



MEMORANDO DE SECRETARIA TECNICA N° C -46

**CONSULTA SOBRE EL APARTADO 4. “ELEMENTOS DE LOS ESTADOS CONTABLES”,
PUNTO 1. “SITUACION PATRIMONIAL”, INC. 1. “ACTIVOS” DE LA RESOLUCION
TECNICA N° 16**

Consulta

1. Se ha recibido una consulta sobre la interpretación del apartado 4. “Elementos de los Estados Contables”, punto 1. “Situación Patrimonial”, inciso 1. “Activos”, de la Resolución Técnica N° 16 “Marco conceptual de las normas contables profesiones” que determina qué elementos debe considerar la contabilidad para brindar información sobre los estados contables. La consulta se concentra particularmente sobre los activos alquilados.

Las cuestiones planteadas son:

- 1) Si todos los conceptos mencionados en el punto 4.1.1., caracterizan a cualquier bien alquilado utilizado en la actividad del ente como un activo?
- 2) Si lo mencionado en el punto 1), implicaría que los bienes alquilados son activos, y, si por ende, deberían ser expuestos como tales?
- 3) En caso de ser correcto lo mencionado en 2), las preguntas serían las siguientes:
 - a) Los bienes alquilados deben ser expuestos como bienes de uso?
 - b) A qué valor?
 - c) Se amortizan?
 - d)Cuál debe ser la contrapartida? Un rubro del pasivo por idéntico valor?
 - e) Es posible que un mismo bien integre el activo de dos entes? El que lo usa y el que lo alquila?
 - f) O es que los bienes alquilados no integran el activo, y todo es un problema de redacción de la RT N° 16 o de interpretación de su texto?

Análisis

2. La Resolución Técnica N° 16, la cual constituye el marco conceptual de las normas contables profesionales, establece en el punto 4.1.1 que “...un ente tiene un “activo” cuando debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente)...”

Luego continúa diciendo que “...

Un bien tiene **valor de cambio** cuando existe la posibilidad de:

- a) canjearlo por efectivo o por otro activo;
- b) utilizarlo para cancelar una obligación; o
- c) distribuirlo a los propietarios del ente.

Un bien tiene **valor de uso** cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.

En cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión.



La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de:

- a) su conversión directa en efectivo;
- b) su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta;
- c) su canje por otro activo;
- d) su utilización para la cancelación de una obligación;
- e) su distribución a los propietarios.

Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en lo futuro no dan lugar, por sí mismas, a activos.

El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga la propiedad.

3. Según la Resolución Técnica N° 18 “Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular”, que trata del desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular, establece en su punto 4 “Arrendamientos” el tratamiento a aplicar a los mismos dependiendo de su naturaleza.

Primeramente, comienza definiendo una serie de vocablos y expresiones utilizados en relación a los arrendamientos. Luego, menciona los tipos de arrendamientos, diciendo que “...la caracterización de un arrendamiento como financiero u operativo debe basarse más en la sustancia de la transacción que en la forma del contrato.

Estas son algunas situaciones en las que un arrendamiento debería clasificarse como financiero:

- a) el contrato transfiere la propiedad del activo al arrendatario al final del término del arrendamiento;
- b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea lo suficientemente más bajo que el valor corriente esperado a la fecha de ejercicio de la opción, de manera que, al inicio del arrendamiento, sea razonablemente seguro que la opción se ejercerá;
- c) el plazo del arrendamiento cubre la parte principal de la vida económica del activo;
- d) al inicio del arrendamiento el valor descontado de las cuotas mínimas equivale sustancialmente al valor corriente del activo arrendado;
- e) la naturaleza de los activos arrendados hace que sólo el arrendatario pueda utilizarlos sin incorporarles mayores modificaciones;
- f) el arrendatario tiene la posibilidad de resolver el contrato, haciéndose cargo de las pérdidas que tal cancelación motive;
- g) las ganancias y pérdidas motivadas por las fluctuaciones del valor residual razonable del activo, recaen sobre el arrendatario;
- h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo período, con cuotas sustancialmente menores que las del mercado.

El arrendamiento de terrenos se presume operativo, sin admitir prueba en contrario, cuando el contrato no prevé que la titularidad del activo pase al arrendatario durante su vigencia o a su vencimiento....”

Luego, describe en detalle la contabilización de los arrendamientos financieros y operativos ya sea para el caso concreto del arrendatario como para el arrendador.



5. La RT N° 18, establece lo siguiente para el tratamiento específico de “arrendamientos financieros”:

“...4.3. Arrendamientos financieros

4.3.1. Contabilidad del arrendatario

Los arrendamientos financieros deben ser tratados del mismo modo que una compra financiada, tomando como precio de la transferencia del bien arrendado al importe que sea menor entre:

- a) el establecido para la compra del bien al contado; y
- b) la suma de los valores descontados de las cuotas mínimas del arrendamiento (desde el punto de vista del arrendatario).

Para el cálculo de los valores descontados se utilizará la tasa de interés implícita del arrendamiento. Si el arrendatario no la pudiese determinar, empleará la tasa de interés que debería pagar por incrementar su pasivo.

4.3.2. Contabilidad del arrendador

4.3.2.1. Caso general

Los arrendamientos financieros deben reconocerse como una cuenta por cobrar, por un importe igual al valor descontado de la suma de:

- a) las cuotas mínimas por el arrendamiento (desde el punto de vista del arrendador); y
- b) cualquier valor residual no garantizado.

Para el cálculo del valor descontado se utilizará la tasa de interés implícita del arrendamiento.

La medición del valor residual no garantizado se revisará periódicamente. De producirse su desvalorización permanente, se revisará la distribución de los resultados financieros a lo largo del plazo de arrendamiento y se reconocerá un resultado por cualquier diferencia entre:

- a) la medición original más los resultados financieros devengados, calculados considerando el valor residual anteriormente determinado, y
- b) la medición original más los resultados financieros devengados, calculados considerando el nuevo valor residual.

4.3.2.2. Caso en que el arrendador es productor o revendedor

El arrendador que es productor o revendedor, reconocerá los resultados derivados de una venta considerando:

- a) como precio de venta al menor importe entre el valor corriente del activo, y el valor descontado de los pagos mínimos (desde el punto de vista del arrendador), calculados con una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la operación;
- b) como costo del bien vendido a su medición contable menos el valor descontado de su valor residual no garantizado...”



Conclusión

6. De lo expuesto, se concluye:

- a) La Resolución Técnica N° 16 establece un marco conceptual de las normas profesionales y que, para el caso específico de “bienes alquilados”, existe una norma particular al respecto que trata el tema en detalle y la cual se encuentra incluida en la Resolución Técnica N° 18.
- b) Por lo mencionado en el punto 3 y 4, para las cuestiones planteadas se concluye:
 - Para considerar un bien alquilado (o arrendado) como un activo, debería cumplirse con las condiciones establecidas en el punto 4. de la RT N° 18 en lo inherente a arrendamientos financieros. En caso contrario, se considerará un alquiler operativo y, por ende, el bien en cuestión no formará parte del activo.
 - En caso que el alquiler en cuestión “califique” como un arrendamiento financiero, las respuestas a las preguntas mencionadas en el punto 1.3.a) a f) del presente memorándum serían:
 - a) Los bienes alquilados sólo deben exponerse como bienes de uso si, siendo dichos bienes susceptibles de ser calificados como tales, la operación cumple con las condiciones que establece la RT N° 18 para calificar como un arrendamiento financiero.
 - b) En caso que el bien califique como un leasing financiero, el valor al cual se incorporará el bien en el activo surge del punto 4.3 de la RT N° 18 (ver punto 5 del presente memorándum)
 - c) Para el cálculo de la amortización del bien activado en caso de un alquiler que haya calificado como leasing financiero se aplicarán los mismos conceptos aplicables para el cálculo de la amortización de un bien de uso.
 - d) La contrapartida del activo debería ser un pasivo cuyo saldo se determinará de acuerdo a lo mencionado en el punto 4.3 de la RT N° 18 (ver punto 5 del presente memorándum)
 - e) La norma prevé tanto la contabilización del leasing financiero por parte del arrendatario como del arrendador, evitando así que un mismo bien quede en el activo de ambos.
 - f) Remitirse a los puntos anteriormente descriptos.

Buenos Aires, 4 de diciembre de 2001

Cra. Alejandra Prieto Raña
Asesora Técnica
FACPCE

Cr. José Urriza
Secretario Técnico
FACPCE