

Cooperativas. RT 56 Bienes de Uso: medición posterior Piacquadio, Cecilia

Abstract: [La idea del presente artículo es analizar el tratamiento que brinda la res. técnica 56, modificatoria de la res. técnica 54, con respecto a la medición posterior de los bienes de uso.](#)

I. Introducción

La Norma Contable Profesional caracteriza a los Bienes de Uso como activos tangibles destinados a ser utilizados en la actividad ordinaria de la entidad y no a su comercialización habitual y respecto de los cuales se espera su utilización durante más de un período.

Incluye, así, a bienes [de uso] en proceso de producción, construcción, tránsito o montaje, activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones y bienes distintos a Propiedades de Inversión que se encuentren afectados a locación o arrendamiento.

Se excluyen del rubro a inmuebles que cumplen la definición de Propiedades de Inversión, Bienes de Uso clasificados como "Activos No Corrientes mantenidos para la venta" y activos de naturaleza similar pero incluidos expresamente en otra sección o apartado de RT 56 o de otras Normas Contables Profesionales.

La medición posterior de los Bienes de Uso se efectúa a Modelo Costo (Criterio Costo [Histórico]) o Modelo Revaluación (Criterio Valores Corrientes). El mismo modelo adoptado (Costo o Revaluación) debe ser aplicado a todos los elementos de una misma clase, definiéndose una clase como el conjunto de activos de similar naturaleza y utilización en las operaciones de una entidad.

Según el Modelo Costo la medición posterior de los Bienes de Uso se efectúa al costo original menos la depreciación acumulada y menos las pérdidas por desvalorización acumuladas.

La medición periódica al Modelo Revaluación implica la medición del elemento por su valor revaluado que es su Valor Razonable en el momento de la revaluación menos la depreciación acumulada y menos el importe acumulado de las pérdidas por desvalorización. La entidad debe revaluar la totalidad de elementos que pertenecen a una misma clase de activos.

La contrapartida del incremento en la medición de un Bien de Uso medido según Modelo Revaluación cuando no se hubieran reconocido pérdidas por disminución del valor razonable en los resultados de ejercicios previos —incluyendo pérdidas por desvalorización reconocidas contablemente por comparar la medición contable del Bien de Uso con su valor recuperable— se imputa al Saldo por Revaluación —rubro Resultados Diferidos del Patrimonio Neto—.

Cuando se hubieran reconocido pérdidas por disminución del valor razonable en los resultados de ejercicios previos —incluyendo pérdidas por desvalorización reconocidas contablemente por comparar la medición del Bien de Uso con su valor recuperable— la contrapartida acreedora del incremento en la medición del Bien de Uso revaluado se imputa al resultado del ejercicio por un importe equivalente —como máximo— a las pérdidas previamente reconocidas menos la depreciación adicional que se hubiera contabilizado sin dicha desvalorización—. La diferencia entre (i) el incremento en la medición del activo y (ii) la reversión de las pérdidas previamente reconocidas —menos la depreciación adicional que se hubiera contabilizado sin dicha desvalorización— aludida supra, reconstituye el Saldo por

Revaluación.

La disminución en la medición de un Bien de Uso como consecuencia de la aplicación de Modelo Revaluación incluyendo las pérdidas por desvalorización, se imputan, en tanto no exista un Saldo por Revaluación reconocido contablemente en relación con ese activo, al resultado del período. En tanto se encuentre contabilizado un saldo por revaluación reconocido contablemente en relación con el activo objeto de medición, se contabiliza una disminución del Saldo por Revaluación por el menor importe que surja de comparar el Saldo por Revaluación y el importe de la revaluación neto de las depreciaciones acumuladas contenido en la medición del activo. En caso de existir un remanente con posterioridad a la imputación indicada supra, se contabiliza un resultado [negativo], es decir, impacto en el resultado del ejercicio.

Cuando se aplique Modelo de Revaluación a un elemento integrante de Bienes de Uso, la Depreciación Acumulada a fecha de revaluación puede ser calculada en forma proporcional a la revaluación efectuada de manera que el valor residual con posterioridad a la revaluación sea igual a su importe revaluado o eliminarse de manera que la medición neta resultante sea equivalente al importe revaluado.

El Saldo por Revaluación puede ser transferido directamente a Resultados No Asignados en función del consumo del Bien de Uso revaluado, en ocasión de la baja, retiro, egreso por comercialización o disposición por otro motivo del bien o en un momento posterior. Mientras permanezca como tal el Saldo por Revaluación no es distribuible ni capitalizable.

Un cambio en la alternativa de mantener el Saldo por Revaluación o transferirlo a Resultados No Asignados debe ser tratado contablemente como un cambio en una política contable.

II. RT 56 Bienes de Uso: medición posterior

En la medición posterior —o periódica o de ejercicio— los Bienes de Uso pueden ser medidos a Modelo Costo —es decir, según un criterio de medición primaria Costo [Histórico] o a Modelo Revaluación —es decir, según un criterio de medición primaria Valores Corrientes [\(1\)](#).

La entidad debe aplicar el mismo modelo de medición a la totalidad de los elementos de la misma clase. La Norma Contable Profesional caracteriza a una "clase" de Bienes de Uso como el conjunto de elementos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. A modo enunciativo, exterioriza que constituyen clases [de Bienes de Uso] Terrenos, Edificios, Maquinarias, Instalaciones, Equipos de Oficina, Muebles y Útiles, Rodados, Aeronaves, Embarcaciones y Activos Biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones [\(2\)](#) [\(3\)](#).

II.1. Modelo Costo

Según este modelo, la medición se efectúa al costo original menos depreciación acumulada y menos pérdidas por desvalorización acumuladas [\(4\)](#).

II.2. Modelo Revaluación

La medición se efectúa al valor revaluado que es el valor razonable a fecha de revaluación menos la depreciación acumulada y menos pérdidas por desvalorización acumuladas [\(5\)](#) [\(6\)](#).

Toda vez que este modelo implica la utilización del atributo [de medición] "Valor Razonable", resultan de aplicación las guías que, relativo a su determinación, establecen los párrs. 117 a 122 de RT 56 [\(7\)](#).

"Medición del Valor Razonable:

"1) El valor razonable se estima:

"a) sobre la base de precios que, a fecha de medición, sean directamente observables en el mercado principal (8) o, en caso de que no existiera tal mercado principal, [precios directamente observables] en el mercado más ventajoso (9) (10) (11), o

"b) sobre la base de precios estimados a través de técnicas de medición, en caso de que no existieran precios directamente observables en el mercado principal —o mercado más ventajoso (12).

"2) En la estimación del valor razonable deben considerarse las características y condiciones actuales del activo objeto de medición (13).

"En caso de estimarse el valor razonable a través de técnicas de medición —por no existir precios directamente observables en el mercado principal o mercado más ventajoso—, deben seleccionarse aquellas [técnica de valuación] que resulten apropiadas en función de las circunstancias y que maximicen el empleo de datos de entrada observables —y minimicen la utilización de datos no observables— (14). La entidad selecciona la técnica de medición [más adecuada según las circunstancias] basándose en los enfoques siguientes:

"Enfoque de mercado: según este enfoque se consideran precios de activos similares o comparables ajustados en función de las características y condición del activo objeto de medición (15).

"Enfoque de ingresos: consiste en estimar el valor descontado de los flujos de efectivo netos susceptibles de esperar del activo objeto de medición (16).

"Enfoque del costo: se estima el costo que insumiría adquirir, producir o construir un activo similar que reemplace la capacidad de servicio del activo objeto de medición (17).

"A fecha de medición la entidad estima el valor razonable del activo considerando las características del activo que tendrían en cuenta los participantes del mercado a efectos de fijar su precio (tales como condición o estado a fecha de medición, localización —computando en este marco los costos de transporte hasta el mercado principal o más ventajoso) y las restricciones relativas a su utilización —o venta—. Asimismo, debe considerarse el precio que se fijaría por su máximo y mejor uso en tanto sea físicamente posible, legalmente admisible y financieramente factible" (18).

Las revaluaciones deben ser efectuadas con una frecuencia tal que la medición del activo no difiera significativamente de aquella [medición] susceptible de obtenerse a través de la aplicación del Modelo de Revaluación a fecha de cierre (19).

Al aplicar Modelo de Revaluación, la entidad debe reevaluar la totalidad de elementos que pertenezcan a la misma clase de activos (20).

En caso de que, como consecuencia de la revaluación, se incremente la medición del activo, la contrapartida se trata contablemente:

a) en tanto no se hubieran reconocido pérdidas por comparación con el valor razonable en resultados de ejercicios previos —incluyendo pérdidas por desvalorización que hubieran sido contabilizadas en el marco de la comparación de la medición del Bien de Uso con su valor recuperable—: se contabiliza un Saldo por Revaluación, partida de Resultados Diferidos del Patrimonio Neto (21) —es decir, impacto patrimonial—;

b) en caso de que se hubieran reconocido contablemente pérdidas por disminución del valor razonable en los resultados de ejercicios previos —incluyendo pérdidas por desvalorización que hubieran sido contabilizadas en el marco de la comparación de la medición del Bien de Uso con su valor recuperable—:

- la contrapartida del incremento del activo es imputada al Resultado del ejercicio —es decir, impacto en resultados— por un importe equivalente —como máximo— a las pérdidas previamente reconocidas —menos la depreciación adicional que hubiese contabilizado la entidad sin dicha desvalorización— (22);

- la diferencia entre (i) el incremento en la medición del activo y (ii) la reversión de las pérdidas previamente reconocidas —menos la depreciación adicional que se hubiera contabilizado sin dicha desvalorización— aludida en el párrafo precedente, reconstituye el Saldo por Revaluación, es decir, tiene impacto patrimonial (23).

La disminución en la medición del Bien de Uso como consecuencia de la aplicación de Modelo de Revaluación incluyendo las pérdidas por desvalorización, se imputan:

a) en tanto no exista en el Patrimonio Neto un Saldo por Revaluación reconocido contablemente en relación con ese activo: al resultado del período (24);

b) en tanto exista en el Patrimonio Neto un saldo por revaluación reconocido contablemente en relación con el activo objeto de medición:

1) como una disminución del Saldo por Revaluación por el menor importe que surja de comparar:

i. el Saldo por Revaluación y

ii. el importe de la revaluación neto de las depreciaciones acumuladas contenido en la medición del activo (25);

2) con impacto en el resultado del ejercicio [es decir, un resultado negativo], en caso de existir un remanente con posterioridad a la imputación indicada en el párr. precedente (26).

Cuando se aplique Modelo de Revaluación a un elemento integrante de Bienes de Uso, la Depreciación Acumulada a fecha de revaluación puede ser tratada contablemente de alguna de las siguientes maneras:

- calculándose en forma proporcional a la revaluación efectuada de manera que el valor residual con posterioridad a la revaluación sea igual a su importe revaluado (27);

- eliminándose de manera que la medición neta resultante sea equivalente al importe revaluado (28).

II.2.a. Tratamiento contable del Saldo por Revaluación

El Saldo por Revaluación puede transferirse a Resultados No Asignados:

- a medida que es consumido el elemento objeto de la revaluación: en caso de adoptarse este temperamento, el importe a transferir [de Saldo por Revaluación (Resultados Diferidos) a Resultados No Asignados] es igual a la diferencia entre la depreciación calculada sobre el valor revaluado y la depreciación que se hubiera contabilizado sobre su costo original [en caso de que el activo no hubiera sido revaluado] (29);

- en ocasión de la baja, retiro, egreso por comercialización o disposición por otro motivo (30);

- en cualquier momento posterior.

La transferencia del Saldo por Revaluación (Resultados Diferidos) a Resultados No Asignados nunca impacta en el resultado del período (31).

En caso de que la entidad, habiendo adoptado la alternativa de mantener el Saldo por Revaluación en el patrimonio, posteriormente decida su transferencia, o a la inversa —es decir, en caso de que la entidad habiendo adoptado el temperamento de transferir el Saldo por Revaluación posteriormente decida su mantenimiento en el patrimonio— debe tratar

contablemente el cambio de alternativa como un cambio en una política contable, es decir, con efecto retroactivo (32) (33) contabilizando un Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores [AREA].

El Saldo por Revaluación se incrementa como contrapartida de la disminución de un pasivo por desmantelamiento y restauración (34) relacionado con el activo revaluado, excepto que deba reconocerse con impacto en el resultado del ejercicio [la disminución del pasivo por desmantelamiento y restauración] por tratarse de la reversión de un déficit de revaluación en el activo que previamente se reconoció en resultados (35).

De forma similar, [el Saldo por Revaluación] se reduce como contrapartida de un incremento en el Pasivo por desmantelamiento y restauración contabilizado en relación con el activo revaluado (36).

El Saldo por Revaluación no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal. Al respecto, la Norma Contable Profesional establece que, aunque la totalidad del Saldo por Revaluación o parte de este se relacione con activos consumidos o dados de baja, el importe correspondiente al Saldo por Revaluación solamente puede distribuirse o capitalizarse a partir del momento en que la entidad decida su transferencia a Resultados No Asignados (37).

II.2.b. Revelaciones a través de Notas

La entidad debe exteriorizar a través de notas las fechas en las cuales revaluó cada una de las clases de Bienes de Uso e indicar si la revaluación fue efectuada con personal propio o a través de un tasador o especialista en valuaciones independiente [de la entidad emisora de los estados contables] (38).

Deben detallarse los métodos e hipótesis significativas utilizadas a efectos de estimar el valor razonable de los bienes revaluados (39).

Asimismo, debe exteriorizarse el importe que hubiera correspondido informar en el Estado de Situación Patrimonial respecto de cada clase de Bien de Uso revaluado en caso de que los referidos bienes no hubieran sido revaluados (40).

También deben efectuarse revelaciones acerca de movimientos en el Saldo por Revaluación registrados durante el ejercicio y exteriorizarse taxativamente que el respectivo saldo no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal (41).

La entidad debe exteriorizar la proporción de vida útil consumida correspondiente a tales activos y, en tanto opte por la alternativa de no transferir el Saldo por Revaluación a Resultados No Asignados en función del consumo o baja de los activos revaluados, debe revelar, asimismo, el importe que podría haber transferido a Resultados No Asignados a fecha de los estados contables (42).

También debe exteriorizarse la fecha de aprobación por parte del organismo de control, cuando ello sea requerido por regulaciones administrativas o legales (43).

III. Bibliografía consultada

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE), "Resolución Técnica N° 51: Nuevo texto de la Resolución Técnica N° 24 "Normas Profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos", 2020, archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=1.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE), "Resolución Técnica N° 56. Normas Contables Profesionales:

Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Modificaciones a la Resolución Técnica N° 54", 2023, archivo pdf disponible en https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1.

IFRS FOUNDATION, "International Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment", 2023 a, disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2023/issued/ias16/>.

IFRS FOUNDATION, "Basis for conclusions on IAS 16 Property, Plant and Equipment", 2023 b, disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2023/issued/ias16-bc/>.

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES), "Resolución 996/2021", 2021 a, archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/RESFC-2021-996-APN-DI-INAES.pdf> "Anexo I", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/Anexo-IF-2021-53322765-APN-PI-IN>

PRESIDENCIA DE LA NACIÓN ARGENTINA, "Ley 20.337. Ley de Cooperativas", 1973, archivo pdf disponible en: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18462/texact.htm>.

(1) RT 56, párr. 319.

(2) La Norma Contable Profesional define a los "Activos Biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones" como aquellos [Activos Biológicos] que cumplen la función de "plantas productoras", "animales productores" o "animales reproductores" (RT 56, párr. 1024 Definiciones "Activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones"). Las "Plantas productoras" son definidas como plantas vivas que: (i) permiten obtener productos agrícolas, (ii) la duración esperada de su vida productiva es superior a un período, (iii) se estima remota la probabilidad de su egreso por comercialización excepto por cuestiones incidentales como raleos y podas (RT 56, párr. 1024 Definiciones "Plantas productoras"). Los "Animales productores" son activos que: (i) se utilizan predominantemente en la obtención de productos pecuarios —a modo de ejemplo, lana o leche—, (ii) la duración esperada de su vida productiva es superior a un período, (iii) se estima remota la probabilidad de su egreso por comercialización excepto como animales de descarte al final de su período productivo (RT 56, párr. 1024 Definiciones "Animales productores"). Los "Animales reproductores": animales —machos o hembras— destinados exclusivamente a la procreación de nuevos individuos de su especie, desde su categorización como tales por la entidad y hasta que cambien de destino (RT 56, párr. 1024 Definiciones "Animales reproductores").

(3) RT 56, párr. 320.

(4) RT 56, párr. 321.

(5) RT 56, párr. 322, inc. a).

(6) La aplicación por primera vez de la política contable de Modelo de Revaluación se contabiliza en forma prospectiva (RT 56, párr. 89).

(7) RT 56, párr. 322, inc. b).

(8) El "Mercado principal" es definido como el mercado activo con el mayor volumen de transacciones para el activo —o pasivo—. "Mercado activo" es aquel [mercado] en el cual las transacciones de activos [o pasivos] tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información para fijar precios sobre una base de negocio en marcha [RT 56, Glosario, "Mercado principal" y "Mercado activo"].

- (9) El "Mercado más ventajoso" es definido como el mercado activo donde es maximizado el precio de venta de un activo —o minimizado el precio de transferencia de un pasivo—, neto de costos de transacción y transporte [RT 56, Glosario, "Mercado más ventajoso"].
- (10) La entidad debe seleccionar el mercado principal —o mercado más ventajoso— siempre que a fecha de medición pueda acceder al mismo en forma regular —aunque no sea ese el ámbito en que habitualmente opera— y dicho mercado opere como un mercado activo [RT 56, párr. 118].
- (11) RT 56, párr. 117, inc. a), acápite i).
- (12) RT 56, párr. 117, inc. a), acápite ii).
- (13) RT 56, párr. 117, inc. b).
- (14) RT 56, párr. 117, inc. a), acápite ii) y párr. 119.
- (15) RT 56, párr. 120, inc. a).
- (16) RT 56, párr. 120, inc. b).
- (17) RT 56, párr. 120, inc. c).
- (18) RT 56, párr. 121.
- (19) RT 56, párr. 322, inc. c).
- (20) RT 56, párr. 322, inc. d).
- (21) RT 56, párr. 323, inc. a).
- (22) RT 56, párr. 323, inc. b), acápite i).
- (23) RT 56, párr. 323, inc. b), acápite ii).
- (24) RT 56, párr. 324, inc. a).
- (25) RT 56, párr. 324, inc. b), acápite i).
- (26) RT 56, párr. 324, inc. b), acápite ii).
- (27) RT 56, párr. 326, inc. a).
- (28) RT 56, párr. 326, inc. b).
- (29) RT 56, párr. 327, inc. a).
- (30) RT 56, párr. 327, inc. b).
- (31) RT 56, párr. 329.
- (32) RT 56, párrs. 85 y 330.
- (33) En Notas deben revelarse los cambios introducidos en las políticas contables (RT 56, párr. 87, inc. a).
- (34) Se activa en la medición inicial de los Bienes de Uso un importe estimado [a fecha de incorporación del Bien de Uso en el patrimonio] de las erogaciones a incurrir en concepto de desmantelamiento y retiro del bien y, asimismo, rehabilitación del lugar de asentamiento. En contrapartida acreedora se contabiliza un pasivo incierto en cuanto a su cuantía y vencimiento, es decir, como contrapartida de la mencionada activación se reconoce contablemente una Previsión (RT 56, párr. 316).
- (35) RT 56, párr. 328, inc. a).
- (36) RT 56, párr. 328, inc. b).
- (37) RT 56, párr. 331.
- (38) RT 56, párr. 357, incs. a) y b).
- (39) RT 56, párr. 357, inc. c).
- (40) RT 56, párr. 357, inc. e).
- (41) RT 56, párr. 357, inc. f).
- (42) RT 56, párr. 357, inc. g).
- (43) RT 56, párr. 357, inc. h).