

BIENES DE USO

Un análisis comparativo de las normas contables profesionales nacionales e internacionales en relación a su medición

María Susana Nannini

A. CONCEPTOS PRELIMINARES

Introducción

Los bienes de uso, uno de los rubros más importantes y significativos dentro del activo de los entes, deben ser objeto de especial cuidado en la apreciación de valor que de ellos se hace al presentar la información contable, en pos del cumplimiento de los objetivos de la misma.

Los bienes de uso no se consumen ni se agotan en un primer empleo sino que perduran a través de varios ejercicios, y esta característica implica una asignación de valor periódica en la que inciden múltiples factores, por lo que se pueden presentar dudas acerca de cuál es la medición más adecuada.

Por otra parte, el actual proceso de apertura de los mercados, plantea también la necesidad de una armonización de las normas contables. En lo relativo a este rubro, las normas vigentes en la República Argentina difieren en algunos aspectos sustanciales de las aplicadas en otros países.

El objetivo de este trabajo es, entonces, efectuar un análisis comparativo del tratamiento contable establecido por las normas profesionales vigentes, tanto a nivel nacional como internacional, en lo relativo a los distintos aspectos que inciden en la medición de los bienes de uso, para luego extraer conclusiones destacando similitudes y diferencias.

Definiciones

La RT9 de la FACPCE, define a los bienes de uso como "*aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje, y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bie-*

TABLA DE ABREVIATURAS

Se utilizarán las siguientes abreviaturas, que se presentan en orden alfabético.

FACPCE	Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.
FAS	Financial Accounting Standard, del FASB.
FASB	Financial Accounting Standard Board, USA.
IASC	International Accounting Standards Committee.
INDEC	Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, Argentina.
NIC	Norma Internacional de Contabilidad, del IASC.
PCGA	Principios Contables Generalmente Aceptados.
RT9	Resolución Técnica No. 9 de la FACPCE.
RT10	Resolución Técnica No. 10 de la FACPCE.

nes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada". Del análisis de esta definición se pueden deducir las características que deben reunir los mismos para ser considerados como tales. En primer lugar deben ser tangibles, o sea que tengan existencia física. Además deben destinarse a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta. Esto implica por un lado que deben tener capacidad de uso o de servicio y por otra parte, que su vida útil normal-

mente excederá a un período económico. En cuanto a los anticipos a proveedores por compras de estos bienes, es oportuno destacar que la RT9 es una norma de exposición y esto puede justificar la inclusión de los mismos en el concepto de Bienes de Uso. En mi opinión, los anticipos a proveedores constituyen conceptualmente derechos a recibir bienes y no bienes propiamente dichos, aunque en función de su destino final se los exponga en el rubro que finalmente integrarán. Los bienes destinados a arrendamiento o locación no forman parte de este rubro, aunque la RT10, al referirse a la valuación particular de los elementos del patrimonio, los asimila a los bienes de uso.

La NIC16, emanada del IASC, emplea otra terminología para estos bienes, llamándolos 'Propiedad, planta y equipo' y definiéndolos como aquellos "activos tangibles que:

a) son retenidos por una empresa para ser usados en la producción o abastecimiento de bienes o servicios, para rentar a terceros o para propósitos administrativos; y

b) se espera sean usados durante más de un período".

Esta conceptualización no difiere de la anterior en cuanto a las características de tangibilidad, uso y duración de estos bienes, aunque la norma internacional incluye a los bienes destinados a arrendamiento¹.

Los PCGA de la FASB de los Estados Unidos de América, denomina a esos bienes 'activos fijos' y destaca dos características primordiales: 1) se adquieren para usarlos en las operaciones, se los tiene para usarlos y no para venderlos; 2) tienen una vida útil relativamente larga. Estas características coinciden con las ya analizadas, aunque en este caso no se menciona la tangibilidad como otro de los atributos distintivos. Son ejemplos de estos activos los terrenos, edificios, vehículos, maquinarias, instalaciones, muebles y útiles de oficina, etc.

Consideraciones previas al análisis

Cabe enfatizar el especial cuidado que debiera tenerse en la apreciación de valor que de estos bienes se hace, para el cumplimiento de los objetivos que se persiguen a través de la información contable. Este rubro, uno de los más importantes y signi-

ficativos dentro del activo de los entes, es quizás el que presenta más distorsiones en su valor. Las causas de tales distorsiones son muchas, porque son muchos los factores que inciden en la medición de los mismos.

La característica de los bienes de uso respecto de que no se consumen ni se agotan en un primer empleo sino que perduran a través de varios ejercicios, implica una asignación de valor periódica que evidentemente no resulta nada fácil: al no contarse, por lo general, con un valor de mercado representativo, se toma el valor de incorporación (ajustado por inflación si correspondiera) como base para su valuación. El problema se agrava si se tiene en cuenta que los métodos de depreciación utilizados, establecidos más de una vez en forma arbitraria, no siempre son el reflejo de la capacidad de servicio consumida. Finalmente, pocas veces se efectúa la estimación del valor de desecho de estos bienes, lo que implica una incorrecta determinación del valor a consumir.

El objetivo de este trabajo es llevar a cabo un análisis comparativo del tratamiento contable para la valuación de estos bienes, establecido por las normas profesionales vigentes, tanto a nivel nacional como internacional, para extraer luego conclusiones.

El tema se enfocará desde los siguientes puntos de vista:

1. Valor de incorporación al patrimonio.
2. Determinación periódica de valor:
 - 2.1. ¿Costo o valores corrientes?
 - 2.2. Depreciación.
 - 2.3. Valor recuperable.

Como metodología de trabajo, cada aspecto a tratar se analizará bajo la perspectiva que brindan las distintas normas, efectuando una comparación entre las mismas y extrayendo conclusiones parciales sobre cada ítem.

B. ANÁLISIS COMPARATIVO

1. Valor de incorporación al patrimonio

La RT10 de la FACPCE establece en el punto B.2.4, que los bienes deben ingresarse al patrimo-

nio a su costo, o sea el sacrificio económico necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado según corresponda en función de su destino. De acuerdo a lo expresado en la norma, el valor de ingreso de un bien de uso al patrimonio sería el que se indica a renglón seguido, de acuerdo a su forma de incorporación.

a) Bienes adquiridos: al precio de contado que debe pagarse para su adquisición más la pertinente porción asignable de los costos de compra y control de calidad. En estos conceptos se incluyen erogaciones tales como comisiones, fletes, derechos aduaneros, gastos de prueba y puesta a punto, etc.

b) Bienes ingresados con motivo de aportes, donaciones, trueques, fusiones o escisiones: a su valor corriente de la fecha de ingreso al patrimonio. Cabe destacar que la RT10 expresa que el "...costo está dado por sus valores corrientes...". Considero que no es la expresión más adecuada, ya que en estos casos no siempre existe sacrificio económico o el mismo es poco significativo en relación al valor del bien; por lo tanto, en estos casos, es inapropiado hablar de costo como valor de ingreso al patrimonio. Si bien la RT10 no aclara cuál sería el valor corriente más apropiado, es lógico pensar que el mismo debería estar relacionado con el costo de reposición. Pero sabido es que no siempre se pueden calcular costos de reposición de bienes que ya no es posible adquirir o refabricar; tal el caso de muchos bienes de uso, para los que el costo de reposición debería determinarse sobre la base de bienes con similar capacidad de servicio.

c) Bienes producidos: por la suma de los costos de los insumos necesarios para su producción, incluyendo una asignación de la porción de los costos indirectos de producción que puedan atribuirse, calculados mediante la aplicación de costos integrales o por absorción. Estos costos indirectos no deben incluir los que se relacionen con las improductividades en el uso de los factores de producción como así tampoco la capacidad ociosa de planta, debiendo considerarse a los mismos como pérdidas del ejercicio.

En cuanto a los costos financieros relacionados con la construcción o la producción, la norma determina que cuando se trate de bienes cuya produc-

ción, construcción, montaje o terminación se prolongue en el tiempo, en razón de la naturaleza de tales procesos deben activarse los costos financieros relacionados con el total de la inversión, durante el período de inmovilización propia de tales procesos y hasta que el bien esté en condiciones de ser utilizado en la producción de otros bienes o de ponerse en marcha. Estos costos financieros son tanto los provenientes de capital ajeno como los de capital propio, aunque con respecto a estos últimos la norma permite pero no exige su activación².

Otro aspecto digno de destacar es que a los efectos del cómputo de los intereses como elementos integrantes del costo, no se requiere una financiación específica para la construcción o producción del activo en cuestión, sino que se adopta el criterio de universalidad del pasivo, presumiendo que tanto el pasivo como el patrimonio financian al conjunto de los activos.

La NIC16 del IASC determina en su párrafo 15 que "*una partida de propiedad, planta y equipo ... debe ser cuantificada inicialmente a su costo*". En esta norma también se puede distinguir cómo se compone este costo de acuerdo a la forma de ingreso al patrimonio de los bienes referidos.

a) Bienes adquiridos: el costo comprende su precio de compra, incluyendo derechos de importación e impuestos no reembolsables sobre compras, y cualquier otro costo atribuible para poner al activo en condiciones de ser usado. Los descuentos y rebajas comerciales son deducidos del precio de compra. No forman parte del costo: 1) los costos financieros, 2) los costos de administración, arranque y costos similares de pre-producción, a menos que sean necesarios para poner al activo en condiciones de operar.

b) Bienes producidos: el costo de un activo construido es determinado sobre las mismas bases que para los activos adquiridos, incluyéndose los costos directamente relacionados a las unidades de producción (materias primas, mano de obra directa) y una asignación sistemática de gastos indirectos de producción fijos y variables en los que se incurren en el proceso de producción. La proporción asignada de gastos indirectos fijos no debe incluir a los costos derivados de bajos niveles productivos o de

capacidad ociosa de planta. Los costos financieros pueden formar parte de los costos de estos bienes, siempre que se opte por el tratamiento alternativo establecido por la NIC23³, que permite, bajo las circunstancias que se analizarán a continuación, la activación de aquéllos provenientes de capital ajeno. De acuerdo a lo establecido por esta última norma, cuando la construcción de un activo requiere un período sustancial de tiempo para estar listo para el uso (activo calificable), pueden activarse costos financieros provenientes de capital ajeno. Si estos costos son provenientes de un préstamo que es directamente atribuible a la obtención de un activo calificable, son fácilmente identificables. En cambio, si no es posible establecer una relación directa entre préstamos y activos calificables, la activación resultará de la aplicación de una tasa promedio ponderado de los costos de los préstamos del período sobre el costo de producción de los activos. Esta activación debe cesar cuando el bien esté listo para su uso y debe suspenderse en caso de períodos extensos en que el desarrollo de los activos es interrumpido.

c) Bienes ingresados por trueque: en este caso el valor de incorporación al patrimonio está dado por el valor justo⁴ del activo recibido que es equivalente al valor del bien entregado, ajustado si correspondiera por la cantidad de efectivo o equivalentes entregados. Es oportuno aclarar que en intercambios de bienes equivalentes no se reconocen resultados por la transacción, o sea que el valor del nuevo activo es el valor en libros del activo entregado. Pero si el valor justo del activo a recibir fuera inferior al valor por el que figura en libros el activo a entregar a cambio, debería reducirse el valor de este último e ingresar el nuevo bien al valor rebajado.

Como base para la contabilización de activos fijos, los PCGA en Estados Unidos también establecen a su costo, o sea los desembolsos necesarios para preparar al activo para su uso. En el caso de activos fijos construidos por la propia empresa, en el costo se incluyen los insumos directos (materia prima y mano de obra) y los gastos indirectos de fabricación variables, pero no los fijos. En cuanto a la activación de costos financieros, la misma se rige por la FAS34 reformada por la FAS42. De acuerdo a estas normas la activación es requerida en el caso de activos que demandan un período de tiempo para

dejarlos listos para su uso y los costos financieros activables son los provenientes de la financiación ajena. Al igual que la NIC23, no se respeta la universalidad del pasivo, o sea que si es posible relacionar una deuda con un activo, los costos financieros de dicha deuda se cargan al mismo. De lo contrario, se aplica una tasa promedio ponderado de todas las deudas.

Las normas vigentes en Canadá y México también sustentan el costo como base para el ingreso de los bienes al patrimonio. Para el caso de bienes de uso construidos, en ambos países se permite la activación de intereses provenientes de financiación externa durante el período de construcción, pero sólo si el pasivo es relacionado directamente con el activo en cuestión.

Conclusiones

En síntesis, con respecto a las normas analizadas se pueden extraer las siguientes conclusiones en relación al valor de ingreso de los bienes de uso al patrimonio.

El costo es, en general, el valor aceptado para incorporar los bienes al activo, considerándose que éste es el representativo del sacrificio económico necesario para poner a los bienes en condiciones de poder usarse. Este principio general es también aplicado para los bienes construidos por el ente, con alguna diferencia en cuanto a la asignación de costos indirectos, ya que los PCGA de los Estados Unidos no permiten la inclusión de los costos indirectos fijos.

En cuanto a la activación de costos financieros, existe coincidencia en que la misma debe proceder en el caso de bienes cuya producción se prolongue en el tiempo en razón de la naturaleza de tales procesos y hasta que el bien esté en condiciones de ser utilizado para cumplir con su fin.

Pero existen diferencias en cuanto a la obligatoriedad y origen de los costos financieros:

a) Las normas vigentes en la Argentina obligan a considerar los costos financieros provenientes de capital ajeno y permiten la activación de costos financieros de capital propio (de las normas analiza-

das, son las únicas que tratan esta activación); como principio se considera la universalidad del pasivo.

b) Las normas internacionales de contabilidad permiten la activación de los costos financieros de capital ajeno sólo como criterio alternativo y no respetan totalmente el principio de universalidad del pasivo, ya que si un activo puede relacionarse con una deuda, los costos financieros de ésta son los que se capitalizan.

c) Las normas de los Estados Unidos requieren la activación de costos financieros de capital ajeno; el costo financiero a activar es el incurrido en el período de producción del activo que, teóricamente, podría haber sido evitado si no se hubieran efectuado los desembolsos para el activo; al igual que la NIC23 ese criterio no respeta la idea de que los activos no son financiados con pasivos específicos (universalidad del pasivo).

d) Las normas de México y Canadá permiten la activación sólo en el caso en que se pueda relacionar el pasivo con el bien de uso en construcción.

2. Determinación periódica de valor

Como ya se expresó anteriormente, los bienes de uso no se consumen en el primer empleo o uso, lo que implica, generalmente, una permanencia en el patrimonio de más de un ejercicio económico, con su consecuente valuación al término de cada período. En esta determinación de valor periódico inciden varios factores:

- a. el reconocimiento o no de la variación de valor específica del bien
- b. la depreciación considerada
- c. la determinación de su valor recuperable

2.1. ¿Costos o valores corrientes?

Las alternativas que se plantean son las siguientes:

- a) mantener el costo histórico como criterio básico de valuación.
- b) utilizar valores corrientes, o sea considerar las variaciones de valor relativas a los costos de reposición de los bienes o de su capacidad de servicio.

Cabe aclarar que en este análisis no se está contemplando el problema de la unidad de medida, ya que su consideración es independiente de cualquier criterio de valuación elegido.

Al referirse a la valuación particular del patrimonio y resultados, la RT10 de la FACPCE, en su punto B.3.13 considera a los bienes de uso, extendiendo los criterios especificados a las inversiones en bienes de naturaleza similar a la de aquéllos.

Dos son los criterios básicos sustentados por la norma argentina:

- a. costo original reexpresado en moneda constante.
- b. valores corrientes, mencionando dentro de éstos:
 - b.1. costo de reposición
 - b.2. costo original reexpresado por un índice específico
 - b.3. valuaciones técnicas

Antes de entrar a considerar cada opción en particular, es importante destacar algunos aspectos. La elección respecto al criterio de valuación a aplicar puede hacerse libremente, pero la norma pone énfasis en que estos planteos responden a "un orden marcado por las prácticas vigentes y con el objeto de ir gradualmente replanteándolas para pasar al uso de valores corrientes en este rubro". Coherentemente con el criterio general de valuación sustentado, se prefieren los valores corrientes antes que el costo histórico.

Otro aspecto digno de comentario es que al mencionar el criterio de costo histórico especifica "reexpresado en moneda constante". Esta expresión es una redundancia, dado que en las normas generales de valuación, al referirse al modelo contable seleccionado, ya se establece una unidad de medida homogénea (Punto.B.2.2).

Con respecto al primer criterio mencionado, el mismo se basa en el costo original, es decir, que el sustento para la valuación está dado por la acumulación de los insumos necesarios para que el bien esté en condiciones de cumplir su destino, contemplando todas las consideraciones efectuadas al tratar el valor de ingreso de los bienes al patrimonio.

En relación a los valores corrientes, la norma propone tres modalidades, todas basadas en valores de entrada:

1) Costo de reposición: éste puede ser directo (en caso de estar disponible y respondiendo a un mercado efectivo) o bien, puede ser el costo de reposición de un bien nuevo con idénticas características del bien a valorar, menos la depreciación correspondiente; son bienes susceptibles de valuarse de esta manera las flotas de vehículos, los terrenos, etc.

2) Costo original reexpresado por un índice específico: esta modalidad no es un valor corriente propiamente dicho, sino que es una aproximación, ya que la base para la determinación del valor está en el costo; no obstante, si pudieran determinarse objetivamente índices representativos de la evolución específica de los bienes⁵, esta modalidad se considera como una de las más viables para arribar al valor corriente de los bienes de uso.

3) Valuaciones técnicas: esta modalidad requiere de la intervención de peritos profesionales independientes, habilitados y con reconocida idoneidad en este tipo de avalúos; se especifica en la norma que "el valor de reemplazo de la capacidad de servicio de los bienes" debe ser el punto de partida para las valuaciones técnicas. Sabido es que las diferencias de valor resultantes de una valuación técnica con respecto a los valores de libros, obedecen fundamentalmente a los siguientes factores:

- reestimaciones de vidas útiles,
- reestimaciones del método de amortización,
- reestimaciones del valor residual,
- diferente ritmo en la evolución de los precios específicos de los bienes en cuestión con respecto a la evolución de los índices de precios generales.

La RT10, respetando el marco de capital a mantener financiero sustentado, establece que, cualquiera sea la causa, todas las diferencias determinadas hasta el inicio del ejercicio deben imputarse como ajuste a los resultados acumulados a esa fecha, y las atribuibles al ejercicio como consecuencia de las variaciones de valores (respecto a la evolución de los índices generales de precios), a resultados por tenencia del mismo.

Sin embargo, a través del art. 1. inc. a, de la pri-

mera parte de la norma, se limita el reconocimiento de los resultados por tenencia positivos, provenientes de la aplicación de valores corrientes en este rubro, "hasta tanto la profesión complete los estudios vinculados con el establecimiento de pautas a partir de las cuales deban realizarse las valuaciones de bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar basadas, en su caso, en tasaciones técnicas, así como de reglas para su revisión". En función de esta limitación se establece que los mayores valores proveniente de las variaciones de los valores específicos de bienes de uso (e inversiones en bienes de naturaleza similar) con respecto a la evolución de índices generales, se incluirán en una reserva especial de patrimonio neto. Esta reserva se deberá desafectar en la medida del consumo de los bienes que le dieron origen, sea por baja, venta, amortización o desvalorización posterior debida a variaciones específicas de precios.

Al establecer la norma que la reserva no podrá tener saldo deudor, queda implícito que si la variación específica de valor del bien fuera negativa, ésta deberá ser imputada a resultado del ejercicio, excepto que ya existiera una reserva surgida de una valorización anterior.

La NIC16 del IASC, sustenta como criterio básico de valuación (punto de referencia) para este rubro al "*costo menos cualquier depreciación acumulada*".

Asimismo, como tratamiento alternativo, permite que esta partida figure en el activo "*una cantidad revaluada, siendo su valor justo en la fecha de la revaluación menos cualquier depreciación subsecuente acumulada*". La norma requiere además que la revaluación sea hecha con suficiente regularidad para que el valor en libros sea siempre el '*valor justo*', pudiendo tener que efectuarse en forma anual o ser suficiente cada tres o cinco años, dependiendo esta frecuencia de los movimientos de precios específicos de los bienes en cuestión.

Se requiere especialmente que estos avalúos, normalmente efectuados por valuadores profesionalmente calificados, sean determinados sobre la base del uso existente del bien o para el que se destinará, si el cambio fuera probable.

De acuerdo a la interpretación de la norma en su párrafo 35, estos valores revaluados pueden ser:

- a) determinados a su valor de reposición a nuevo depreciado, en cuyo caso las amortizaciones acumuladas deben reestablecerse proporcionalmente al cambio en el valor bruto en libros, o...
- b) determinados a su valor de mercado directo, en cuyo caso las amortizaciones acumuladas se cancelan contra el valor bruto de libros, y el neto resultante se reestablece a la cantidad revaluada.

Otro requerimiento de la NIC16 es que la revaluación sea efectuada por grupos o clases de bienes de naturaleza y uso similares en las operaciones de la empresa, estableciendo como ejemplos de clases separadas: terrenos, terreno y edificios, maquinarias, embarcaciones, muebles y aditamentos, equipo de oficina, vehículos de motor, etc.

En cuanto al tratamiento contable de las revaluaciones, puede sintetizarse de la siguiente manera:

- a. Si el revalúo implica un aumento en el valor de libros, este aumento debería:
 - a.1. ser acreditado a una cuenta 'superavit por revaluación', formando parte del patrimonio neto
 - a.2. ser reconocido como utilidad cuando revierta una desvalorización anterior reconocida como gasto
- b. Si el revalúo implica una disminución del valor de libros, el decremento debería:
 - b.1. ser reconocido como gasto
 - b.2. ser cargado a 'superavits por revaluación' relacionados en razón del reconocimiento previo de una valorización del mismo activo, en la medida que no lo exceda

El superávit por revaluación, de acuerdo a lo establecido en el párrafo 41 de la norma, puede ser transferido a resultados no asignados, sin pasar por el Estado de Resultados, cuando el mismo es realizado. Esta realización puede efectuarse en forma directa, a través de la venta o baja del activo, o bien en forma indirecta, a través del uso del bien. En este último caso el superávit realizado puede calcularse por la diferencia entre la depreciación basada en el valor revaluado y la depreciación basada en el costo original.

Los PCGA vigentes en los Estados Unidos propician como criterio de valuación de los activos depreciables al *costo neto de depreciación*.

Sin embargo, el FAS89⁶, con vistas a resolver los problemas de distorsión causados por cambios en el poder adquisitivo de la moneda y por cambios en el valor de los activos ocurridos con posterioridad a la fecha de adquisición de los mismos, propone como una de las soluciones la *contabilidad del valor corriente*. De acuerdo a esta norma, el costo corriente de la propiedad, planta y equipo es el necesario para adquirir un activo que cumpla con fines similares o tenga una producción similar. La información sobre el costo corriente puede ser obtenida por la empresa en forma interna o externa, pudiendo utilizar tasaciones independientes. Las diferencias entre los valores corrientes y su costo original son consideradas como resultados por tenencia, y se clasifican en realizadas y no realizadas según provengan de activos que se han liquidado (sea por venta o por uso) o de activos que permanecen en las pertenencias de la sociedad. Es importante destacar que esta información no es requerida para la preparación de la información contable, sino que se puede presentar en forma suplementaria. En caso de que se presenten, estos resultados por tenencia se exponen en el estado de resultados, separando los resultados por tenencia en realizados y no realizados.

Las normas vigentes en Canadá establecen que un activo de capital deberá registrarse al *costo menos cualquier depreciación acumulada*.

En México, las propiedades, planta y equipo deberán ser inicialmente registrados a *su costo*, y durante *períodos inflacionarios*, reexpresados al *valor actual en la fecha del balance usando Índice Nacional de Precios al Consumidor o el costo de reposición*. Nótese que tanto el costo de reposición como el costo reexpresado por índices de precios al consumidor son determinantes de un valor presente. No son conceptos equiparables, ya que el segundo no necesariamente representa un valor del momento de la medición.

Conclusiones

Excepto en nuestro país, el resto de las normas

analizadas en este trabajo (NIC16, PCGA de los Estados Unidos, México y Canadá) propician como criterio básico de valuación al costo.

La NIC16 admite como criterio alternativo valores corrientes, consistentes en revaluaciones, generalmente efectuadas por valuadores profesionales calificados, de las propiedades, plantas y equipos.

Los PCGA de los Estados Unidos admiten, en caso de precios cambiantes, que se brinde información a valores corrientes en forma suplementaria.

Las normas mexicanas exigen valores presentes solo en épocas inflacionarias.

En nuestro país, en cambio, la RT10 admite que la valuación de bienes de uso se realice en forma indistinta al costo o a valores corrientes, pero inclinándose preferentemente por los valores corrientes.

En cuanto al tratamiento contable de las diferencias surgidas de la aplicación de valores corrientes con respecto a los valores de costo, existe coincidencia en la RT10 y en la NIC16 en que si las mismas son negativas se imputarán a resultados y si son positivas se acreditarán a una reserva de capital. Esta reserva podrá ser disminuida para reconocer desvalorizaciones posteriores de los bienes en cuestión, o ser transferidas a resultados en función del consumo de los bienes que la originaron, sea por baja, venta o uso de los mismos. Existe diferencia en la modalidad de transferencia a resultados, ya que de acuerdo a lo dispuesto por la RT10, ésta se efectúa a través del resultado del ejercicio, mientras que la NIC16 transfiere esta reserva directamente a resultados no asignados.

Sin embargo, para la NIC16, una diferencia de valor positiva podría considerarse resultado si revertiera una disminución de valor previa del mismo activo tratada como gasto.

Es evidente que la adopción de los valores corrientes como criterio de valuación, fue producto de una época en la que los procesos inflacionarios provocaban graves distorsiones en la información contable. En nuestro país, respondiendo a una realidad económica hiperinflacionaria, se llevaron a cabo destacados trabajos en la búsqueda de herramientas

que paliaran el efecto de los precios cambiantes en la información contable. La corriente doctrinaria que alentaba la utilización de valores corrientes como una forma de acercar la contabilidad a la economía se impuso (aunque con mucha resistencia en algunos casos) y se plasmó en nuestras normas vigentes.

Ésta puede ser una de las causas que justifican la diferencia existente entre nuestras normas y las de otros países con mayor participación e influencia en la elaboración de normas internacionales y con características económicas muy distintas a las de la República Argentina.

Pero ante un contexto económico sin inflación y con una indiscutida tendencia hacia la apertura de los mercados, surgen nuevos requerimientos por parte de los usuarios de la información contable que sin duda obligan a replanteos de los conceptos y herramientas de la contabilidad que alguna vez fueron útiles, para adaptarlos a las nuevas necesidades y exigencias.

Es necesario, entonces, hacerse la pregunta, ¿costos o valores corrientes para los bienes de uso? Sin duda, la respuesta no puede ser absoluta, porque un criterio u otro será adecuado si responde a la necesidad del usuario de la información.

2.2. Depreciación

Al referirse a las amortizaciones, la RT10 expresa "*En cualquiera de los criterios señalados, y dependiendo de la naturaleza de los bienes, se deducirán las amortizaciones acumuladas hasta el cierre del período, computadas sobre el valor contable de tales bienes*".

La NIC16, tanto en el tratamiento dado como punto de referencia como en el tratamiento alternativo, expresa que el valor elegido debe expresarse en libros "*menos cualquier depreciación acumulada*".

Los PCGA de los Estados Unidos, para la valuación de estos activos, establecen *costo menos depreciación*.

En Canadá, para las propiedades, plantas y equipos, las normas vigentes requieren *costo menos cualquier depreciación acumulada*.

Como puede observarse, cualquiera sea el criterio de valuación elegido para los bienes de uso -costo o valores corrientes- el valor en el activo aparecerá neto de amortizaciones acumuladas, excepto que se tome para su valuación un valor directo de mercado, representativo de la capacidad de servicio del bien en el momento de la medición.

Esta afirmación implica que el sistema de depreciación que se utilice es un elemento que incide en la determinación del valor de estos activos.

Distintos autores han definido en forma diferente el objetivo que se persigue a través de la amortización, así por ejemplo:

- "La contabilidad registra depreciaciones de los bienes de uso tangibles para:

a) considerar su desgaste, agotamiento, deterioro u obsolescencia,

b) lograr una adecuada correlación en el cómputo de ingresos y gastos".⁷

- "Los sistemas de depreciación responden a dos propósitos diferentes:

a) cargo a resultados del desgaste, deterioro, etc. que ha sufrido el bien en un período determinado,

b) adecuación del valor residual del bien a un momento dado."⁸

- "La finalidad de la amortización puede ser:

1) repartir los gastos relacionados con la adquisición entre las cuentas de explotación correspondientes a los años en que se usa el activo por la empresa.

2) expresar la reducción de valor de los activos en cuestión con miras a la exactitud del balance.

3) tener medios para la reposición de los nuevos activos en el momento en que se desechen los existentes."⁹

- "El propósito de la contabilidad de la depreciación es imputar a la explotación el costo de la planta (en cuanto es depreciable), y por ende a los ingresos en forma lógica y razonable".¹⁰

- "Al proceso de asignar a gastos el costo de un activo de planta en el período en el cual se utiliza el activo, se le llama depreciación. Este proceso está diseñado para comparar el gasto del activo

contra el ingreso generado en la vida útil del activo."¹¹

La RT10 establece que para el cómputo de las amortizaciones se debe considerar fundamentalmente la capacidad de servicio del bien, correspondiente al tipo de explotación de que se trate, y teniendo en cuenta:

"1) el valor de recuperación que presumiblemente tendrá el bien cuando sea desafectado del servicio

2) la capacidad de servicio esperada, durante la vida útil estimada asignada al bien, factor cuya evaluación requiere considerar:

- la política de mantenimiento seguida por el ente

- las situaciones que podrían provocar la obsolescencia del bien

3) la capacidad de servicio ya utilizada por el uso del bien en condiciones normales, lo que genera su desgaste o agotamiento, según los casos

4) los deterioros que pudiera haber sufrido el bien por averías u otras razones

5) la posibilidad de que algunas partes importantes integrantes del bien posean un desgaste o agotamiento claramente diferenciables del resto de los componentes."

Además, no se requiere para la RT10 que el bien se haya puesto en marcha para comenzar a depreciarlo, sino que la amortización debe comenzar al momento de manifestarse cualesquiera de los factores de pérdida de valor de los bienes.

La NIC16, en su párrafo 43 establece que "la cantidad depreciable de una partida de propiedad, planta y equipo debe ser asignada sobre una base sistemática durante su vida útil. El método de amortización usado debe reflejar el patrón con que los beneficios económicos del activo son consumidos por la empresa. El cargo por depreciación para cada período debe ser reconocido como un gasto a menos que sea incluido en el valor en libros de otro activo."

Los PCGA. de los Estados Unidos establecen que "el objetivo de cualquier método de amortización debe ser lograr una imputación razonable de los ingresos y los gastos, distribuyendo, de una for-

ma sistemática, el costo del activo depreciable a los periodos de su vida útil estimada”.

En Canadá, los activos fijos *“son amortizados sobre una base sistemática y racional durante sus vidas, pero cuando no se pueden estimar ni demostrarse claramente, el período de depreciación deberá limitarse a 40 años. Asimismo, el valor depreciable será el mayor entre el costo menos el valor de desecho al final de la vida total del activo y el costo menos el valor residual al final de la vida útil del activo para la empresa”.*

Las normas vigentes en México establecen que *“los activos fijos deberán depreciarse sobre una base sistemática y racional durante sus vidas útiles”.*

A partir de todos los conceptos vertidos sobre este asunto, se pueden hacer varias consideraciones. En primer lugar, no hay lugar a dudas de que la contabilización de la amortización produce un doble efecto: en el patrimonio, porque los cargos acumulados disminuyen el valor del activo, y en los resultados, porque se carga a gastos la depreciación contabilizada de cada período. La discusión doctrinaria puede plantearse de acuerdo al objetivo que se priorice al contabilizar la amortización. De acuerdo a lo analizado, algunos autores ponen su énfasis en el valor del activo, al considerar que la amortización deber ser el reflejo de la desvalorización que sufre el bien por su deterioro, desgaste, obsolescencia, etc.; tal es el caso de Miguel Martín y Héctor Panelati. Otros, en cambio, sostienen que la amortización es la manera de prorratear el costo del activo en los periodos en los que los mismos generarán ingresos, para una adecuada correlación ingresos-gastos; tal la postura de William Paton, Charles Horngren, Walter Harrison y Michael Robinson.

Las normas analizadas no son ajenas a estas corrientes de opinión, y de la comparación de las mismas podemos deducir que la RT10, parece poner énfasis en el valor de los activos (hace hincapié en la capacidad de servicio del bien y establece que la amortización debe comenzar al manifestarse cualesquiera de los factores de pérdida de valor del bien, aunque no se esté utilizando). En cambio tanto la NIC16 como las normas vigentes en Estados Uni-

dos, parecen poner el acento en la incidencia de las amortizaciones en resultados. Para la NIC16, depreciación es *“la distribución sistemática de la cantidad depreciable de un activo durante su vida útil”.* El objetivo de la amortización sostenido por los PCGA de los Estados Unidos fue transcrito anteriormente.

El otro aspecto a considerar es que existe coincidencia en que para determinar la amortización, deben tenerse en cuenta al menos tres elementos:

- a) un valor depreciable
- b) la vida útil de los bienes
- c) un método para distribuir el valor depreciable entre la vida útil

Con respecto al primer elemento, veamos lo que establecen las distintas normas.

a. La RT10 determina que el valor contable de los bienes será la base para el cómputo de las amortizaciones, recomendando tener en cuenta el valor de recuperación que tendrá el bien cuando sea desafectado del servicio.

b. La NIC16 define a la cantidad depreciable como *“el costo de un activo, u otra cantidad que sustituya al costo en los estados financieros, menos el valor residual”*, entendiéndose por éste *“la cantidad neta que la empresa espera obtener por un activo al final de su vida útil después de deducir los costos esperados en su disposición”.*

c. Los PCGA de los Estados Unidos establecen que el monto sujeto a depreciación (base depreciable) es la diferencia entre el costo y el valor residual del activo depreciable. Asimismo si se brindara información suplementaria sobre la base de costos corrientes (FAS89), la depreciación se determina sobre la base del costo corriente o monto recuperable, el que sea menor durante el período de uso.

d. Las normas vigentes en Canadá determinan que el valor depreciable será el mayor entre el costo menos el valor de desecho al final de la vida total del activo y el costo menos el valor residual al final de la vida útil del activo para la empresa.

Con respecto al segundo elemento, es decir, a la

vida útil, ya sea que su medición se base en el tiempo o en el uso, estará, sin duda, influenciada por la clase de bienes de que se trate. Así, para este aspecto es importante la clasificación de los bienes de uso en: 1) bienes sujetos a agotamiento (minas, canteras); 2) bienes sujetos a desgaste o envejecimiento (rodados, maquinarias, etc); 3) bienes no sujetos ni a desgaste ni a agotamiento (terrenos); 4) bienes sujetos a una explotación limitada en el tiempo (bienes usados en concesiones).

Independientemente de estos factores objetivos, inciden en la determinación de la vida útil otros más subjetivos que pueden reducirla o suspenderla. Las normas analizadas se refieren fundamentalmente a estos últimos:

a. La RT10 requiere que, a los efectos de la determinación de la vida útil, se tengan en consideración los siguientes factores:

- la política de mantenimiento seguida por el ente
- las situaciones que podrían provocar la obsolescencia del bien (cambios tecnológicos o en el mercado de los bienes producidos por el ente mediante su empleo)

b. La NIC16 requiere que a los efectos de determinar la vida útil de un activo, deben considerarse los siguientes factores:

- (1) *el uso esperado del activo por la empresa; el uso es valorado por referencia a la capacidad esperada del activo o su producción física*
- (2) *el desgaste físico esperado, que depende de factores de operación como el número de turnos en que se usará el activo y el programa de reparaciones y mantenimiento de la empresa, y el cuidado y el mantenimiento del activo mientras esté ocioso*
- (3) *la obsolescencia técnica originada por cambios o mejoras en la producción o por un cambio en la demanda del mercado del producto o servicio del activo*
- (4) *límites legales o similares sobre el uso del activo, como las fechas de expiración de los arrendamientos relacionados.*

Los bienes que tienen una vida útil ilimitada, como los terrenos, no son depreciados.

Asimismo la norma establece que *“la vida útil de una propiedad, planta y equipo debe ser revisa-*

da periódicamente y, si las expectativas son significativamente diferentes de los estimados previos, el cargo por depreciación para el período actual y futuros debe ser ajustado”.

c. Los PCGA en los Estados Unidos expresan que la vida útil estimada de un activo depreciable es el lapso esperado durante el cual el activo puede ser utilizado. Este lapso puede diferir de compañía a compañía y de industria a industria; la política de reparaciones de una compañía afecta la longevidad de sus activos depreciables.

d. Las normas vigentes en Canadá, establecen que cuando se espera que la vida de un activo exceda los 40 años, pero tal cosa no pueda estimarse y demostrarse claramente, el período de depreciación deberá limitarse a 40 años.

El tercer elemento, el procedimiento de asignación del valor depreciable a la vida útil asignada, es una herramienta que permite cumplir con lo mencionado en la mayoría de las normas analizadas, en cuanto que los activos fijos deberán depreciarse sobre una base sistemática y racional a lo largo de sus vidas útiles

La RT10, no se refiere en forma específica a los métodos de amortización que pueden usarse, pero los elementos de juicio a tener en cuenta que menciona para el cómputo de amortizaciones, son un llamado de atención para que el método que se emplee no se haga en forma arbitraria sino apuntando a la pérdida de capacidad de servicio del bien.

La NIC16, en su párrafo 50, establece que *“una variedad de métodos de depreciación puede usarse para asignar la cantidad depreciable de un activo en una base sistemática durante su vida útil. Estos métodos incluyen el método de línea recta, el método de saldo decreciente y el método de suma de unidades... El método usado para un activo se escoge con base al patrón esperado de beneficios económicos y se aplica consistentemente de período a período a menos que haya un cambio en el patrón esperado de beneficios económicos por ese activo”*. Asimismo determina en su párrafo 55, que este método debe ser revisado periódicamente, y si hubiese habido un cambio significativo en el patrón esperado de beneficios económicos, el método

debe ser cambiado.

Las normas vigentes en los Estados Unidos mencionan y ejemplifican distintos métodos como el método de línea recta (apropiado cuando se espera usar el activo en forma pareja durante su vida útil estimada o cuando no se tiene seguridad en cuanto a cómo irá declinando el potencial de servicio del activo); el método de unidades de producción (utilizado en situaciones donde la utilización del activo depreciable varía considerablemente de período a período, y donde la vida útil del activo es más bien una función de su uso que del paso del tiempo); el método de la suma de los dígitos, el método del saldo decreciente (ambos apropiados cuando la productividad del activo es mayor al inicio de su vida útil, o cuando los costos de mantenimiento van aumentando con el uso del activo).

Las normas vigentes en Canadá y México proponen utilizar una base sistemática y racional para el cómputo de las amortizaciones.

Conclusiones

El factor depreciación, en cuanto a su incidencia en los bienes de uso, es sin duda el que más puede dar lugar a la subjetividad en la difícil tarea de brindar información útil para los distintos usuarios. La realidad es que en la mayor parte de los casos, las pautas recomendadas por las distintas normas para su determinación, poco son tenidas en cuenta.

Es indudable que la corriente de mayor aceptación es la que sustenta que el objetivo de la depreciación es asignar el costo del activo a todos los períodos en los cuales se utiliza el activo. El activo es el costo no consumido; los cargos por amortizaciones, los costos consumidos. La depreciación no es un proceso de valuación en sí mismo, aunque incide efectivamente en el valor de los activos.

Pero la discrepancia en cuanto a si se prioriza el valor del activo o la correlación ingresos-gastos no debiera existir, ya que a través de la depreciación ambos objetivos pueden ser cumplidos: el valor del activo debe ser representativo del valor de uso para la empresa (capacidad de servicio) pudiendo diferir este valor del que intrínsecamente posea el bien

y más aún puede variar de empresa a empresa; la adecuada correlación ingresos-gastos se logra prorrateando sistemática y racionalmente el valor anterior entre los años en que para el ente en cuestión el bien puede ser utilizado económicamente.

Establecida la importancia del tema, es oportuno recomendar que a la hora de evaluar los factores para el cómputo de la amortización, se ponga especial énfasis en el análisis de los mismos, de manera tal que la exteriorización de estos bienes pueda ser fiel a los requisitos de veracidad, objetividad, certidumbre y confiabilidad, entre otros.

2.3. Valor recuperable

Finalmente, el valor recuperable es otro de los factores a considerar en la valuación periódica de los bienes de uso.

La RT10 establece para estos bienes, al igual que para el resto de los activos, que el valor límite de los mismos es el valor recuperable, entendiéndose por éste el mayor entre el valor neto de realización y el valor de utilización económica.

La NIC16 requiere que *“el valor en libros de una partida o grupo de partidas idénticas de propiedad, planta y equipo, debería ser revisado periódicamente para determinar si la cantidad recuperable ha bajado por debajo del valor en libros. Cuando ha ocurrido tal baja, el valor en libros debe ser reducido a la cantidad recuperable”*. Si posteriormente aumentara la cantidad recuperable en razón de dejar de existir las circunstancias que llevaron a la rebaja y hay evidencias persuasivas de que las nuevas circunstancias persistirán, la rebaja debe ser revertida. La NIC16 define a la cantidad recuperable como *“la cantidad que la empresa espera recuperar del uso futuro de un activo, incluyendo su valor residual en su disposición”*.

Los PCGA en los Estados Unidos, a través de su FAS121¹², establecen que si existen dudas acerca de la capacidad de recuperar el valor en libros de los activos de larga vida, es necesario investigar acerca de la posibilidad de un deterioro sufrido en los mismos. Existe deterioro si el valor de libros excede al valor razonable del activo, entendiéndose por éste a la suma a que se podría vender el bien

corrientemente en una transacción entre partes independientes. La FAS121 identifica tres métodos para determinar el valor razonable: cotizaciones en mercados activos, estimaciones basadas en los precios de activos similares, estimaciones obtenidas mediante técnicas de valuación (este último método incluye, entre otros, la determinación del valor presente de los flujos de efectivo futuros empleando una tasa de descuento apropiada).

Las normas canadienses establecen que el valor neto en libros de un activo deberá rebajarse a su monto neto recuperable, definido como futuros flujos netos de efectivo sin descontar estimados, cuando haya evidencia de deterioro; dichas rebajas no se revierten aun si las circunstancias cambian y el monto neto recuperable se incrementa subsecuentemente.

Las normas mexicanas requieren que el valor neto en libros de un activo se rebaje si el valor de reposición excede su valor de uso.

Conclusiones

Entre las normas analizadas existe coherencia en que el valor de los bienes de uso debe disminuirse cuando existan evidencias de deterioro en el valor de los mismos, pero hay diferencias en la con-

ceptualización de valor recuperable.

Mientras la RT10 determina el valor recuperable de acuerdo al "empleo alternativo más rentable"¹³, la NIC16 lo hace en función del "destino inmediato predecible"¹⁴. Los PCGA de los Estados Unidos lo llaman valor razonable, y proponen su determinación por métodos alternativos acordes al tipo de bienes de que se trate. Las normas canadienses lo determinan en función del valor de uso, pero midiendo éste a través de los flujos de efectivo sin descontar. También el valor de uso es el mencionado en las normas mexicanas.

C. ARMONIZACIÓN DE LAS NORMAS

Los puntos tratados no agotan el análisis de la consideración de los bienes de uso, pero sí son suficientemente demostrativos de la cantidad de factores que inciden en la determinación del valor y en la medición de los resultados relacionados de uno de los rubros más significativos del activo de las empresas. La armonización de las normas contables es un requerimiento que deberá producirse a corto plazo ante la actual apertura de las fronteras. Esto enfrenta a los profesionales en ciencias económicas con un nuevo desafío.

NOTAS

1. Los bienes destinados a arrendamiento pueden regirse por esta norma o por la NIC25, en cuyo caso son tratados como inversiones a largo plazo y no se amortizan.
2. R.T.10 Art. 1º. inc 2.a.
3. El tratamiento que da la norma a los costos financieros como punto de referencia, es que deberán considerarse como gastos del ejercicio en que se incurrieron.
4. "Es la cantidad por la que un activo podría ser intercambiado entre un comprador informado y deseoso y un vendedor informado y deseoso, en una transacción en libre competencia". (NIC16)
5. La R.T.10 establece que "para que resulten válidos, estos índices específicos deberán ser seleccionados entre los publicados por el INDEC. o calculados sobre la base de ellos mediante un proceso que sea susceptible de verificación por parte de terceros. Será necesario además que el índice utilizado sea el más apropiado para reconocer la evolución de precios de bienes pertenecientes a un tipo igual o similar al de los bienes en consideración".
6. FAS89: "Estados Financieros y Precios Cambiantes".
7. FOWLER NEWTON, Enrique. *Contabilidad Superior*. Ediciones Macchi. Bs. As. 1993.

8. MARTÍN, Miguel Angel; PANELATI, Héctor. "Los bienes amortizables y su depreciación". Revista Administración de Empresas. Tomo V. Pág. 607. Ediciones Contabilidad Moderna SAIC.
9. HANSEN, Palle. *Tratado de Contabilidad*. Editorial Aguilar. Madrid. 1973.
10. PATON, William. *Tratado de Contabilidad Media y Superior*. Editorial Partenón. Bs. As. 1962.
11. HORNGREN, Charles; HARRISON, Walter; ROBINSON, Michael. *Contabilidad*. Prentice-Hall Hispanoamericana. S.A. México. 1997.
12. FAS121: "Contabilización del deterioro de Activos a Largo Plazo y Activos que se van a desechar".
13. GARCÍA, Sergio. "El valor recuperable de los activos". Trabajo presentado en las Jornadas Regionales 1989 de la FACPCE.
14. Idem 13.

BIBLIOGRAFÍA

1. "La Información Financiera en Norteamérica" Estudio conjunto realizado por Canadian Institute of Chartered Accountants, Financial Accounting Standards Board y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. Revisión Técnica: C.P. Javier Cocina. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. México. 1996.
2. FOWLER NEWTON, Enrique. "Contabilidad Superior". Ediciones Macchi. Bs. As. 1993.
3. FOWLER NEWTON, Enrique. "Cuestiones Contables Fundamentales". Ediciones Macchi. Bs.as. 1991.
4. FRONTI DE GARCÍA, Luisa; HELOUANI, Rubén. "Bienes de Uso". Ediciones Nueva Técnica. Bs.As. 1994.
5. HANSEN, Palle. "Tratado de Contabilidad". Editorial Aguilar. Madrid. 1973.
6. HORNGREN, Charles; Harrison, Walter; ROBINSON, Michael. "Contabilidad". Prentice Hall Hispanoamérica, S.A.México. 1997.
7. MARTÍN, Miguel A.; PANELATI, Héctor. "Los bienes amortizables y su depreciación". Revista Administración de Empresas. Tomo V. Ediciones Contabilidad Moderna SAIC.
8. Normas Internacionales de Contabilidad 1996. International Accounting Standards Committee. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. México. 1996.
9. PATON, William. "Tratado de Contabilidad Media y Superior". Editorial Partenón. Bs. As. 1962.
10. Resoluciones Técnicas Nos. 9 y 10 de la FACPCE.
11. WILLIAMS, Jan R. "Guía de principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" 1996/97. Harcourt, Brace & Company. Orlando. Florida. 1996.