma cualitativa (mayores depreciaciones, mayores costos

de venta, una reducción en el impuesto a las ganancias por reversión de la diferencia entre el saldo contable y la base fiscal de los activos y pasivos, etc.).

La nota contendrá un cuadro por rubro con importes antes de la remediación, los cambios al remedir y los importes remediados de los activos en cuestión.

#### **IX. A modo de resumen**

La RT 48 establece una alternativa para lograr que el importe en libros de los activos se aproxime a sus valores corrientes, y de tal modo corregir la magnitud del patrimonio neto evitando el riesgo de erosión patrimonial. Con esta alternativa solo se corrige la magnitud del patrimonio neto, el resultado del ejercicio será el mismo que hubiese existido sin remedir. No obstante el resultado de los próximos ejercicios mostrarán menores ganancias o mayor pérdida, consecuencia de los importes de depreciaciones calculadas sobre importes remediados y mayor costo de venta de bienes remediados, entre otros efectos.

El CPCE de la Provincia de Buenos Aires ha adoptado la RT 48 con la Disposición de Presidencia 10056 del 28 de marzo pasado con dos diferencias referidas una a entes que aplican la RT 41 segunda parte que no deberán determinar el PID por la remediación y la otra que permite hasta cierres 31/05/2018 no efectuar la remediación por considerar un periodo de transición, sin necesidad de justificar impracticabilidad.

Respecto al CPCE de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no ha aprobado la RT 48 emitiendo una Resolución de Consejo Directivo 24/2018 "Norma de excepción: Costo Atribuido para Determinados Activos" con diferencias notorias que a modo de ejemplo se menciona la no obligatoriedad de su aplicación.

(1) "Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades ("NIIF para las Pymes)".

© Thomson Reuters