

Resolución técnica 48. Remedición de activos

Castro, José Luis

I. Introducción

Este trabajo tiene el objetivo de analizar los principales aspectos teóricos, relacionados con la resolución técnica 48 - Remedición de activos.

Esta nueva resolución técnica es emitida a los efectos de incluir dentro de las Normas Contables Profesionales Argentinas (NCPA), pautas y guía de remedición en línea con la sección referida al Revalúo Contable de la Reforma Tributaria de la ley 27.430.

Cabe destacar que el Consejo Profesional de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA), no pondrá en vigencia en esa jurisdicción los criterios establecidos por la resolución técnica 48. Al respecto, y en disidencia con la FACPCE, el CPCECABA, ha emitido una resolución CD 24/2018, con pautas diferentes. Otros Consejos Profesionales, por ejemplo, el de la Provincia de Buenos Aires, han aprobado plenamente la aplicación de esta resolución con carácter obligatorio.

Esto significa que convivirán dentro de nuestro país, normas con tratamiento diferente para la medición de ciertos activos, según la jurisdicción en que se domicilie el ente que publique los estados contables.

En la sección II de este trabajo, se efectúa un resumen, con análisis y comentarios de esta resolución técnica, que solo puede ser aplicada por los entes que preparen sus estados contables de acuerdo con las NCPA.

En la sección III se analizan algunos aspectos críticos que se derivan de los requerimientos de esta resolución técnica y de otras cuestiones que pueden surgir por parte de los organismos de control.

Se incluyen además los siguientes Anexos:

I. Conceptos y otras definiciones incluidos en la resolución técnica (guía aclaratoria de definiciones para enmarcar adecuadamente los requerimientos y procedimientos aplicables).

II. Tabla de factores de la ley 27.430.

III. Nota sugerida para incorporar en los estados contables con relación a la aplicación de esta resolución técnica.

II. Alcance

Están alcanzados por esta resolución técnica ciertos activos definidos en esta norma, reconocidos en los estados contables (véase Sección II.3.b.2. de este trabajo).

Se exceptúan del alcance de esta resolución técnica los activos que, por requerimiento de las NCPA o por propia decisión del ente, continuarán midiéndose a valores corrientes en los ejercicios posteriores a la aplicación de esta resolución técnica.

II.1. Normas generales

El objetivo de esta resolución técnica es que un ente remida, ciertos activos no monetarios, por única vez, a la fecha de cierre del ejercicio que finalice, entre el 31 de diciembre de 2017 y el 30 de diciembre de 2018. Estos requisitos marcan una fundamental diferencia con la metodología de las resoluciones técnicas 17 y 31, en cuanto a la medición permanente a valores corrientes.

II.2. Procedimiento general

Los activos dentro del alcance de esta norma serán remedidos con el objeto de aproximar su importe en libros a sus valores corrientes. Para tal fin deberán tenerse en cuenta las siguientes reglas generales:

a. Los activos cuya medición, antes de la vigencia de esta resolución técnica, no se efectuaba a valores corrientes deberán medirse:

a.a. Sobre la base de valores corrientes, de acuerdo con las disposiciones establecidas en esta resolución técnica (ver Sección II.3.b.2. de este trabajo), o,

a.b. Sobre la base del factor de revalúo informado como Anexo al art. 283 de la ley 27.430, considerando

la fecha en la que está expresada la medición contable de cada elemento y según lo establecido en la Sección III.b.3 de esta resolución técnica (véase tabla de factores en Anexo I de este trabajo).

b. Para los activos incluidos en los rubros bienes de uso y propiedades de inversión y otros activos no corrientes que se mantienen para la venta (incluyendo los retirados de servicio) cuya medición, antes de la vigencia de esta resolución técnica, se efectuó a valores corrientes, el ente podrá optar por:

b.a. Continuar con la política contable anterior o,

b.b. Cambiar la política contable anterior y aplicar las disposiciones de esta norma.

Las mediciones resultantes (remediciones) de lo establecido en a.a., a.b. y b.b., anteriores, serán consideradas como costo atribuido al cierre del ejercicio de aplicación de esta resolución técnica.

II.3. Normas particulares

II.3.a. Forma de lograr el objetivo de esta resolución técnica

Para lograr el objetivo de esta resolución técnica el ente aplicará los siguientes pasos:

a. Medir los activos en los estados contables del ejercicio de acuerdo con las normas contables vigentes y las políticas contables que corresponden, previas a la aplicación de esta norma de excepción,

b. obtener el importe remedido de los activos no monetarios alcanzados por esta norma, y,

c. remedir los pasivos cuya medición dependa de la medición del activo (pasivos en especie).

II.3.b. Procedimiento para obtener el importe remedido de un activo

II.3.b.1. Introducción

La remediación se basará en el siguiente procedimiento:

a. Remedir los activos no monetarios a su valor corriente a la fecha de cierre del ejercicio. Esta opción se podrá efectuar a nivel de cada clase de elementos que integran un rubro.

b. Realizar la comparación con su valor recuperable, una vez asignada la remediación de acuerdo con el paso anterior.

c. Utilizar el menor importe que surja de la comparación anterior como costo atribuido de los activos que el ente mida posteriormente de acuerdo con el modelo del costo (por obligación o por opción establecido en las normas contables profesionales).

La remediación se realizará en todos los componentes del activo alcanzados por esta norma, teniendo en cuenta su significatividad. Es decir, para aquellos activos en los que la diferencia resultante de la remediación no sea significativa se podrá optar por continuar con la medición contable anterior aplicada por el ente.

II.3.b.2. Remediación de los activos no monetarios a su valor corriente. Procedimiento preferible

Los activos no monetarios detallados en la presente sección e incluidos en el alcance de esta resolución técnica deberán remedirse a su valor corriente, a la fecha de cierre del ejercicio, utilizando un procedimiento que sea consistente con lo previsto por las normas contables profesionales para la medición periódica.

Para la remediación se tendrán en cuenta las siguientes consideraciones:

1. Activos biológicos:

Se medirán al valor neto de realización (los destinados a la comercialización) o al costo de reposición (los destinados al uso), de acuerdo con la resolución técnica 22 "Normas Contables Profesionales. Actividad agropecuaria".

2. Activos intangibles (excepto llave del negocio):

Si los activos intangibles tuvieran mercado activo (por ejemplo, ciertas franquicias), se medirán al valor neto de realización. Si no tienen mercado activo se medirán utilizando la tabla de factores de la ley 27.430. En este caso aparece por primera vez en las NCPA, la alternativa de utilizar valores corrientes para los activos intangibles.

3. Activos no corrientes mantenidos para la venta y bienes retirados de servicio:

Se medirán al valor neto de realización.

4. Bienes de cambio:

Los bienes de cambio que están medidos al costo (por ejemplo, por aplicación de la RT 41 segunda parte),

a los efectos de esta norma se medirán al costo de reposición.

5. Bienes de uso:

Se medirán a su valor corriente, para lo que se aplicará el procedimiento del modelo de revaluación de la resolución técnica 17. No se podrá optar por la utilización del modelo de revaluación para activos o clase de activos integrantes de bienes de uso (excepto activos biológicos), cuando la contribución de tales bienes a los futuros flujos de efectivo sea incierta.

6. Participaciones permanentes que no permitan tener influencia significativa, control conjunto o control:

Si las participaciones tienen mercado activo se medirán al valor neto de realización.

Si no tienen mercado activo se medirán utilizando la tabla de factores de la ley 27.430.

7. Participaciones permanentes que permitan tener influencia significativa, control conjunto o control:

Se medirán sobre la base de un nuevo cálculo del valor patrimonial proporcional determinado a partir del patrimonio de la participada previamente remedido con esta norma. El reconocimiento de la contrapartida en el Patrimonio Neto deberá hacerse neta de la absorción de los saldos de los mayores valores de los rubros revaluados de la participada que la entidad haya reconocido al momento de la adquisición.

La llave de negocio correspondiente a cada inversión se medirá a su valor en libros.

Para este rubro no está disponible la opción de utilizar la tabla de factores de la ley 27.430.

8. Propiedades de inversión:

Se medirán al valor neto de realización.

II.3.b.3. Remedición de los activos no monetarios. Procedimiento alternativo

Alternativamente, el ente podrá realizar la remedición mediante la multiplicación del importe en libros de los activos por el factor de revalúo informado como Anexo al art. 283 de la ley 27.430, considerando la fecha en la que está expresada la medición contable de cada elemento.

Según puede observarse en esa tabla de factores de corrección (véase Anexo II de este trabajo), la misma presenta coeficientes que representan valores por debajo de la inflación real ocurrida en nuestro país, por lo que el importe revaluado quedaría subvaluado respecto a sus posibles valores razonables.

Por ejemplo, el factor incluido en la tabla para corregir al 31/12/2017 el valor de bienes con fecha de origen durante el año 2016 es de 1,25, es decir se contempla una inflación de un 25 % habiendo sido la correspondiente a 2017 sensiblemente superior a ese porcentaje.

II.3.b.4. Entes que estuvieran aplicando el modelo de revaluación en los bienes de uso, o el valor neto de realización en las propiedades de inversión o en activos no corrientes que se mantienen para la venta (incluyendo los retirados de servicio)

Si el ente estuviera aplicando como política contable el modelo de revaluación o el del valor neto de realización, y ese modelo hubiera sido utilizado en la preparación de los estados contables correspondientes al ejercicio anterior al de aplicación de esta resolución técnica o en la preparación de estados contables de períodos intermedios correspondientes al ejercicio de aplicación de esta resolución técnica, podrá optar por:

a. continuar aplicando la misma política contable; o,

b. emplear el modelo del costo y considerar la remedición determinada al cierre del ejercicio de aplicación de esta resolución como costo atribuido. Esta opción será considerada como un cambio de política contable, pero con efecto prospectivo desde la fecha de cierre del ejercicio.

El saldo por revaluación, de existir antes de la aplicación de esta resolución técnica, tendrá el tratamiento indicado en la resolución técnica 17, excepto en el caso de que el ente opte hubiera aplicado el modelo de revaluación en bienes de uso y decidiera discontinuarlo. En este caso, el saldo por revaluación, de existir, deberá ser transferido íntegramente al saldo de patrimonio definido en el punto III.b.7. de esta resolución técnica.

Aquellos entes que apliquen el modelo de valor neto de realización para las propiedades de inversión o para los activos no corrientes mantenidos para la venta (incluyendo los retirados de servicio) y cambien la política contable discontinuando su aplicación, considerándolo un costo atribuido en los términos de esta

resolución técnica, imputarán la diferencia por la valuación a valor neto de realización respecto de la medición contable al inicio del período anual al "saldo de remediación".

II.3.b.5. Comparación del valor surgido de la remediación para cada rubro del activo con su valor recuperable y reconocimiento del deterioro, si correspondiera.

Como criterio general deberá realizarse la comprobación del deterioro y por ello, ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido tal, como el mayor importe entre:

- a) su valor neto de realización, y,
- b) su valor de uso.

Los entes pequeños (RT 41 segunda parte) podrán optar por no comparar la medición periódica de los bienes de uso (excepto activos biológicos y bienes de uso destinados a alquiler) con su valor recuperable, en cada cierre de período, si el resultado de cada uno de los últimos tres ejercicios fue positivo.

Si no se cumpliera la condición del párrafo anterior, la entidad deberá evaluar si existen indicios de deterioro de sus bienes de uso y, si esto se verificara, la entidad deberá realizar la comparación del valor contable con su valor recuperable.

Si el valor recuperable es menor que el valor determinado con esta resolución, el deterioro resultante se imputará contra la misma cuenta en la cual debe registrarse la remediación del activo según se indica en el punto III.b.7 de esta resolución técnica.

II.3.b.6. Costo atribuido

Si el ente decide aplicar el modelo de costo para la medición de algunos activos (porque este criterio fuera una opción admitida por las normas contables aplicables al rubro), el valor resultante de la remediación generada por aplicación de la presente norma será considerado como costo atribuido (es decir un sucedáneo del costo) para los ejercicios futuros.

II.3.b.7. Registro contable del procedimiento de remediación

El registro contable del procedimiento de remediación tiene los siguientes pasos:

a. La contrapartida de la remediación del activo y del pasivo (en caso de corresponder) al cierre del ejercicio se registrará en "Saldo de remediación - resolución técnica 48".

b. Se aplicará el método del impuesto diferido de acuerdo con la Sección 5.19.6 de la resolución técnica 17 o la Sección 4.4.4 "Impuesto a las ganancias" de la tercera parte de la resolución técnica 41 y se registrará con contrapartida a "Saldo de remediación - resolución técnica 48". Los entes que apliquen la segunda parte de la resolución técnica 41 reconocerán el activo o pasivo por impuesto diferido por la diferencia surgida como consecuencia de la aplicación de esta resolución técnica.

c. El saldo de la cuenta "Saldo de remediación - resolución técnica 48" se presentará en el patrimonio neto. Este saldo no podrá distribuirse mediante dividendos en efectivo o especie, podrá capitalizarse o asignarle otro destino que permitan las disposiciones legales que le apliquen.

Los mayores gastos que surjan en ejercicios futuros (depreciaciones, amortizaciones, costo de ventas, etc.), como consecuencia de la remediación de los activos, se imputarán a resultados del ejercicio, o al costo de producción de activo, según corresponda.

II.4. Aspectos de exposición

La resolución requiere que en el estado contable del ejercicio se exponga en forma comparativa con el ejercicio anterior sin aplicar a las cifras comparativas las normas de remediación de esta resolución técnica.

Se deben exponer en notas:

- a. Las políticas contables aplicadas como consecuencia de esta resolución, y,
- b. el efecto producido por esta remediación en la comparabilidad con las cifras del ejercicio anterior y el que se producirá en forma cualitativa en los ejercicios futuros. La nota contendrá como mínimo, un cuadro, por rubro, con los importes de los activos antes de la remediación, los cambios por la remediación y los importes de los activos remediados de este ejercicio (véase Anexo III).

III. Comentarios finales

El objetivo principal de la resolución técnica 48, es alinearse con la ley 27.430 de Reforma Tributaria.

Sin embargo, no tuvo buena acogida por parte de una parte de la profesión contable. En ese sentido personalmente me adhiero a algunas críticas, por ejemplo:

- Se siguen efectuando parches a las normas contables y no se da adecuado tratamiento al tema del ajuste por inflación.

- Dado que la ley 27.430, establece un procedimiento por única vez, hubiese sido más pertinente emitir una norma de excepción y no una nueva resolución técnica que introduce alternativas en criterios de medición.

- Ciertos activos no deberían haber sido incluidos en el alcance la resolución, por ejemplo, las participaciones en otras sociedades y los activos biológicos.

Anexo I

Conceptos y otras definiciones

Este Anexo es de aplicación obligatoria y complementa lo dispuesto por la norma. Se exponen en formato de glosario los conceptos que merecen una explicación o algunos aspectos que se desarrollan con mayor extensión.

Clase de elementos pertenecientes a un rubro del activo no monetario

Es un conjunto de activos de similar naturaleza y utilización en las operaciones de una entidad. Por ejemplo:

Clases de bienes de uso:

Terrenos; terrenos y edificios; maquinaria; instalaciones; equipo de oficina; muebles y útiles; rodados; aeronaves; embarcaciones.

Costo de reposición

Los costos de reposición de un elemento deben establecerse acumulando todos los conceptos que integran su costo original, expresados cada uno de ellos en términos de su reposición, a la fecha de su medición. Deberán utilizarse precios de contado correspondientes a los volúmenes habituales de compra o, si estas no fueran repetitivas, a volúmenes similares a los adquiridos, cercanos al cierre del ejercicio.

En casos especiales y necesarios podrá recurrirse a tasaciones efectuadas por peritos independientes.

Los precios que estén medidos en moneda extranjera deben convertirse a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de la medición.

Procedimiento preferible para determinar el valor corriente

Los valores corrientes de los activos podrán obtenerse por el trabajo realizado por personal propio o mediante servicios debidamente documentados de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad. Para la contabilización de las remediciones de los activos deberá contarse con la aprobación del respectivo órgano de administración de la entidad (que debería constar en actas transcriptas al libro correspondiente).

Orden jerárquico para la determinación de los valores corrientes los bienes de uso y propiedades de inversión

a) Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual.

En base al valor de mercado por la venta al contado en dicho mercado de los activos.

b) Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe dicho mercado activo para bienes nuevos (sin uso) equivalentes en capacidad de servicio a los que son motivo de la remedición.

En base al valor de mercado por la venta al contado en dicho mercado de los bienes nuevos equivalentes en capacidad de servicio, neto de las depreciaciones acumuladas que corresponda calcular para convertir el valor de los bienes nuevos a un valor equivalente al de los bienes usados motivo de la revaluación, a la fecha en que dicha remedición se practique. Deberá considerarse el valor de mercado de cada bien tal como lo

utiliza la entidad, aunque puede dividírsele en partes componentes susceptibles de venderse separadamente, como punto de partida para determinar los valores residuales equivalentes. Para el cálculo de las depreciaciones acumuladas se deberá considerar la incidencia de todos los factores que contribuyen a su mejor determinación, entre ellos, desgaste, deterioro físico, desgaste funcional, obsolescencia o deterioro tecnológico.

c) Bienes para los que no existe un mercado activo en las formas previstas en los apartados anteriores.

Se determinarán: (i) al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (por ejemplo flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos); o (ii) al importe estimado a partir del precio que un participante en el mercado pagaría para construir o adquirir un bien con una capacidad de servicio similar (que no exceda a la que necesita ese participante) computando las depreciaciones que correspondan según la vida útil ya consumida del bien y a las diversas formas de obsolescencia que lo afectan.

Mercado activo

Es aquel en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información en forma regular.

Valor de uso

Es el valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta).

Valor neto de realización

En la determinación de los valores netos de realización se considerarán:

- a) los precios de contado correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación;
- b) los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí (por ejemplo: un reembolso de exportación);
- c) los costos que serán ocasionados por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares).

Anexo II

Tabla de factores (Anexo al art. 283 de la ley 27.430)

<u>Año/Trimestre</u>	<u>Factor</u>
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	1,1
2017 - 3er trimestre	1,04
2017 - 4to trimestre	1

Anexo III

Modelo de nota requerida por la RT 48 a incluir en los estados contables

La entidad ha procedido a remedir por única vez con fecha XX/XX/XXXX los activos no monetarios por aplicación de la resolución técnica 48 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, aprobada por el Consejo Profesional de con fecha XX/XX/XXXX.

El objetivo de dicha norma es reconocer una modificación en las mediciones contables de ciertos rubros por única vez, de forma tal que el estado de situación patrimonial muestre valores de activos más cercanos a sus valores de mercado.

Como no se ha modificado la información comparativa del ejercicio anterior, correspondiente a las mediciones contables de los rubros remedidos, la comparabilidad con el ejercicio anterior se ve limitada.

Por aplicación de la norma referida, el patrimonio neto se ha incrementado en la suma de \$xxx, como consecuencia de las siguientes variaciones en los rubros patrimoniales:

Rubro	Saldos antes de la remedición	Remedición	Saldos luego de la remedición
Bienes de uso (Anexo ...)			
Propiedades de inversión (Anexo ...)			
Inv. permanentes en otros entes (Anexo)			
Otros activos (detallar)			
Pasivo por impuesto diferido			
Total, neto			

El efecto de dicha variación ha sido reconocido en "Saldo por remedición resolución técnica 48".

En el futuro el mayor valor reconocido de los activos implicará un mayor costo en el momento de su consumo, así como una reducción en el impuesto a las ganancias del ejercicio por reversión de la diferencia entre el saldo contable y la base fiscal de los activos y pasivos.

© Thomson Reuters