

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS
(FACPCE)**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECYT)**

INFORME Nº 30
ÁREA CONTABILIDAD

BIENES DE USO

AUTORES:
DR. CLAROS, VICTOR
DR. STURNIOLO, FELIPE

Bienes de uso. - 1a ed. - Buenos Aires : FACPCE, 2009.
72 p. ; 22x16 cm.

ISBN 978-987-23906-1-7

1. Contabilidad. CDD 657

Fecha de catalogación: 18/08/2009

Informe N° 30: Área Contabilidad - 1ª ed. - Buenos Aires
Fed. Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, 2009.
72 p.; 22x16 cm.

ISBN 978-987-23906-1-7

1. Área Contabilidad
CDD 657

Fecha de catalogación: 18/08/2009

Se terminó de imprimir en el mes de octubre de 2009 en
Amalevi / MCN artes gráficas - Mendoza 1851/ 53 - Rosario - Santa Fe
Tel. (0341) 4213900 / 4242293 / 4218682 - e-mail: amalevi@citynet.net.ar

ÍNDICE

Presentación

Primera parte: cuestiones teóricas

A. Cuestiones de medición

A.1. Normas Generales relacionadas con los bienes de uso	6
A.1.1. Reconocimiento en los estados contables	6
A.1.2. Reclasificaciones de activos en distintas categorías a los efectos de su medición	6
A.1.3. Baja de activos	7
A.1.4. Unidad de medida	7
A.2. Normas de medición contable en general relacionadas con bienes de uso	7
A.2.1. Criterio general	7
A.2.3. Cuestiones de medición contable no previstas	8
A.3. Mediciones contables iniciales de los bienes de uso	8
A.3.1. Reglas generales	9
A.3.2. Medición inicial de bienes adquiridos	10
A.3.3. Medición inicial de bienes incorporados por trueques	10
A.3.4. Medición inicial de bienes incorporados por aportes y donaciones	10
A.3.5. Medición inicial de bienes producidos	10
A.3.6. Costos financieros	11
A.4. Medición contable en particular de los bienes de uso	15
A.4.1. Medición contable al cierre	15
A.4.1.1. Bienes de uso en general	15
A.4.1.2. Bienes de uso específicos de la actividad agropecuaria	17
A.4.2. Activación de erogaciones posteriores a la medición inicial. Concepto y requisitos para su reconocimiento. Tratamiento contable	25
A.4.3. Medición contable al cierre de los bienes de uso destinados a la venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)	27

B. Cuestiones de exposición	29
B.1.1. Información a suministrar en el Estado de situación patrimonial	29
B.1.2. Información a suministrar en el Estado de resultados.	30
B.1.3. Información a suministrar en el Estado de evolución del patrimonio neto	30
B.1.4. Información a suministrar en el Estado de flujo de efectivo	31
B.1.5. Información a suministrar en la información complementaria	31

Segunda parte: cuestiones prácticas

A. Medición inicial	35
Caso práctico N ^o 1: Bienes incorporados por trueques. (1er. y 2do. párrafo punto 4.2.4. RT 17)	35
Caso práctico N ^o 2: Bienes de Uso construidos. Activación de costos financieros. Tratamiento alternativo permitido. Tratamiento preferible	37
Caso práctico N ^o 3: período de puesta en marcha	44
Caso práctico N ^o 4: costos de desmantelamiento, remoción y restauración.	46
B. Medición en particular	
Caso práctico N ^o 5: Mejoras. Activación. Amortizaciones	50
Caso 5.1.: Mejora que se deprecia en forma conjunta con el bien principal	50
Caso 5.2.: Mejora que se deprecia en forma separada del bien principal	53
Caso práctico N ^o 6: Tareas de mantenimiento o reacondicionamiento mayores. Activación. Amortizaciones	54
Caso práctico N ^o 7: Amortizaciones. Elección de distintos criterios	56
Caso práctico N ^o 8: Bienes destinados a su venta	60
Caso práctico N ^o 9: Venta de bienes de uso	61
C. Actividad agropecuaria	62
Aplicación práctica RT 22. Caso sobre viñedos	62

Presentación

El presente informe tiene como objetivo analizar el tratamiento contable dispensado por las normas contables argentinas vigentes a los bienes de uso.

Se analizará el tratamiento contable en el momento de la incorporación y en el cierre de ejercicio (completo o intermedio). Se tocarán los siguientes casos:

- **Medición inicial**
 - o Bienes incorporados por trueque
 - o Bienes de uso construidos
 - o Costos de desmantelamiento, remoción y restauración.
- **Medición en particular**
 - o Mejoras. Activación. Depreciaciones.
 - o Depreciaciones. Criterios
 - o Bienes destinados a la venta
 - o Venta de bienes de uso
- **Bienes de uso en la actividad agropecuaria**

El presente informe se estructura con:

A) Primera parte: introducción teórica donde se exponen las normas contables aplicables;

B) Segunda parte: aspectos prácticos.

No se abordan aspectos vinculados con el valor recuperable de los bienes de uso que será motivo de un informe futuro a elaborar por el CECyT.

Primera parte: Cuestiones teóricas

A. Cuestiones de medición

A.1 Normas Generales relacionadas con bienes de uso

A.1.1 Reconocimiento en los estados contables

Un bien de uso debe reconocerse como activo en la medida que cumpla con las definiciones presentadas en la sección 4 (Elementos de los estados contables) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales); y tengan costos o valores a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir con el requisito de confiabilidad (RT 16 sección 3.1.2. – confiabilidad, credibilidad).

A.1.2 Reclasificaciones de activos en distintas categorías a los efectos de su medición

El modelo contable argentino prevé que la medición de los activos se hará a sus valores corrientes o históricos, según la categoría en la que se ubiquen, considerando la intención y posibilidad del ente.

Puede ocurrir que un activo pase de una categoría a otra, en estos casos es necesario tener en cuenta la RT 17, segunda parte, punto 2.3. (Reclasificaciones de activos o pasivos).

Así por ejemplo, si una empresa que tiene para la venta muebles de oficina y decide utilizar alguno de dichos muebles para uso propio de la misma, dejará de medir tales muebles a su valor corriente (valor de reposición) y pasará a medirlos a su importe histórico (costo menos depreciaciones), siendo la última medición a valores corrientes, la medición a los fines de aplicar las normas contables correspondientes a la nueva categoría.

A.1.3 Baja de activos

La RT 17, segunda parte, sección 2.4. (Baja de activos o pasivos) establece el tratamiento a dispensar en los casos de baja de activos, indicando que debe reconocerse, simultáneamente, el nuevo activo imputándose al resultado del período la diferencia entre las mediciones contables netas de el nuevo activo y el activo dado de baja.

De esta forma, la baja de un bien de uso motivada por:

- a) su venta, implica el reconocimiento de un resultado por la diferencia entre los ingresos netos generados por la operación y la medición del activo dado de baja;
- b) su retiro

A.1.4 Unidad de medida

Son de aplicación las normas contenidas en la RT 17, segunda parte, sección 3.

A.2 Normas de medición contable general relacionadas con bienes de uso

A.2.1 Criterio general

En la sección 4.1 del cap. 4. (*Medición contable en general*) de la RT 17, se establece como criterio general para la medición contable de los bienes de uso y otros activos no destinados a la venta, el de su costo histórico (en su caso, menos depreciaciones), con sujeción al límite establecido en la sección 4.4 (*Comparaciones con valores recuperables*) de dicha RT.

La aplicación del criterio expuesto implica la verificación de que tales activos, para su inclusión en los estados contables, cumplen con las definiciones de la sección 4 (*Elementos de los estados contables*) de la RT 16 (*Marco conceptual de las normas contables profesionales*) y la evaluación de la continuidad del ente para esta-

blecer el límite del valor recuperable a la medición contable de los mismos.

A.2.2 Cuestiones de medición contable no previstas

Las cuestiones no previstas en particular, deben ser resueltas conforme la RT 17, segunda parte, sección 9.

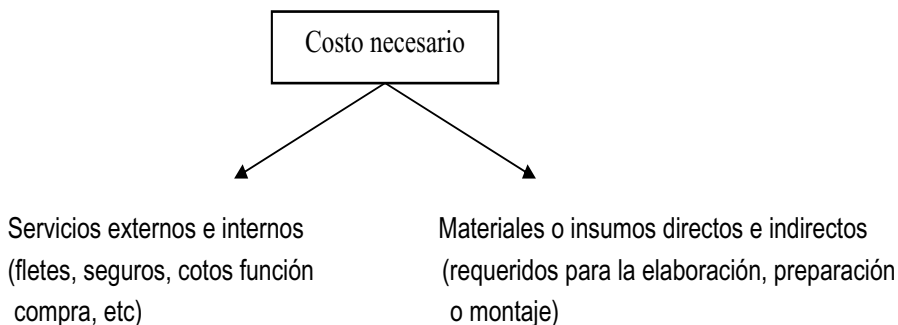
A.3 Mediciones contables iniciales de los bienes de uso

Se incluye el tratamiento de las normas contenidas en la sección 4.2. (*Mediciones contables de los costos*) de la RT 17, relacionadas con los bienes de uso.

A.3.1 Reglas generales

Conforme al punto 4.2.1. de la RT 17, *“en general, la medición original de los bienes incorporados y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su costo”*.

El esquema básicamente es:



La asignación de costos indirectos debe realizarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del servicio y la forma en que los costos se han generado.

En los bienes de uso, su costo es el sacrificio que demanda su compra o producción y puesta en servicio. Los costos se acumulan hasta el momento en que el bien se encuentra en condiciones de prestar servicios.

A.3.2 Medición inicial de bienes adquiridos

Conforme al punto 4.2.2. de la segunda parte de la RT 17, en el caso de los bienes adquiridos debe considerarse el precio de contado, siendo el esquema general el siguiente:

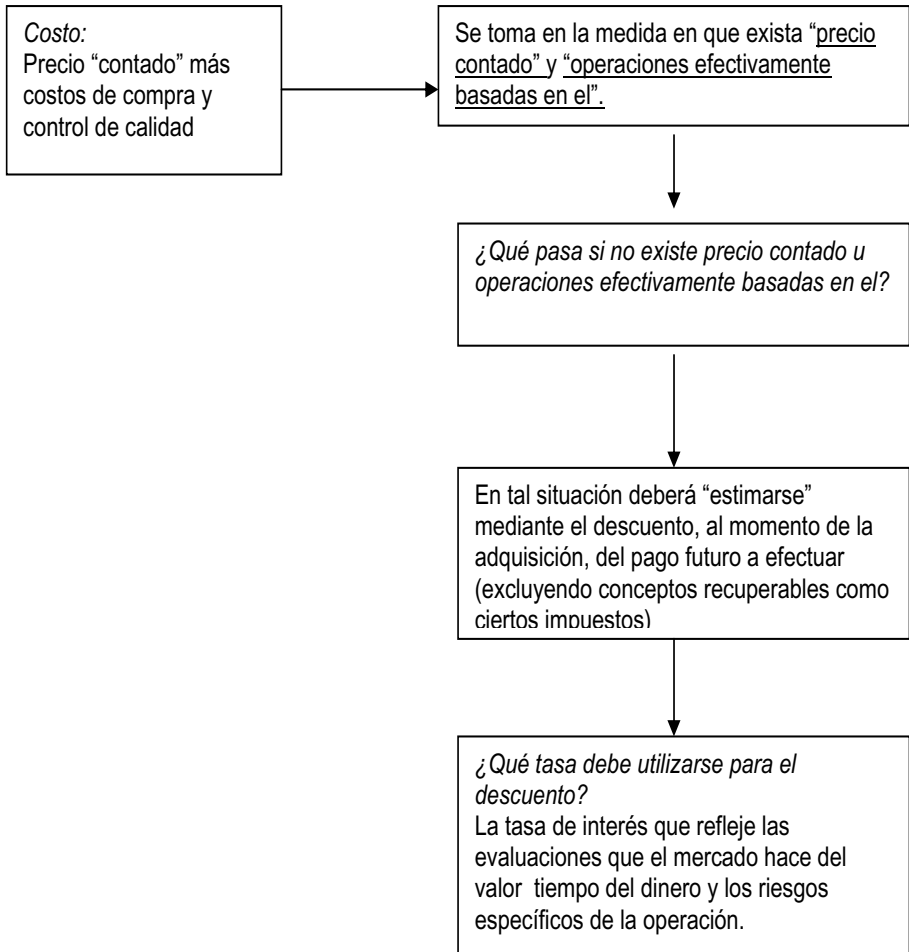


Gráfico 1. Bienes adquiridos. Medición inicial.

A.3.3 Medición inicial de bienes incorporados por trueques (RT 17, segunda parte, sección 4.2.4)

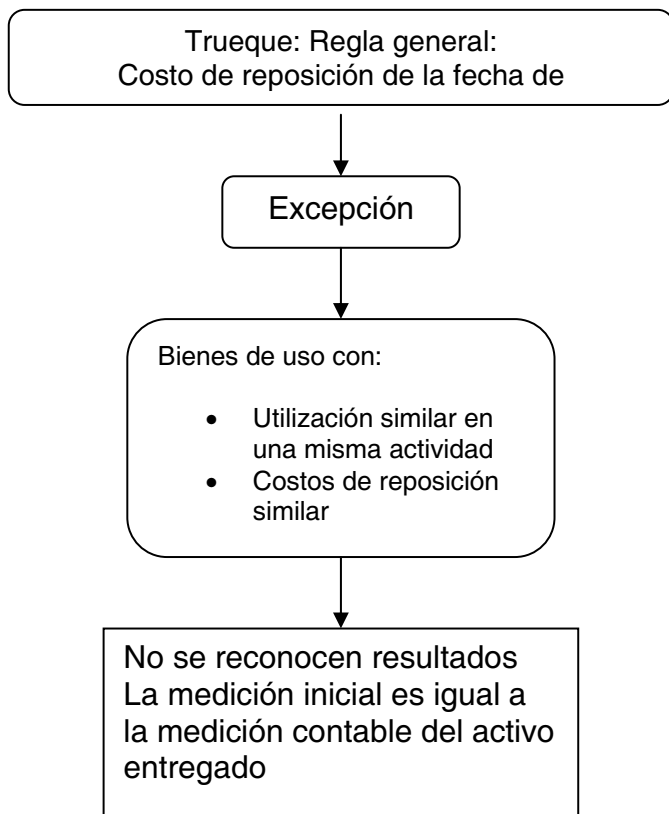


Gráfico 2. Bienes incorporados por trueque.

A.3.4 Medición inicial de bienes incorporados por aportes y donaciones (RT 17, segunda parte, sección 4.2.3)

Al valor corriente de la fecha de incorporación

A.3.5 Medición inicial de bienes producidos

La RT 17 segunda parte, sección 4.2.6. establece que “el costo de un bien de uso de propia producción o fabricación resulta de la suma de:

- a) *los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción o fabricación,*
- b) *los costos de conversión (mano de obra, servicios y otras cargas), tanto variables como fijos.*
- c) *Los costos financieros que puedan asignárseles de acuerdo con las normas de la sección 4.2.7. (Costos financieros).”*

La RT 17 establece prohibiciones respecto de la inclusión de importes vinculados con cantidades anormales de materiales, mano de obra, etc, desperdiciados ya que distorsionan el costo de los bienes producidos. En tales casos deberán reconocerse como resultado negativo del período (dentro del renglón otros gastos).

También se encuentra normado, en el punto anteriormente referido de la RT 17, el llamado “proceso de puesta en marcha”, que se refiere a aquel período de comprobación que el activo funciona adecuadamente dentro de los parámetros especificados en el proyecto de construcción. En tal período, normalmente ocurren:

- *costos de comprobación que el activo funciona correctamente, e*
- *ingresos obtenidos por la venta de bienes producidos durante el proceso de puesta a punto del activo en cuestión.*

En tal situación, los costos vinculados al proceso de puesta en marcha, deberán agregarse al costo del bien y, los ingresos, también vinculados a dicho proceso, deberán reducir dichos costos activables.

A.3.6 Costos financieros

A.3.6.1 Antecedentes doctrinarios

Con relación a la activación de costos financieros son varias las posiciones doctrinarias.

- Algunos entienden que los costos financieros deben ser asignados a los resultados del período en el cual se devengan. Entre otros: Juan José Fermín del Valle y Enrique Fowler Newton. Además no aceptan el cómputo del interés del capital propio.
- Otros, como Santiago Lazzati aceptan la imputación a resultados de los costos financieros, pero admiten, como excepción, la incorporación parcial en aquellos bienes con procesos de producción que se prolongan en el tiempo y que requieren necesariamente de cierta inmovilización de fondos. Sostienen que de ésta forma la contabilidad se acerca a la economía. Sin embargo, Lazzati no acepta la activación del interés del capital propio.
- Autores como Anthony Robert, en los años 70 defendían el reconocimiento del interés del capital propio. Sus fundamentos giraban fundamentalmente en afirmar que la contabilidad debía medir hechos económicos y los economistas consideran factores de producción a la mano de obra, los recursos naturales y el capital, y cada uno de ellos tiene un costo.

A.3.6.2 Normativa vigente en nuestro país

De acuerdo con lo establecido en la sección 4.2.7 de la RT 17, “se considerarán costos financieros los intereses (explícitos o implícitos), actualizaciones monetarias, diferencias de cambio, entre otros, en su caso, netos de los correspondientes resultados por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda”.

A.3.6.2.1 Tratamiento preferible: como resultado del ejercicio.

A.3.6.2.2 Tratamiento alternativo permitido: su activación bajo ciertas condiciones.

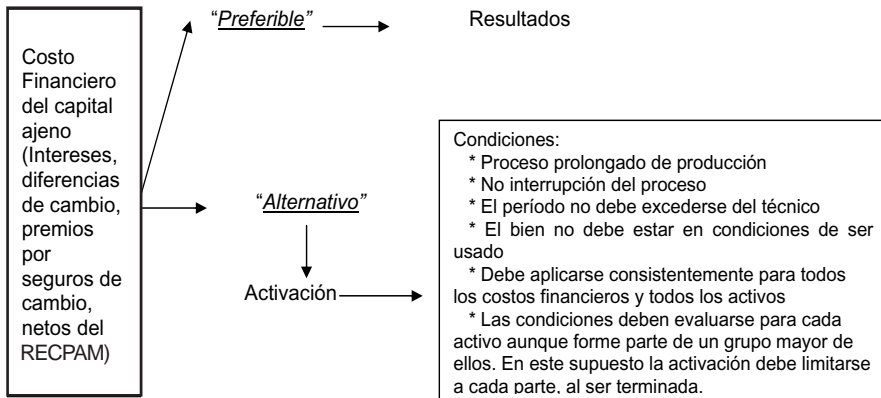
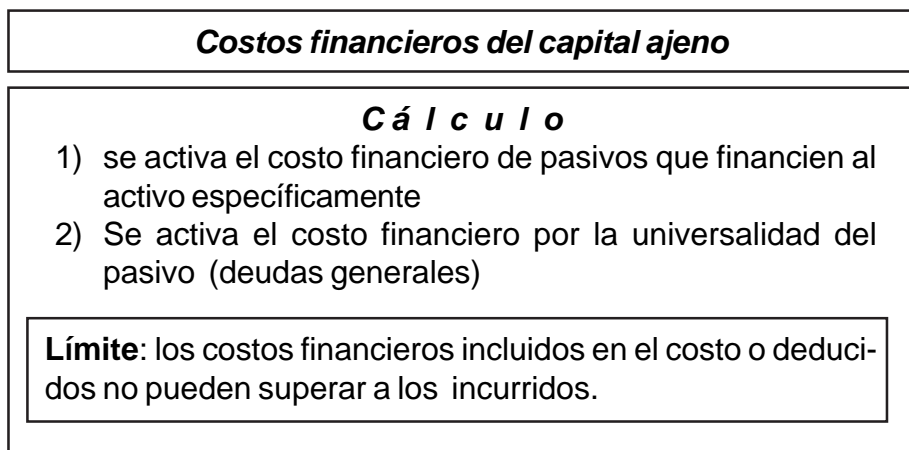


Gráfico 3. Activación de costos financieros

A.3.6.3 Cálculo

El procedimiento está detallado en la RT 17, segunda parte, sección 4.2.7.2. y su esquema gráfico corresponde al siguiente detalle:



Procedimiento de cálculo

- 1) Componentes financieros de pasivos específicos
Se restan de los costos financieros específicos los ingresos financieros por colocaciones transitorias.
- 2) Componentes financieros por la universalidad del pasivo
 - a) se excluyen las deudas específicas y las contingentes
 - b) se calcula la tasa promedio mensual
 - c) se determinan los montos promedios mensuales de los activos sin financiación específica
 - d) $b) \times c) =$ costo financiero calculado

Gráfico 4. Activación del costo financiero: cálculo.

Activación del costo financiero proveniente de la financiación con capital propio invertido

Los entes que no estén en el régimen de oferta pública de sus acciones o títulos de deuda o que no hayan solicitado autorización para ello, podrán incluir, en el monto de los costos financieros susceptibles de activación, el costo financiero proveniente de la financiación con capital propio invertido, siempre que cumplan las condiciones previstas en la RT 17, segunda parte, sección 4.2.7.2. último párrafo.

Por lo tanto la activación del costo financiero proveniente de la financiación con capital propio invertido, es opcional (para los casos previstos) y requiere tener en cuenta especialmente el correcto cumplimiento de los requisitos de exposición previstos en la segunda parte de la RT8, capítulo VII, sección B.8, b) 8.

A.4 Medición contable en particular de los bienes de uso

A.4.1 Medición contable al cierre

A.4.1.1 Bienes de uso en general

Conforme RT 17, segunda parte, sección 5.11.1.1. su medición se efectuará al costo original menos la depreciación acumulada.

Amortizaciones

¿Qué se entiende por amortización?

En la doctrina contable existen diversos conceptos, entre ellos mencionamos:

- a) “Es el reflejo contable de la depreciación o pérdida de valor, que un activo experimenta por su uso, desgaste u obsolescencia”¹
- b) “Es la expresión contable del descenso de valor que el activo experimenta por una causa u otra”²

En definitiva, las amortizaciones muestran el reflejo contable de la disminución de valor que sufren los bienes de uso por diversos factores tales como el desgaste, agotamiento, deterioro u obsolescencia.

¿Cuáles son los principales métodos de amortización?

Existen diversos métodos de amortización, siendo los más comunes mencionados por la literatura contable:³

- l) Basados en la producción total del bien:
 - Según unidades producidas o extraídas
 - Según horas de trabajo

¹ PATON, William (1947), “Manual del Contador”. Ediciones UTHEA, México.

² HANSEN, Palle (1973) “Tratado de Contabilidad”, Editorial Aguilar, Madrid.

³ FOWLER NEWTON, Enrique: “Contabilidad Básica”, cuarta edición, Ley, Bs. As., 2004.

- II) Basados en la duración esperada de la vida útil económica del bien:
- En línea recta
 - Creciente por el método de Ross – Heidecke
 - Creciente por suma de dígitos
 - Decreciente por suma de dígitos
 - Decreciente sobre la base de un porcentaje fijo sobre el valor residual.

¿Qué aspectos es necesario tener en cuenta para el cómputo de las amortizaciones?

Conforme la RT 17, segunda parte, sección 5.11.1.2. “es necesario para cada bien:

- a) *su medición contable;*
- b) *su naturaleza;*
- c) *su fecha de puesta en marcha, que es el momento a partir del cual deben computarse las depreciaciones;*
- d) *si existen evidencias de pérdida de valor anteriores a la puesta en marcha, debe reconocérselas;*
- e) *su capacidad de servicio, la que debe ser estimada considerando:*
 - *el tipo de explotación en que se utiliza el bien,*
 - *la política de mantenimiento seguida por el ente,*
 - *la posible obsolescencia del bien debido, por ejemplo, a cambios tecnológicos o en el mercado de los bienes producidos mediante su empleo*
- f) *la posibilidad de que algunas partes importantes integrantes del bien sufran un desgaste o agotamiento distinto al del resto de sus componentes,*

- g) *el valor neto de realización que se espera tendrá el bien cuando se agote su capacidad de servicio, determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2. (Determinación de valores netos de realización), lo que implica considerar en su caso, los costos de desmantelamiento del activo y de la restauración del emplazamiento de los bienes),*
- h) *la capacidad de servicio del bien ya utilizada debido al desgaste o agotamiento normal,*
- i) *los deterioros que pudiere haber sufrido el bien por averías y otras razones”.*

Otros aspectos importantes, contenidos en la citada Resolución Técnica, son los siguientes:

“Tras el reconocimiento de una pérdida de valor o de una reversión de la pérdida de valor por aplicación de las normas de la sección 4.4. (Comparaciones con valores recuperables), los cargos por depreciación deben ser adecuados para distribuir la nueva medición contable del activo (menos su valor recuperable final), de una forma sistemática a lo largo de la vida útil restante del bien.

Si apareciesen nuevas estimaciones (debidamente fundadas) de la capacidad de servicio de los bienes, de su valor recuperable final o de cualquier otro elemento considerado para el cálculo de las depreciaciones, las posteriores a la fecha de exteriorización de tales elementos deberán ser adecuadas a la nueva evidencia”.

A.4.1.2 Bienes de uso específicos de la actividad agropecuaria

Actividad agropecuaria

Según la RT 22 *“la actividad agropecuaria consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de*

plantas y animales, incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento”.

¿Quiénes deben aplicar las normas contenidas en la RT 22?

Conforme RT 22, segunda parte, sección 4, “las normas de dicha Resolución son aplicables a todos los entes que desarrollan actividad agropecuaria, incluyendo aquellos que producen bienes con crecimiento vegetativo aplicando tecnologías que hacen uso menor o nulo de la tierra”.

¿A qué rubros deben aplicarse las normas de medición y exposición contenidas en la RT 22?

La sección 3 de la segunda parte de la RT 22 establece la aplicación a los siguientes rubros:

- a) activos biológicos;*
- b) productos agropecuarios hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo no susceptible de crecimiento vegetativo;*
- c) resultados atribuidos a la producción agropecuaria.*

No se incluye:

- el tratamiento de otros rubros que hacen a la producción agropecuaria, pero que no tienen o no tuvieron desarrollo biológico, tales como la tierra agropecuaria. A estos rubros le son aplicables las restantes normas contables profesionales que fueren pertinentes. No obstante, si el factor de producción tierra afectada a uso agropecuario disminuyera sus condiciones productivas precedentes, como consecuencia de su utilización en la actividad agropecuaria, deberá considerarse como un activo sujeto a depreciación, deduciendo de su medición la estimación del valor del deterioro e imputando el mismo como un costo atribuible a la producción agropecuaria en el correspondiente período contable.*

- *el procesamiento de los productos agropecuarios posteriores a su obtención (por ejemplo: el procesamiento de uvas para la obtención de vinos y mostos, etc.)*

Atendiendo a los conceptos vertidos no se consideran en la RT 22:

- los bienes a ser consumidos en la producción de bienes destinados a la venta en el curso de la actividad agropecuaria, tales como semillas, fertilizantes, productos veterinarios, etc.
- los bienes de uso propios de esta actividad pero que no constituyen activos biológicos (como por ejemplo las maquinarias agrícolas, aguadas, alambrados, etc.)

A todos estos activos les son aplicables las restantes normas contables profesionales que fuesen pertinentes.

Medición de activos específicos de la actividad agropecuaria no destinados a la venta, sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad.

Este aspecto es considerado en la segunda parte de la RT 22, sección 7.2. Del análisis de la misma podemos graficar lo siguiente:

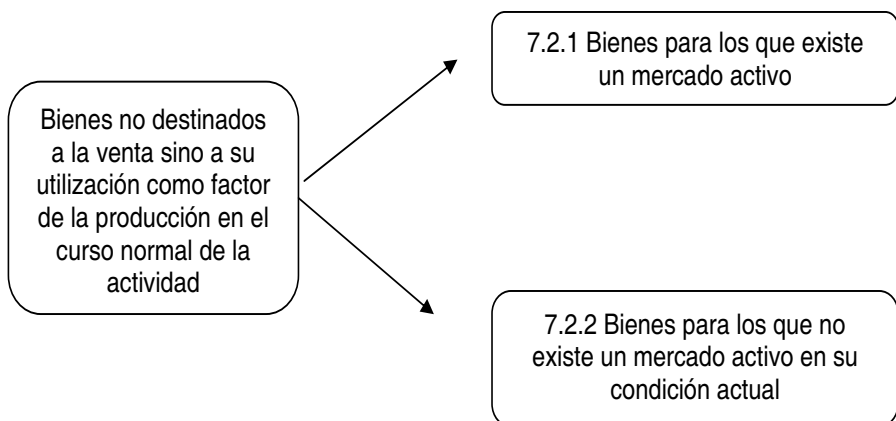


Gráfico 5. Bienes destinados a la producción.

1. Bienes para los que existe un mercado activo (RT 22, sección 7.2.1)

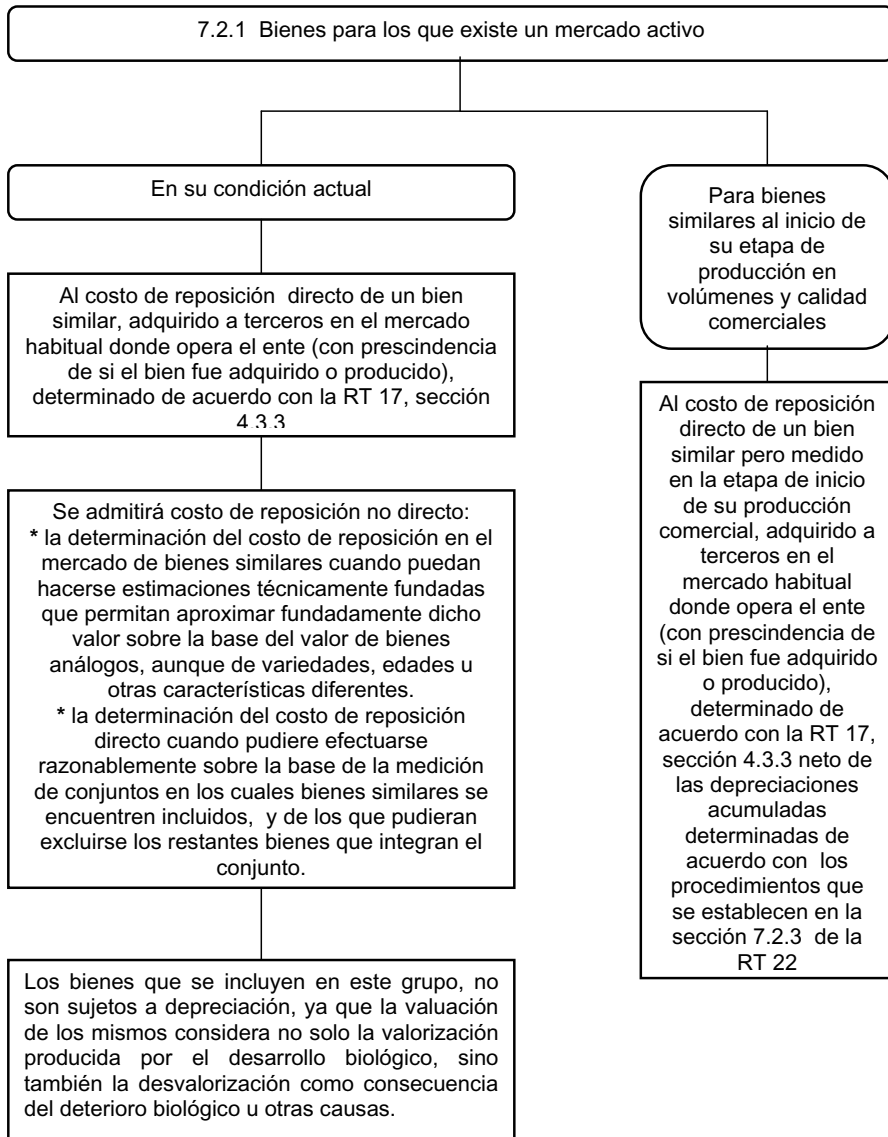


Gráfico 6. Bienes con mercado activo.

En muchos casos los bienes de uso biológicos poseen un valor de mercado especial, pudiendo valuarse al costo de reposición directo del mercado. Esta valuación permite reconocer la transformación biológica y el crecimiento vegetativo del bien.

2. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual (RT 22, sección 7.2.2)

Se incluirán dentro de este grupo aquellos bienes para los que no fuere posible, o económicamente factible sin un inapropiado costo o esfuerzo, la determinación de su valor de mercado en forma directa haciendo uso de algunas de las alternativas que se exponen en la sección 7.2.1. de la RT 22 y graficada anteriormente.

a) Primera etapa: en esta, el bien no produce (Punto 7.2.2.1. RT 22)

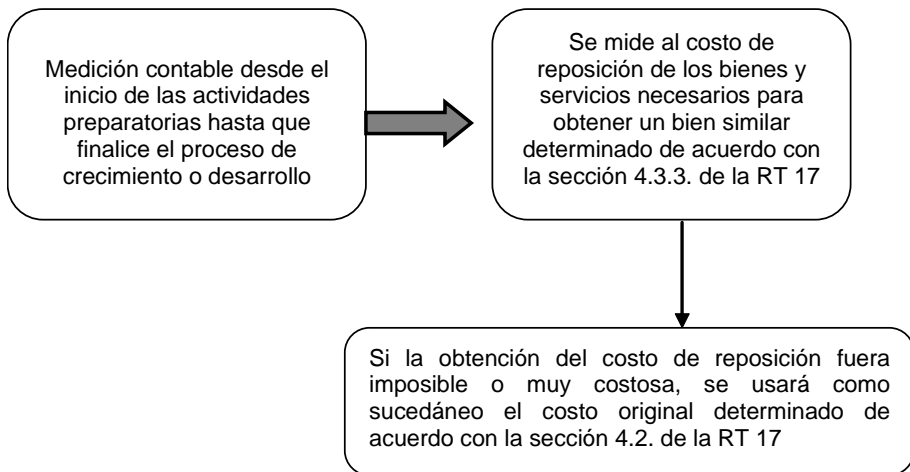


Gráfico 7. Bienes sin mercado activo. Primera etapa.

b) Segunda etapa: en esta, el bien produce sin llegar a las cantidades normales de producción (Punto 7.2.2.2. RT 22)

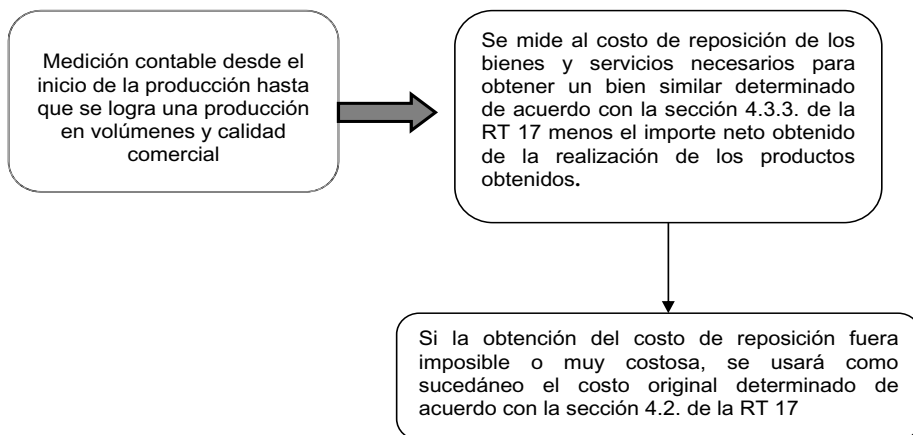


Gráfico 8. Bienes sin mercado activo. Segunda etapa.

c) Tercera etapa: en esta, el bien, sin dejar de crecer, produce volúmenes a un ritmo constante y en montos y calidad comercial (Punto 7.2.2.3. RT 22)

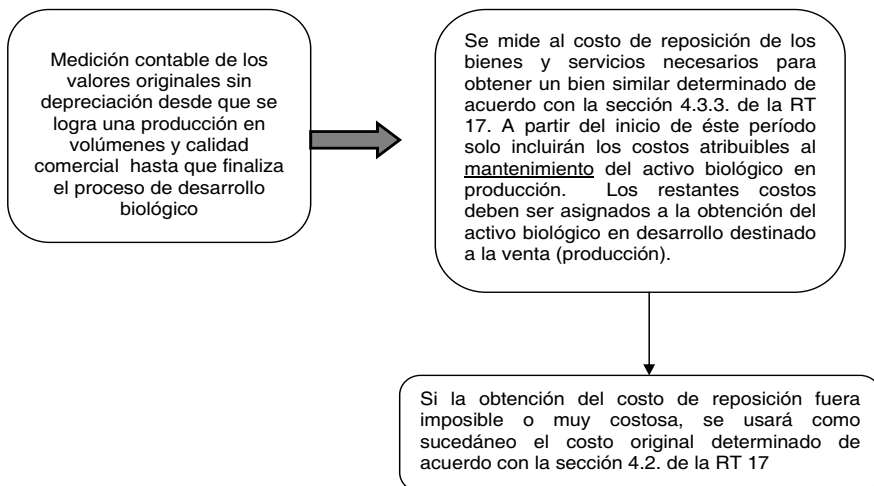


Gráfico 9. Bienes sin mercado activo. Tercera etapa.

d) Cuarta etapa: en esta, el bien produce volúmenes a un ritmo constante y en montos y calidad comercial, pero el activo biológico deja de crecer, su etapa de crecimiento biológico esta termi-

nada. (Punto 7.2.2.4. RT 22)

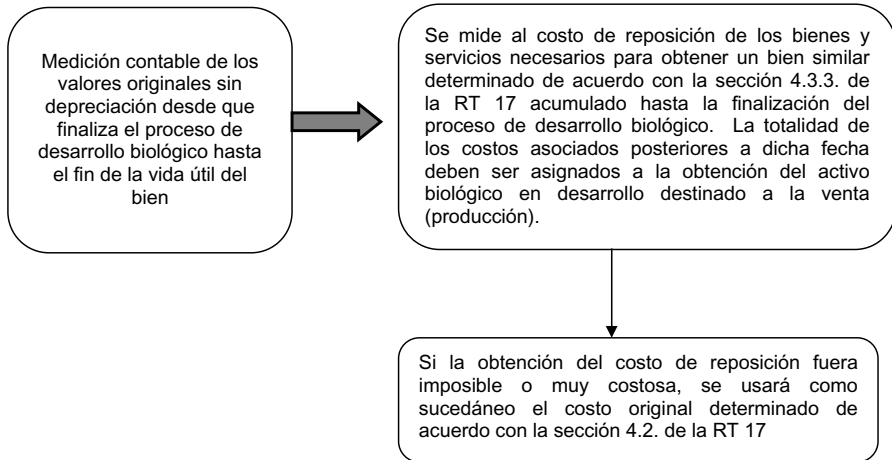


Gráfico 10. Bienes sin mercado activo. Cuarta etapa.

e) Amortizaciones acumuladas

Solo son susceptibles de amortización los bienes no destinados a la venta para los que no existe un mercado activo en su condición actual.

El punto 7.2.3 trata sobre las amortizaciones acumuladas.

e.1.) Comienzo

A partir de la tercera etapa, es decir aquella en que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial.

e.2.) Cálculo

<p>Acumulada:</p> $\frac{(\text{Valor original sin depreciación} - \text{valor de recupero}) \times \text{producción obtenida hasta la fecha de cierre de la medición}}{\text{Producción esperada total}}$
--

Gráfico 11. Cálculo de la amortización acumulada

e.3.) Imputación de la amortización del período contable

Saldo inicial de amortizaciones acumuladas	
+ - Variación atribuible a cambios en la medición residual del bien al inicio del período contable	La contrapartida de ésta variación se imputará a Resultados por Tenencia
+ Variación atribuible al volumen de producción obtenido durante el período contable	La contrapartida de esta variación se imputará al Costo de producción de los frutos que el bien produce
= Saldo final de amortizaciones acumuladas	

Gráfico 12. Imputación de la amortización del ejercicio.

Si el ente no pudiere, o no resultare razonable en virtud de las particulares características del bien, efectuar el cálculo de las depreciaciones siguiendo el método descrito en el punto 7.2.3. de la RT 22, podrá utilizar algún otro método alternativo que resulte razonable aplicar al caso particular y que satisfaga los requisitos de la información contable que establece la sección 3 de la RT 16.

¿Corresponde amortizar la tierra agropecuaria?

Para responder a esta pregunta utilizamos el siguiente gráfico (sección 3, segunda parte RT 22):

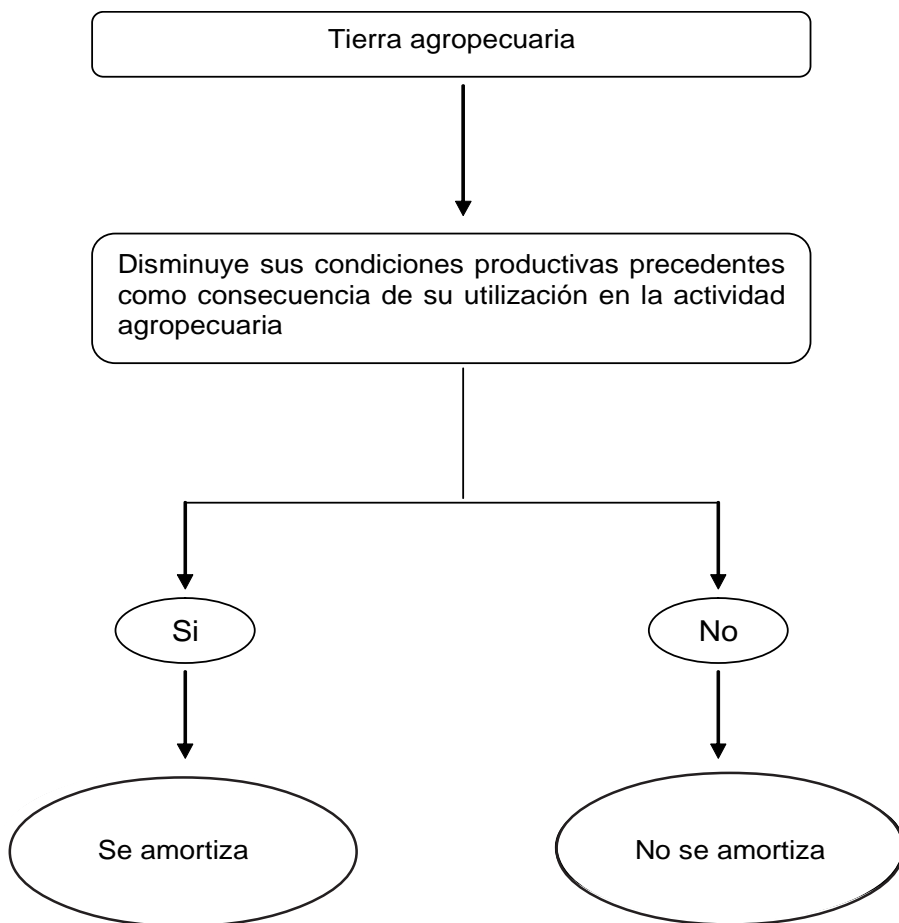


Gráfico 13. Amortización de la tierra agropecuaria.

A.4.2 Activación de erogaciones posteriores a la medición inicial. Concepto y requisitos para su reconocimiento. Tratamiento contable.

La sección 5.11.1.1. define cuando una erogación se incorporará a la medición original del bien, aspecto este que en normas anteriores no se encontraba definido. De esta forma se activará cuando:

- a) *“el desembolso constituya una mejora y es probable un*

mayor ingreso neto de fondos por:

- *un aumento en la vida útil estimada del activo (respecto de la original); o*
- *un aumento en su capacidad de servicio; o*
- *una mejora en la calidad de producción; o*
- *una reducción en los costos de operación; o cuando*

b) la erogación se origine en tareas de mantenimiento o reacondicionamiento mayores que solo permitan recuperar la capacidad de servicio del activo para su uso continuo pero:

- *toda la erogación o parte de ella es atribuible al reemplazo o reacondicionamiento de uno o más componentes del activo que el ente ha identificado,*
- *la depreciación inmediatamente anterior de dichos componentes no fue calculada en función a la vida útil del activo del cual ellos forman parte, sino en función a sí mismo, a su propio desgaste o agotamiento y a efectos de reflejar el consumo de su capacidad para generar beneficios que se restablece con las mencionadas tareas de mantenimiento, y*
- *es probable que como consecuencia de las mencionadas erogaciones fluyan hacia el ente beneficios económicos futuros”.*

Los aspectos enunciados implican conceptualmente que la decisión de la activación, en principio, no dependen de la magnitud de la erogación, pero en muchos casos, por razones de índole práctica podría aceptarse su no activación dado que, ante importes de erogaciones poco significativas, no se justifica su incorporación al activo y el consecuente seguimiento.

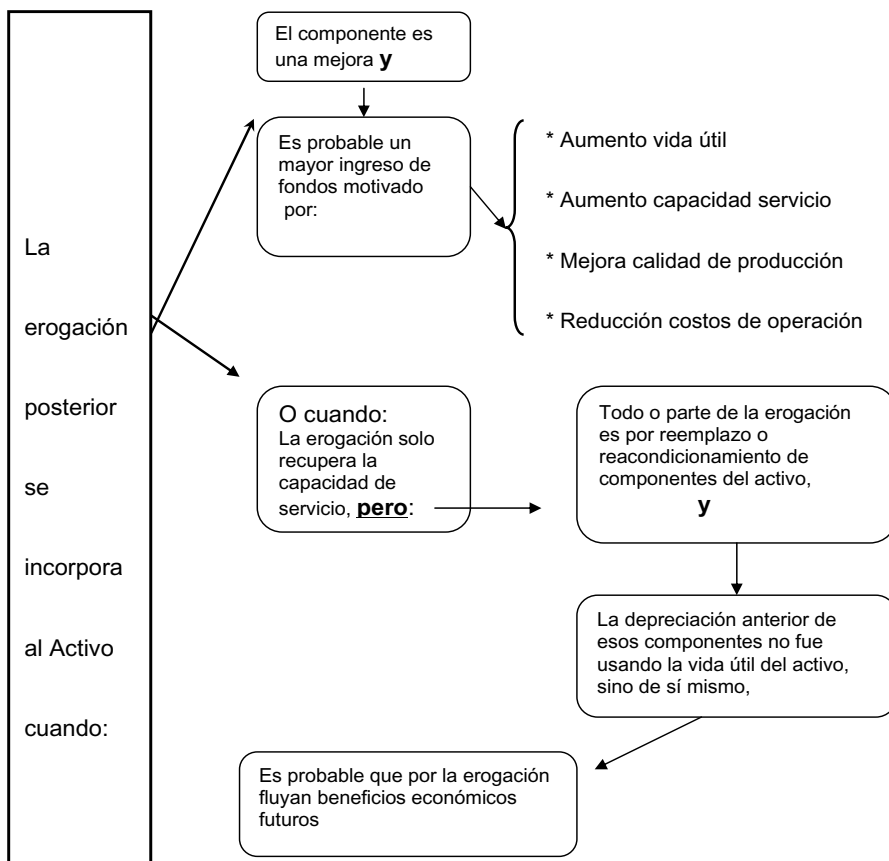


Gráfico 14. Erogaciones posteriores a la medición inicial.

A.4.3 Medición contable de los bienes destinados a la venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)

Conforme la RT17, segunda parte, sección 5.11.2., indica que “la medición contable se efectuará a su valor neto de realización, determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2. (Determinación de valores netos de realización).

Si el valor neto de realización es mayor que la medición contable anterior, se reconocerá la ganancia resultante, siempre que:

- a) exista un mercado efectivo para la negociación de los

bienes y su valor neto de realización pueda determinarse sobre la base de transacciones de mercado cercanas a la fecha de cierre para bienes similares; o

b) el precio de venta esté asegurado por contrato.

Si no se cumplen las condiciones señaladas en a) o b), la medición contable se efectuará al costo original (o al último valor corriente) que se hubiere contabilizado, menos su depreciación acumulada”.

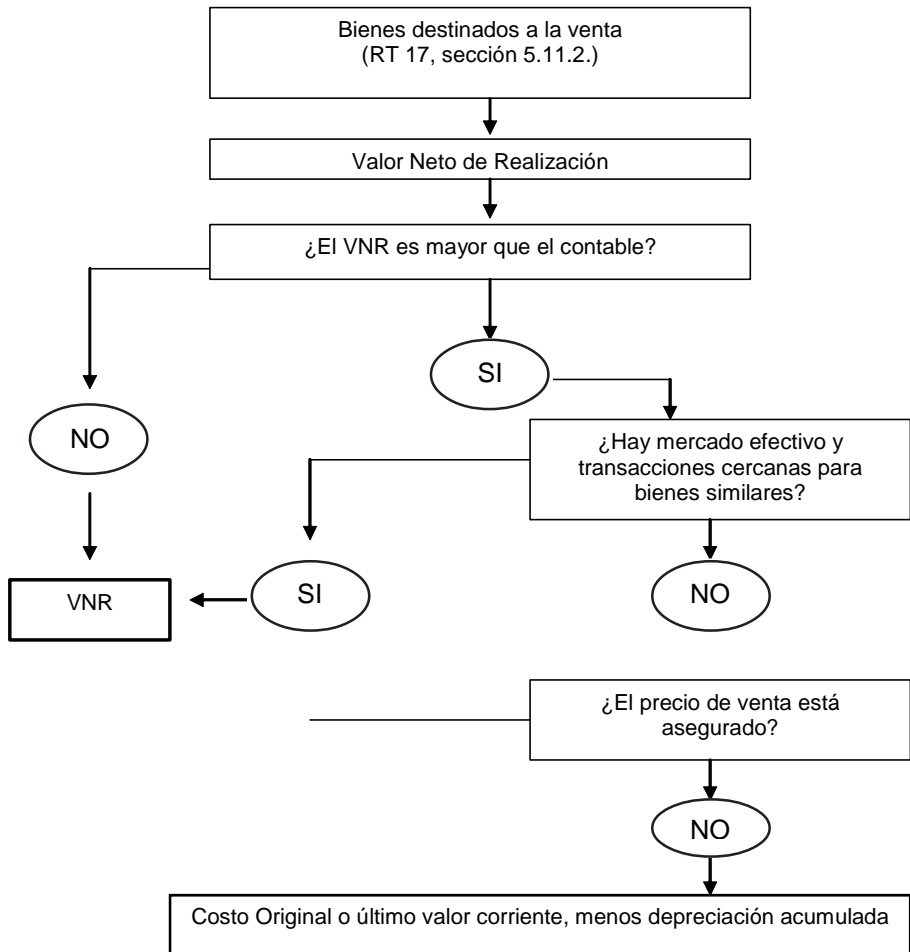


Gráfico 15. Bienes destinados a la venta

B. Cuestiones de exposición

B.1 Bienes de uso en general

B.1.1 Información a suministrar en el Estado de Situación Patrimonial

El Estado de situación patrimonial muestra, en un momento determinado, el activo, el pasivo y el patrimonio neto y, en su caso, la participación minoritaria en sociedades controladas.

Los bienes de uso forman parte del activo, los que deben clasificarse en corrientes y no corrientes.

B.1.1.1 Clasificación de los activos y pasivos en corrientes y no corrientes

La RT 8 en su sección B del capítulo 3 establece la obligatoriedad de clasificar los activos y pasivos en corrientes y no corrientes y por ende corresponde aplicar esta situación a los bienes de uso.

Dadas las características que definen a los bienes de uso es común su clasificación como no corrientes. Especial mención merece el punto D (Pautas para la clasificación de los rubros) del capítulo III de la RT 8. En el punto D.3. establece que *“los bienes de uso, inversiones u otros activos similares que se venderán en el período anual siguiente al presente, podrán considerarse corrientes en la medida en que se conviertan en dinero o su equivalente en el mismo período. Deben existir elementos de juicio válidos y suficientes acerca de su realización y la operación no debe configurar un caso de reemplazo de bienes similares”*.

B.1.1.2 Información requerida por la RT 9

El capítulo III, sección A.5. establece: *“Los bienes de uso son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compra de éstos bienes.*

Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en

inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada”.

B.1.2 Información a suministrar en el Estado de Resultados

El Estado de resultados suministra información sobre las causas que generaron el resultado atribuible al del período.

Las depreciaciones de los bienes de uso, que no forman parte del costo de producción de bienes y servicios, son gastos que integran el resultado del ejercicio y se clasifican dentro de los resultados ordinarios.

El capítulo IV de la RT 8 clasifica a las depreciaciones dentro de los resultados ordinarios.

La RT 9 prevé en su capítulo IV, punto B, un detalle de los resultados ordinarios entre los cuales se encuentran los gastos de comercialización y administración que incluyen a las depreciaciones de bienes de uso.

B.1.3 Información a suministrar en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto

El Estado de evolución del patrimonio neto muestra la composición del patrimonio neto y las causas de los cambios acaecidos durante los períodos presentados en los rubros que lo integran (RT 8, capítulo V, punto A.1.)

Dentro de las partidas que lo integran, en los resultados acumulados, considera la presentación en rubro separado (resultados diferidos) de los resultados que corresponde exponer directamente en el patrimonio neto, por así exigirlo una norma profesional, hasta que por aplicación de las citadas normas deban imputarse al estado de resultados.

En dicho rubro, relacionado con bienes de uso, debe incluirse:

- a) los aumentos de las mediciones contables de los bienes de uso y asimilables ocasionados por revalúos determinados por aplicación de las normas de la RT 10 (Normas contables profesionales);

- b) los aumentos de las mediciones contables de los bienes de uso ocasionados por la aplicación de la Resolución 241/2002 de la FACPCE
- c) los aumentos en las mediciones contables de los bienes de uso de las sociedades controladas del exterior cuando se aplique la sección 1.3. de la RT 18 (Conversión de estados contables de entidades no integradas).

B.1.4 Información a suministrar en el Estado de flujo de efectivo

El Estado de flujo de efectivo informa la variación ocurrida en la suma del efectivo y equivalente de efectivo. Afectan al Estado algunas cuestiones vinculadas a bienes de uso, tales como:

- en las actividades de inversión se tipifican las adquisiciones y enajenaciones de activos realizables a largo plazo (como lo son los bienes de uso),
- en el método indirecto de presentación, en actividades operativas, se ajusta el resultado ordinario por partidas que nunca afectarán el efectivo y equivalente de efectivo, tales como las amortizaciones de los bienes de uso.

B.1.5 Información a suministrar en la información complementaria

B.1.5.1 Información requerida por la RT 8

La RT 8 requiere la presentación de la siguiente información para exponer en la información complementaria de los estados contables relacionada con bienes de uso:

- a) *Criterios de medición utilizado.*
- b) *Respecto de los costos financieros activados por aplicación de la norma 4.2.7. de la segunda parte de la RT 17: su importe desagregado por rubro del activo.*
- c) *Respecto de los costos financieros provenientes de la financiación del capital propio que el ente hubiera optado*

por activar por aplicación del último párrafo de la sección 4.2.7. de la segunda parte de la RT 17:

- c. 1.) la tasa de interés utilizada en cada mes por el que se calculó el costo financiero del capital propio; y*
- c.2.) el monto del interés del capital propio que se mantiene en los activos al cierre del ejercicio, en cada uno de los rubros.*
- d) Los activos gravados con prenda, hipoteca u otro derecho real con referencia a las obligaciones que garantizaren. Se indicarán los bienes gravados, el rubro del activo en el que figuran y su valor en libros, el importe de la deuda garantizada, el rubro del pasivo en el que está incluida y la naturaleza del gravamen.*

B.1.5.2 Información requerida por la RT 9

Respecto de los bienes de uso deberá informarse: “naturaleza, saldos iniciales, adiciones, bajas, depreciaciones, desvalorizaciones por disminuciones de los valores recuperables, recupero de ellas, ajustes y saldos finales de los grupos de activos de activos que integran el rubro, separadamente para los valores originales y la depreciación acumulada.

Dentro de cada grupo de activos, se individualizarán los importes correspondientes a los bienes incorporados mediante arrendamientos financieros”.

Criterios de medición de activos y pasivos: deberán informarse los criterios y métodos de medición contable empleados para cada uno de los rubros significativos que se exponen en el estado de situación patrimonial, incluyendo los utilizados para la determinación de depreciaciones, desvalorizaciones y reversiones de éstas.

B.2 Bienes de uso específicos de la actividad agropecuaria

La sección 8 de la segunda parte de la RT 22 norma lo relativo a exposición.

B.2.1 En el Estado de Situación Patrimonial

“Activos biológicos: estos activos se incluirán en la información complementaria y por separado de los restantes bienes integrantes del rubro. Deberá especificarse, además, su composición en las siguientes categorías (en función del grado de desarrollo evidenciado dentro del proceso y considerando las definiciones incluidas en la sección 5 de la RT 22):

- *En desarrollo*
- *En producción*

Deberá exponerse como corriente o no corriente según corresponda y adicionalmente en la información complementaria la composición en función de la naturaleza de los rubros contenidos en las mismas.

Cuando el ente hubiera medido los bienes destinados a su utilización como factor de producción en el curso normal de la actividad, mediante alguno de los criterios que se incluyen en la sección 7.2.2. de la RT 22, deberá exponer las causas que no le permitieron la utilización de ninguna de las opciones previstas en la sección 7.2.1. de la misma RT.

También deberá exponer las causas que determinaron la utilización del costo original en lugar del costo de reposición cuando así hubiera ocurrido”.

B.2.2 En el Estado de Resultados

“Si el ente hubiera utilizado un método de depreciación diferente al que se establece como preferible en la sección 7.2.3. de la RT 22, deberá exponer en la información complementaria dicha situación, acompañada de la descripción del criterio alternativo utilizado como base para el cálculo de las depreciaciones”.

Segunda parte: cuestiones prácticas

A. Medición inicial

Caso práctico N° 1: Bienes incorporados por trueques

1.1. Caso general (1er. párrafo punto 4.2.4. RT 17)

Planteo

La empresa realiza una operación de trueque con IPSA como sigue:

- Entrega una camioneta cuyo valor de reposición es de \$ 28.000; valor contable \$ 25.000 (valor original \$ 35.000, Amortización acumulada \$ 10.000).

Por la venta de este vehículo podría obtenerse \$ 27.000 (precio de venta \$ 28.000 menos gastos de venta \$ 1.000).

- Recibe una grúa para estiba cuyo valor de adquisición en el mercado es de \$ 30.000.-

Solución

Maquinarias	30.000	
Amortización Acumulada Rodados	10.000	
Rodados		35.000
Resultado por tenencia bs de uso		3.000
Resultado por Operación de Trueque		2.000

Detalle

- La maquinaria ingresa por su valor de reposición (RT 17, punto 4.2.4. primer párrafo: “...la medición original del bien de uso se efectuará a su costo de reposición a la fecha de incorporación”.)
- Resultado por tenencia del bien de uso:
 $28.000 - 25.000 = 3.000$
- Resultado por operación de Trueque de \$ 2.000, surge de:

Valor de incorporación del bien recibido:	30.000
Menos:	
Valor corriente del bien entregado :	28.000

Con relación a aspectos vinculados a exposición, el resultado por operación de trueque debe incluirse en Otros ingresos y egresos del Estado de Resultados.

1.2. Caso especial (2do. párrafo punto 4.2.4. RT 17)

Planteo

La empresa posee, entre sus principales bienes de uso, un equipo de retransmisión de TV por cable cuyo valor de incorporación fue de \$ 280.000 y los datos vinculados a la amortización al momento de efectuar el trueque son los siguientes:

- Acumulada al cierre del ejercicio anterior: 100.000
- Calculada hasta el momento del trueque: 10.000

Se realiza un trueque por otro equipo se similares características, con menor tamaño lo que permite una ubicación más adecuada al espacio que se posee, el bien se utilizará en la misma actividad.

Ambos equipos poseen un valor de reposición similar de \$ 495.000

Se requiere efectuar la determinación del valor de incorporación y la registración contable correspondiente al hecho planteado.

Solución

Valor de incorporación: $280.000 - (100.000 + 10.000) = 170.000$

Registración contable

Equipos de transmisión	170.000	
Amortización Acumulada Equipos de transm.	100.000	
Amortización Equipos de transmisión	10.000	
Equipos de transmisión		280.000

Conceptos aplicados

El valor de incorporación del bien de uso es la “*medición contable del bien entregado*”, ya que las características del trueque planteado

permiten encuadrarlo en el segundo párrafo del punto 4.2.4. de la RT 17.

¿Cómo se obtiene la medición contable del bien de uso entregado?

La medición contable de los bienes de uso es valor de origen menos amortización acumulada, por lo tanto: valor de origen: 280.000; menos amortización acumulada: 110.000.- El valor de incorporación es. \$170.000.- Consecuentemente no se determinan resultados en ésta operación.

Caso práctico N ° 2: Bienes de uso construidos

Planteo

Se trata de la construcción de una maquinaria, de importantes especificaciones, por la propia empresa. Se dan los requisitos establecidos por la RT 17, punto 4.2.7.2., para la activación de costos financieros (tratamiento alternativo permitido).

Se construye en un período de 6 meses para lograr un caso didácticamente accesible.

Datos para el desarrollo del caso

Insumos incorporados al proceso

Corresponden a materiales, mano de obra y costos indirectos de fabricación, según detalle de conceptos y montos indicados en cuadro adjunto.

Financiación

Se tomo un préstamo el 01/06/2006, que financia parcialmente el proyecto, en el Banco Nación Argentina con el objeto de financiar únicamente el proceso de construcción de la maquinaria (préstamo específico), a pagar en 6 meses, tasa de interés 2 % mensual, según detalle:

Cuotas	Vencimiento	Interés	Capital	Total cuota	Capital adeudado
					21.000
1	31/01/2006	420	184	604	20.816
2	28/02/2006	416	188	604	20.628
3	31/03/2006	413	191	604	20.437
4	30/04/2006	409	195	604	20.242
5	31/05/2006	405	199	604	20.043
6	30/06/2006	401	203	604	19.840
TOTAL		2.464	1.160		

Colocaciones financieras: con el dinero recibido del préstamo específico, en la parte que excedió a las aplicaciones, se efectuaron colocaciones transitorias, durante los meses de enero y febrero, que generaron ingresos financieros por un total de \$ 300.- (enero \$ 80; febrero \$ 220).-

Interrupciones

El proceso de fabricación se paralizó durante el mes de marzo de 2006 por una huelga que no permitió trabajar normalmente. Se determinó una ociosidad e improductividad de \$ 4.250 atendiendo a la magnitud de los costos fijos del período.

Otros datos

- Cuadro resumen

Concepto	Inicio enero	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Total
Materiales, M. de O., C.Ind.Fab.		23.600	26.904	14.150	26.700	30.300	19.800	141.454
Ociosidad e improductividad				4.250				4.250
Neto a activar		23.600	26.904	9.900	26.700	30.300	19.800	137.204
Inversión Promedio (*)		23.600	46.020	52.620	65.970	76.070	79.370	
Ingresos y costos financieros								
Int. Positivos colocación P. Fijo		80	220					300
Int. negativos Ptmo. Especifico		420	416	413	409	405	401	2.464
Int. negativos Pasivo General		989	1.614	1.559	1.481	1.001	1.117	7.761
Int. negativos totales		1.409	2.030	1.972	1.890	1.406	1.518	10.225
Pasivo								
Deuda especifica	21.000	20.816	20.628	20.437	20.242	20.043	19.840	
Deuda general	34.000	29.490	28.073	30.770	18.876	22.861	23.281	
Deuda Total	55.000	50.306	48.701	51.207	39.118	42.904	43.121	
PROMEDIOS								
A continuación se brindan los montos promedios de deuda especifica y deuda general para cada mes tomando para su cálculo: saldo al inicio del mes más saldo al final del mes dividido 2.								
Promedio deuda especifica		20.908	20.722	20.532	20.339	20.142	19.941	
Promedio deuda general		31.745	28.781	29.421	24.823	20.868	23.071	

(*) La inversión promedio se ha obtenido mediante el promedio ponderado de las erogaciones efectuadas a lo largo del proceso de construcción de la maquinaria, utilizando la siguiente metodología de cálculo:

Detalle cálculo inversión promedio					
Mes	Inv. Prom. inicio período	Ponderación	Inversión del mes	Promedio	Total
Enero	-	6 / 6	23.600	23.600	23.600
Febrero	23.600	5 / 6	26.904	22.420	46.020
Marzo	46.020	4 / 6	9.900	6.600	52.620
Abril	52.620	3 / 6	26.700	13.350	65.970
Mayo	65.970	2 / 6	30.300	10.100	76.070
Junio	76.070	1 / 6	19.800	3.300	79.370

- Se opta por activar el costo financiero del capital propio. Se determina como tasa representativa de la vigente en el mercado el 3 % mensual.

- Existe estabilidad monetaria durante todo el período considerado

Con los datos brindados se realizarán las siguientes tareas:

A. Tratamiento alternativo permitido (punto 4.2.7.2. de la RT 17)

A.1 Determinación del valor de incorporación, activando los costos financieros del capital ajeno y del capital propio invertido;

A.2 Registro contable de la incorporación

A.3 Nota a los estados contables prevista en los puntos b.1. y b.8., del capítulo VII de la RT 8 al cierre de ejercicio (suponiendo una depreciación lineal de la maquinaria del 10 % anual).

B. Tratamiento preferible (punto 4.2.7.1. de la RT 17)

Determinación del valor de incorporación y registro contable.

Solución

A. Tratamiento alternativo permitido (punto 4.2.7.2. de la RT 17)

A.1 Determinación del valor de incorporación, activando los costos financieros del capital ajeno y del capital propio invertido;

A continuación se brinda la planilla de cálculo que detalla el cálculo del importe a activar mes a mes en concepto de costo financiero del capital ajeno y propio.

Planilla activación de costos financieros							
		Enero	Febrero	Mar	Abril	Mayo	Junio
1	Activación de costos financieros específicos						
	Costos financieros específicos	420	416		409	405	401
	Menos: ingresos financieros específicos (P.Fijo)	- 80	- 220		0	0	0
	Neto a activar costo financiero específico	340	196		409	405	401
2	Activación costos financieros generales						
2.1	Costos financieros de pasivos generales	989	1.614		1.481	1.001	1.117
2.2	Promedio de deudas generales (deudas generales inicio de mes / deudas generales de cierre de mes)	31.745	28.781		24.823	20.868	23.071
2.3	Tasa promedio mensual de los costos financieros (costos financieros de deudas generales / promedio de deudas generales)	3,12 % (989/ 31.745)	5,61 % (1.614/ 28.781)		5,97 % (1.481/ 24.823)	4,80 % (1.001/ 20.868)	4,84 % (1.117/23. 071)
2.4	Monto promedio de activo en construcción (promedio ponderado)	23.600	46.020		65.970	76.070	79.370
2.5	Promedio financiación específica [(saldo inicio de mes + saldo cierre de mes) / 2]	20.908	20.722		20.339	20.142	19.941
2.6	Base activo en construcción (diferencia de 5 - 6 precedente)	2.692	25.298		45.631	55.928	59.429
2.7	Tasa promedio determinada en 2.2	3,12 %	5,61 %		5,97 %	4,80 %	4,84 %
2.8	Costo financiero del resto pasivo calculado (6 x 7)	84	1.419		2.724	2.685	2.876
3	Aplicación límite de activación						
	Costo financiero específico (1)	340	196		409	405	401
	Costo financiero capital de terceros calculado (2.8)	84	1.419		2.724	2.685	2.876
	Subtotal	424	1.615		3.133	3.090	3.277
	Costo financiero incurrido (costo financiero total menos ingresos por colocaciones específicas)	1.329 (1.409 - 80)	1.810 (2.030 - 220)		1.890 (1.890 - 0)	1.406 (1.406 - 0)	1.518 (1.518 - 0)
	Costo financiero capital de terceros activable	424	1.615		1.890	1.406	1.518
	Total costo financiero capital de terceros activable						6.853
4	Activación costo financiero del capital propio						
	Promedio activo en construcción	23.600	46.020		65.970	76.070	79.370
	Menos:						
	Promedio activo financiado con deuda específica	- 20.908	- 20.722		- 20.339	- 20.142	- 19.941
	Promedio activo financiado con deudas generales	- 31.745	- 28.781		- 24.823	- 20.868	- 23.071
	Activo financiado con capital propio	0	0		20.808	35.060	36.358
	Tasa de interés				3 %	3 %	3 %
	Costo financiero capital propio activable	0	0		624	1.052	1.091
	Total costo financiero capital propio activable						2.767

Resumen de los costos totales activados a la maquinaria construida

Concepto	Importe
Materiales, M de Obra y CIF	137.204
Subtotal	137.204
Costo financiero cap de terceros activable	6.853
Subtotal	144.057
Costo financiero cap propio activable	2.767
Valor de incorporación de la maquinaria	146.824

A.2 Registro contable de la incorporación

<u>Maquinarias</u>		146.824	
Maquinarias	144.057		
Maquinarias Interés Capital Propio	<u>2.767</u>		
<u>Obras en Curso</u>			137.204
<u>Resultados financieros activados</u>			6.853
Interés Capital Ajeno	7.153		
Interés Inversiones (P.Fijo) Específico	<u>(300)</u>		
<u>Interés del Capital Propio</u>			2.767

Observaciones a la registraci3n contable planteada:

- La subcuenta “Maquinarias – Interés del capital propio” se crea a efectos de facilitar el cumplimiento del requisito de informaci3n previsto en el Capítulo VII, secci3n B.8., punto b.8. de la RT 8 (se debe informar ... “el monto del interés del capital propio que se mantiene en los activos al cierre del ejercicio en cada uno de los rubros.”) Esto requiere, a su vez, su depreciaci3n por separado.
- “La cuenta interés del capital propio” se expone en el Estado de Resultados en un rengl3n específi co, con esta misma denominaci3n y luego de los Resultados Financieros y por Tenencia (RT 17, punto 4.2.7.2. d)).
- “En la cuenta Resultados financieros activados” se distingue el resultado financiero que corresponde al capital ajeno del resultado financiero generado por colocaciones temporarias del excedente del préstamo específi co obtenido para financiar la construcci3n de la maquinaria a efectos de facilitar una correcta exposici3n. Esta cuenta regulariza al grupo de cuentas de resultado financiero y por tenencia.

A.3 Nota a los estados contables prevista en los puntos b.1. y b.8., del capítulo VII, secci3n 8 de la RT 8

Criterios de medici3n contable de activos y pasivos

Bienes de uso: Para la medici3n contable de este rubro, se optó

por la activación de los costos financieros generados por el uso de capital de terceros y del capital propio, según el tratamiento alternativo permitido por la Res. Tec. N° 17, en su punto 4.2.7.2. modificada por la Res.(FACPCE) 312/2005 y que se detalla a continuación:

Costos financieros del capital de terceros activados	6.853
Costos financieros del capital propio activados	2.767

Para el cálculo de los intereses del capital propio, se utilizó una tasa mensual del 3 % .

El monto del interés del capital propio que se mantiene en el rubro Bienes de Uso, Cuenta Maquinarias, al cierre del ejercicio, es de \$ 2.490,30.- (Interés total, original, del capital propio activado \$ 2.767 menos depreciación acumulada interés del capital propio \$ 276,70).

Conceptos aplicados

El ejemplo planteado presenta algunos aspectos a considerar para el caso del tratamiento alternativo permitido:

- para la determinación de los montos promedio invertidos se considero un promedio ponderado cuyo detalle se precisó anteriormente.
- se denomina:
 - deuda específica aquella contraída para la obtención de fondos a ser aplicados exclusivamente al activo a construir.
 - deuda general al total de deudas (sin contingencias) menos la deuda específica.
- para el cálculo de la tasa promedio mensual de los costos financieros del capital ajeno se utiliza como denominador, en el cálculo, el promedio de deudas generales obtenido como promedio simple.
- durante el mes de marzo no se calcula ni se activan compo-

mentos financieros ya que se interrumpió el proceso (RT 17, segunda parte, sección 4.2.7.2. inc b).

B. Tratamiento preferible (punto 4.2.7.1. de la RT 17)

Maquinarias	137.204	
Obras en Curso		137.204

Caso práctico N ° 3: período de puesta en marcha

Planteo

Se trata de analizar el tratamiento contable a dispensar a los bienes producidos en el llamado período de “puesta en marcha”.

Se trata de una empresa editora que finalizó la construcción de una maquinaria incorporándola en su activo por \$ 100.000.- La misma requiere de un mes más a efectos de realizar los ajustes necesarios para optimizar su funcionamiento. Durante ese período de prueba y puesta en marcha, se realizan ventas correspondientes a las publicaciones realizadas con la maquinaria. Se generan ingresos por \$ 5.000 y costos vinculados con dichas ventas por \$ 2.000.- A su vez se incurren en gastos de ajustes necesarios y puesta a punto del bien de uso por \$ 800.-

Se analizará la solución contable a ésta situación.

Solución

Conforme el punto 4.2.6. de la RT 17, por los ingresos y gastos vinculados con el proceso puesta en marcha del bien de uso:

Maquinarias Caja Gastos necesarios puesta a punto del bien	800	800
Costos de publicaciones (en período de prueba) Caja Costo de publicaciones vendidas durante el período de puesta a punto del bien	2.000	2.000
Caja Costo de publicaciones (en período de prueba) Rdo. Venta publicaciones (en período de prueba) Venta de publicaciones durante el período de puesta a punto del bien	5.000	2.000 3.000
Resultado venta publicaciones Maquinarias Reducción costo de la maquinaria por el ingreso neto producido por ventas en el período de puesta a punto del bien	800	800

Conceptos aplicados

El punto 4.2.6. de la segunda parte de la RT 17, penúltimo párrafo, acápite b) indica: *cualquier “ingreso” que se obtuviere por la venta de producciones que tengan valor comercial deberá tratarse como una reducción de los “costos referidos en el inciso anterior”*. Con relación a este punto:

- a) cuando indica “...ingreso” interpretamos “ingreso neto”;
- b) cuando indica “...reducción de los costos referidos en el inciso anterior” interpretamos que puede deducirse solo hasta el total de costos incurridos en el período de puesta en marcha y que fueron agregados al bien en cuestión.

Respecto al tratamiento dispensado puede plantearse la discusión respecto a que en lugar de solucionarlo de la forma precedente el tratamiento a dispensar sea la disminución de las ventas y de los

costos respectivos previamente registrados. En el fondo el planteo es si las ventas deben considerarse desde la terminación del bien de uso o desde su puesta a punto óptimo para comenzar a funcionar dentro de los parámetros de consumo y producción especificados en el proyecto inicial de construcción y considerados necesarios para lograr su viabilidad económica. Entendemos que la mejor postura es la sugerida en la solución brindada.

Caso práctico N° 4: costos de desmantelamiento, remoción y restauración

Planteo del caso

Cierre de ejercicio de la empresa: 30/06 de cada año.

Planta de energía completada el 01/07/2005. Valor de incorporación: \$ 600.000

Dos años de explotación. Finaliza el 30/06/2007

Valor de recupero: \$ 100.000 (Vta. 110.000 - gastos 10.000)

Estabilidad monetaria

Tasa adecuada para descuentos del pasivo: 12% anual

Se deprecia: primer año: 30%; segundo año: 70%

Erogación de fondos vinculados a la obligación legal existente de limpiar terreno a realizar en el mes de junio de 2008 \$ 160.000.-

Se requiere mostrar:

1. Valor de incorporación el 01/07/2005 de la planta
2. Cierre primer ejercicio 30/06/2006:
 - a) Importe de la amortización y del resultado financiero del pasivo por costos de retiro
 - b) Medición del activo y del pasivo
3. Cierre segundo ejercicio 30/06/2007:
 - a) Importe de la amortización y del resultado financiero del pasivo por costos de retiro
 - b) Medición del activo y del pasivo

4. Cierre del tercer ejercicio

- a) Medición al cierre del pasivo
- b) Venta de materiales retirados en junio 2008
en \$ 96.000
- c) Pago gastos de retiro en junio 2008 de \$ 152.000.-

En ambos casos (venta de materiales y pago de gastos de retiro), no fue posible anticipar la variación respecto del flujo de fondos inicialmente previsto.

Solución

1. Valor al 01/07/2005 de la planta: 713.884

Detalle:

$$600.000 + 113.884 (*) = 713.884$$

(*): Erogación al finalizar la operación (30/06/2008) 160.000

$$\text{Valor actual: } 160.000 / (1,12)^3 = 113.884$$

Registro contable:

Planta Energía	113.884	
Componente Financiero a devengar de la provisión para gastos de retiro (160.000 - 113.884)	46.116	
Provisión gastos de retiro		160.000

2. Cierre primer ejercicio 30/06/2006

a) Importe de la amortización

$$\text{Valor amortizable: } 713.884 - 100.000 = 613.884$$

$$\text{Amortización: } 613.884 \times 0,30 = 184.165$$

b) Medición del activo (bienes de uso)

$$713.884 - 184.165 = 529.719$$

c) Medición del pasivo

c.1.) Devengamiento del resultado financiero

Rdo. Financiero (C.F. Devengado)	13.666	
C.F. a devengar prov. gtos. de retiro (113.884 x 0,12)		13.666

c.2.) Medición del pasivo

$$113.884 + 13.666 = 127.550$$

3. Cierre segundo ejercicio 30/06/2007

a) Importe de la amortización

$$\text{Amortización: } 613.884 \times 0,70 = 429.719$$

b) Medición del activo (bienes de uso)

$$713.884 - 613.884 = 100.000$$

c) Medición del pasivo

c.1.) Devengamiento del resultado financiero

Rdo. Financiero (C.F. Devengado)	15.307	
C.F. a devengar prov. gtos. de retiro (127.550 x 0,12)		15.307

c.2.) Medición del pasivo

$$127.550 + 15.307 = 142.857$$

4. Cierre tercer ejercicio 30/06/2008

a) Medición del pasivo al cierre

a.1.) Devengamiento del resultado financiero

Rdo. Financiero (C.F. Devengado) C.F. a devengar prov. gtos. de retiro (142.857 x 0,12)	17.143	17.143
---	--------	--------

a.2.) Medición del pasivo

$$142.857 + 17.143 = 160.000$$

b) Venta de los materiales retirados en junio de 2008

Caja	96.000	
Amortización acumulada bienes de uso	613.884	
Resultado venta bienes de uso	4.000	
Bienes de uso		713.884

c) Pago gastos de retiro en junio de 2008

Provisión gastos de retiro	160.000	
Gastos de retiro	2.000	
Caja		162.000

Comentario a la solución dada a este caso

La RT 17, en la segunda parte, punto 4.2. menciona la medición contable de los costos y no prevé expresamente la inclusión en el costo de los bienes de uso de la estimación de los costos de desmantelamiento y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado.

La RT 17 hace una única mención al tema en la sección 5.11.1.2., inc. g) donde establece que en la determinación del valor neto de realización que estimativamente tendrá el bien cuando agote su vida útil, debe tenerse en cuenta los costos de desmantelamiento del activo y la restauración del emplazamiento de los bienes.

Atento a lo enunciado precedentemente podría ocurrir que la solución dada al caso no esté totalmente en línea con lo dispuesto

por nuestras normas contables y en opinión de los autores, debiera analizarse lo dispuesto actualmente por las normas contables y, eventualmente, modificar o mediante interpretación aclarar, al tratamiento sugerido por RT 17, segunda parte, sección 5.11.1.2

B. Medición en particular

Caso práctico N ° 5: Mejoras. Activación. Amortizaciones

Caso 5.1.: Mejora que se deprecia en forma conjunta con el bien principal

Planteo

Se pretende analizar el tratamiento contable a dispensar a una mejora sobre un inmueble con los datos que se brindan a continuación.

La empresa posee un inmueble, adquirido el 06/09/2002 en \$ 170.000 (registrado como Terreno \$ 30.000 y Edificio \$ 140.000), que utiliza para administración y ventas.

El valor de rezago es de \$ 20.000.- La vida útil se ha estimado en 50 años y se deprecia en línea recta (mes de alta si, mes de baja no).

El ejercicio económico cierra los días 31/12 de cada año. Al cierre del ejercicio anterior (diciembre 2005) los valores contables de dicho bien de uso eran los siguientes:

Inmuebles		170.000
Terreno	30.000	
Edificio	140.000	
	<hr/>	<hr/>
Amortización acumulada inmuebles		(8.000)

En el presente ejercicio 2006, en el mes de mayo se dio de alta a una mejora consistente en la ampliación del edificio con un galpón cuyo costo de incorporación fue de \$ 40.000 y que se encuentra activado en la cuenta "Obras en curso".

Dicha ampliación no modifica la vida útil, pero si aumenta la capacidad de servicio del inmueble y el valor de rezago que pasa a ser de \$ 30.000.-

Se analizará:

- La registración de la incorporación de la mejora al inmueble (mes de mayo);
- El cálculo y registro contable de la amortización del inmueble correspondiente al ejercicio en curso (cierre de ejercicio económico, diciembre 2006).

Solución

- Registro contable de la incorporación de la mejora

Inmuebles	40.000	
Mejoras		
Obras en curso		40.000

- Cálculo y registro contable de la amortización correspondiente al ejercicio en curso del inmueble (cierre de ejercicio económico, diciembre 2006).

Cálculo de la amotización. Fecha de la mejora: MAYO 2006

a) Obtención del valor residual contable al momento de la mejora

Valor de incorporación del inmueble (sin terreno)	140.000
Amortización acumulada a Mayo 2006	8.800
Acumulada al 31/12/2005	8.000
Amortización al mes de abril	
$(140.000 - 20.000) / 600 \text{ meses} \times 4 \text{ meses} =$	<u>800</u>
Valor Residual Neto	<u>131.200</u>

b) Amortización del ejercicio 2006

* Hasta el 30/04/2006: 800

* Desde el 01/05/2006 al cierre del ejercicio (31/12/2006)

- Nuevo valor amortizable:

Valor residual neto a mayo 2006:	131.200
Más: mejora	40.000
Menos: nuevo valor de rezago	(30.000)
	<hr/>
Nuevo valor amortizable	141.200

- Vida útil restante

Vida útil originaria:	600 meses
Menos: vida útil transcurrida	44 meses
Más: extensión vida útil	0
	<hr/>
Vida útil restante:	556 meses

$$\text{Amortización} = (141.200 / 556 \text{ meses}) \times 8 \text{ meses} = 2.031,68$$

$$\text{Total amortización del ejercicio 2006} = 800 + 2.031,68 = 2.831,68$$

Amortización Inmuebles	2.831,68	
Amortización Acumulada Inmuebles		2.831,68

Conceptos aplicados

El caso planteado contempla una erogación posterior al reconocimiento inicial que constituye una mejora y que se deprecia en forma conjunta con el bien original.

A efectos de su amortización, se determino el valor residual del

bien al momento de la mejora, su nuevo valor amortizable, su vida útil restante y de allí en adelante la amortización se determina en función a los nuevos coeficientes.

Caso 5.2.: Mejora que se deprecia en forma separada del bien principal

Planteo

Se trata de una empresa que posee una máquina fraccionadora de jugos que trabaja con envases de 1 litro. Con posterioridad al desembolso inicial se adquiere en \$ 15.000 una pieza que se adiciona a la máquina principal que le permitirá, ahora, fraccionar en envases de 2,25 lts.

A la nueva pieza se le estima una vida útil de 800.000 envases y un valor de rezago de \$ 1.000.-

Los datos contables al cierre del ejercicio anterior son los siguientes:

Maquinarias	26.000
Amortización Acumulada Maquinarias	(3.000)

Al bien original se le estimó oportunamente una vida útil de 1.200.000 de envases y un valor de rezago de \$ 2.000.- Al cierre del ejercicio anterior se habían producido 150.000 envases.

Se analizará:

- El registro contable de la mejora efectuada,
- El cálculo al cierre del ejercicio económico, de la amortización correspondiente teniendo en cuenta que se produjeron 47.000 envases de 1 litro y 22.000 de 2,25 litros.

Solución

- Registro contable de la mejora efectuada,

Maquinarias	15.000	
Mejora		
Forma de pago		15.000

- Cálculo al cierre del ejercicio económico, de la amortización correspondiente

Maquinaria principal: $(26.000 - 2.000) / 1.200.000 = 0,02$

$$0,02 \times 47.000 = 940$$

Mejora (Adición): $(15.000 - 1.000) / 800.000 = 0,0175$

$$0,0175 \times 22.000 = 385$$

Amortización total: $940 + 385 = 1.325$

Conceptos aplicados

El caso planteado contempla una erogación posterior al reconocimiento inicial que constituye una mejora y que se deprecia en forma separada del bien original.

A efectos del cálculo de la amortización, se determino por separado los valores amortizables dividiéndose por la vida útil asignada, obteniéndose así el coeficiente de amortización que se aplicó a la cantidad de unidades producidas.

Caso práctico Nº 6: Tareas de mantenimiento o reacondicionamiento mayores. Activación. Amortizaciones.

Se pretende analizar aquellos casos de erogaciones posteriores al reconocimiento inicial correspondientes a tareas de mantenimiento o reacondicionamiento mayores que cumplen con las condiciones previstas en el punto 5.11.1.1.b) de la RT 17.

Planteo

La empresa de auto transportes CODIMAR SA tiene entre sus vehículos de transporte de larga distancia una unidad adquirida el 11/06/2003 en \$ 250.000; con un valor de rezago de \$ 10.000. Para

el cálculo de las amortizaciones dividió el vehículo en tres sectores, que se deprecian en forma independiente, según el siguiente detalle:

<i>Concepto</i>	<i>Importe</i>	<i>Vida Útil</i>	<i>Método de amortización</i>
Parte A – Motor	60.000	600.000 Km	Km recorrido
Parte B – Asientos- Baño – Cocina	24.120	3 años	Línea recta- mes de alta si, mes de baja no
Parte C – Resto	155.880	9 años	Línea recta- mes de alta si, mes de baja no

La empresa cierra sus ejercicios económicos los días 31/12 de cada año. Durante el presente ejercicio 2006, en el mes de abril, dado el elevado grado de desgaste sufrido, se hizo necesario reemplazar el tapizado de los asientos, con reemplazo de dos de ellos, como así también reemplazo de artefactos del baño y cocina, erogando un total de \$ 24.840 que fueron abonados con cheque cargo banco Nación.

Dicho reemplazo permite recuperar la capacidad de servicio del activo, no modifica el valor de rezago y la vida útil de tal reemplazo se estima en tres años.

Se analizará:

- El registro contable del reemplazo de las partes;
- Al 31/12/2006 (cierre del ejercicio económico), el cálculo de la depreciación de la unidad indicada sabiendo que recorrió en el ejercicio 120.000 Km.

Solución

- Registro contable del reemplazo de las partes;

Amortización acumulada al cierre del ejercicio anterior:	20.770
(24.120 / 36 meses) x 31 meses =	20.770
Amortización del ejercicio (24.120 - 20.770):	<u>3.350</u>
Total:	24.120

Amortización Rodados Rodados	3.350	3.350
Rodados Mejora Banco Nación cuenta corriente	24.840	24.840

- Cálculo de la amortización al 31/12/2006

Amortización del ejercicio

$$\text{Parte A: } (60.000 / 600.000) \times 120.000 \text{ km} = 12.000$$

$$\text{Parte B: } (24.840 / 36) \times 9 = 6.210$$

$$\text{Parte C: } (155.880 / 9) = 17.320$$

Total 35.530

Conceptos aplicados

En el caso planteado, el bien ha sido dividido en tres secciones que permiten su amortización por separado en base a patrones determinados específicamente para cada una de tales secciones.

Las erogaciones incurridas con posterioridad a la adquisición original solo permiten recuperar la capacidad de servicio del bien, pero cumplidos los requisitos de los puntos 5.11.1.1. b. 1) y 2) de la RT 17, es correcto la activación de la erogación y su amortización conforme los parámetros determinados para cada sección.

Caso práctico Nº 7: Amortizaciones. Elección de distintos criterios

Se pretende analizar la elección de distintos criterios para determinar la amortización de bienes de uso y su acertada elección o no conforme a las normas contables vigentes.

Caso 7.1.

Planteo

A continuación se presenta la situación de las empresas "A", "B" y "C"

con relación al criterio utilizado para la amortización de rodados. Se brindan los datos e importes de amortizaciones calculadas; con los mismos se efectuarán los comentarios que desde el punto de vista de la técnica contable estimen convenientes.

Empresa "A". Posee una camioneta TOYOTA HILUX modelo 2005 que utiliza intensamente en los campos que la empresa posee en San Rafael. Fue adquirida en \$ 90.000 y se le determinó un valor de rezago de \$ 10.000.-

La empresa, en función a un detallado estudio del desgaste que sufrirá el vehículo atendiendo a su utilización, dividió el bien en tres partes a efectos de su amortización (que se determina por separado para cada parte) con el siguiente detalle:

Concepto	Importe	Vida Útil	Depreciación anual
Parte A – Motor	22.000	400.000 Km	5.500
Parte B – Neumáticos y piezas varias	8.000	2 años	4.000
Parte C – Resto	50.000	8 años	6.250
Total			15.750

Durante el ejercicio el rodado recorrió 100.000 Km. En la amortización lineal se amortiza el mes de compra y no el de venta o baja.

Empresa "B". Posee un automóvil para uso de la gerencia ingresado el 17/06/2005 por un valor de \$ 40.000. Dicho bien tendrá un uso discontinuado y restringido. Habiendo efectuado el análisis correspondiente, atendiendo al uso que se le dará al vehículo y al informe de los técnicos, se entiende que el mejor criterio de amortización es el lineal (mes de compra si - mes de baja no) con una vida útil de 8 años y un valor de rezago de \$ 8.000.-

Cálculo: $(40.000 - 8.000) / 8 = 4.000$

Empresa "C". Posee un automóvil que utiliza para el sector administración y comercialización. El mismo fue ingresado por un

valor de \$ 50.000. La empresa lo amortiza en función a un criterio estándar generalizado (coincidente con el criterio impositivo) de amortizarlo por el método de línea recta en 5 años. Sin valor de rezago.

Cálculo: $(50.000 / 5) = 10.000$

Solución

Comentarios a los casos presentados

Las empresas A y B han calculado las amortizaciones con arreglo a lo que indican las buenas técnicas contables y lo previsto por RT 17 punto 5.11.1.2.

La empresa C no ha aplicado correctamente las normas contables al no tomar los recaudos correspondientes para reflejar de la mejor forma posible la parte consumida de la medida contable de los bienes de uso.

Caso 7.2.

Planteo

Nuestra empresa es una bodega ubicada en el departamento Maipú, Mendoza. Posee entre sus bienes de uso 1.000 barricas, las cuales tienen como función aportar el típico sabor madera a los vinos de alta calidad que elabora como punto final del proceso de producción.

Para lograr esto, se coloca el vino en tales recipientes por un período de tiempo (que oscila entre 8 meses al año).

Las barricas poseen una capacidad de 220 litros cada una y una vida útil de 5 usos (vale decir que se la utiliza 5 veces). Las características del proceso hacen que el mejor aporte de sabor, que el recipiente hace al vino, se produce en el primer uso, de manera tal que ésta característica va disminuyendo con los sucesivos usos.

Esta situación permite contar con vinos de mayor intensidad y, por lo tanto, un mejor precio de venta de los que surgen del primer uso de la barrica y así, a medida que se va utilizando el recipiente, va disminuyendo la intensidad del sabor y esto en definitiva se traduce en vinos que tienen un menor precio de venta.

Las barricas fueron incorporadas a un valor de \$ 2.000 y tienen un valor de rezago estimado de \$ 100 cada una.

Con los datos proporcionados:

- Se determinara cual es el mejor criterio de amortización que podría aplicarse a las barricas en cuestión;
- Se calculara y registrara la amortización de las barricas por el ejercicio cerrado el 30/06/20XX suponiendo que las mismas han sido utilizadas solo una vez y que el vino ha sido retirado de las mismas el 22/06/20XX.

Solución

- El método de amortización más adecuado, dadas las características de las barricas, es el decreciente por suma de dígitos, de esta forma se deprecia más al principio y menos al final, lo que está de acuerdo con el desgaste del bien.

● Cálculo:

$$\text{Coeficiente de depreciación} = \frac{5}{n(n+1)/2} = \frac{5}{15}$$

$$\text{Amortización} = (5/15) \times (2.000.000 - 100.000) = (0,33 \times 1.900.000) = 627.000$$

Producción en proceso	627.000	
Amortización bienes de uso		
Amortización acumulada bienes de uso		627.000

Caso práctico N° 8: Bienes destinados a su venta

Se trata de analizar la medición contable que corresponde aplicar a los bienes de uso que se destinan a la venta, incluido aquellos que se retiran de servicio.

Planteo

Se trata de resolver el problema de retiro de servicio de bienes de uso cuyo valor de incorporación fue de \$ 10.000.- La amortización acumulada hasta el cierre del ejercicio anterior fue de \$ 4.000. La amortización del ejercicio en curso calculada hasta el día de retiro es de \$ 750.-

Se presentan dos situaciones posibles para su análisis:

- La empresa tiene asegurada la venta por contrato de los bienes retirados en \$ 5.800.- Los gastos de venta ascienden al 3%
- La empresa los mantendrá en depósito hasta lograr vender los mismos.

Planteadas las dos alternativas, corresponderá determinar la medición correspondiente a los bienes retirados de servicio y puestos a la venta y su registro contable.

Solución

- La empresa tiene asegurada la venta por contrato

Su medición se efectuara a su valor neto de realización conforme lo previsto por la RT 17, segunda parte, en el punto 5.11.2. teniendo en cuenta que se dan las condiciones señaladas en los incisos a) y b) del citado punto.

Medición: $VNR = 5.800 - (3\% \text{ s}/5.800) = 5.800 - 174 = 5.626$

Bienes de uso retirados de servicio	5.626	
Amortización acumulada bienes de uso	4.000	
Amortización bienes de uso	750	
Bienes de Uso		10.000
Resultado por retiro de bienes de uso		376

- La empresa los mantendrá en depósito hasta lograr vender los mismos.

Su medición se efectuara a su costo original menos depreciación acumulada, conforme lo previsto por la RT 17, segunda parte, en el punto 5.11.2. ya que no se dan las condiciones señaladas en los incisos a) y b) del citado punto.

Medición: Costo original menos depreciación acumulada

$$10.000 \quad - \quad (4.000 + 750) = \quad 5.250$$

Bienes de uso retirados de servicio	5.250	
Amortización acumulada bienes de uso	4.000	
Amortización bienes de uso	750	
Bienes de Uso		10.000

Caso práctico N° 9: Venta de bienes de uso

Se trata de analizar el tratamiento contable a dispensar a la venta de bienes de uso.

Planteo

Se trata de la venta que realiza la empresa REMISERA SA, de uno de sus vehículos.

Los datos del rodado vendidos son:

Valor de incorporación: \$ 39.000

Amortización acumulada al momento de la venta:

- Al cierre del ejercicio anterior: \$ 14.000
- Del ejercicio en curso. \$ 5.000

Precio de venta: \$ 27.000

Gastos de venta: \$ 1.000

Solución

Caja	26.000	
Amortización acumulada rodados	14.000	
Amortización rodados	5.000	
Rodados		39.000
Resultado venta rodados		6.000

C. Actividad Agropecuaria

Objetivos perseguidos

Se pretende analizar la aplicación de la RT 22 con relación a bienes de uso en forma detallada, ampliando la casuística oportunamente desarrollada en el informe 25, Área Contabilidad del CECyT, al cual se remite para el estudio de otros casos analizados en forma integral.

Aplicación práctica RT 22. Caso sobre viñedos

Principales características del bien de uso "viñedo".

El viñedo es el activo biológico, factor de la producción de la uva. La consecución del mismo demanda un período de tiempo que, en general, implica contar con el viñedo en condiciones de producir volúmenes y calidad comercial desde el cuarto ciclo (esto puede variar en algunos casos).

O sea,

	Período	Rendimiento
1	Implantación y primer ciclo	Sin producción
2	Segundo ciclo	Sin producción
3	Tercer ciclo	Producción en cantidad y calidad no comercial
4	Cuarto ciclo	Producción en cantidad y calidad comercial. Producción total esperada: 32.000.000 Kg

Planteo del caso

Se trata de la empresa "Viñas del Terruño SA", que inicia su

actividad el 01/07/2003 y se propone como objetivo producir uvas de alta calidad para abastecer la demanda de bodegas que producen vinos varietales de alta gama con destino al mercado externo. Cierra ejercicio comercial los días 30/06 de cada año.

La uva a explotar es la variedad "Malbec" y el lugar físico de la explotación será el departamento Lujan de Cuyo, Mendoza, considerada zona óptima para esta variedad la cual es muy apreciada a la hora de ser ofrecida en el mercado.

Se prioriza calidad antes que cantidad que repercutirá en un mejor precio en el mercado.

1) Durante el primer ejercicio económico (implantación y primer ciclo) se efectúan las siguientes erogaciones:

Concepto	Importe
Compra terreno de 120 Ha	\$ 1.800.000
Mejoras (compactación, nivelación, trazado de calles, callejones internos)	\$ 360.000
Cierre perimetral	\$ 200.000
Construcción vivienda y galpones	\$ 100.000
Construcción pozo y bomba de agua	\$ 150.000
Construcción represa	\$ 30.000
Compra de 450.000 plantines de Vid, variedad "Malbec" tipo injertado con pie americano y costo de implantación	\$ 1.900.000
Enmaderación	\$ 840.000
Alambres	\$ 500.000
Riego por Goteo	\$ 720.000
Tractores e implementos	\$ 260.000
Tareas de laboreo y otros gastos como impuestos, tasas, servicios, etc.	\$ 40.000

Al cierre del ejercicio, los bienes de uso vinculados a la explotación del viñedo, presentan el siguiente detalle:

Concepto	Valor original	Vida útil	Depreciación del ejercicio	Depreciación Acumulada	Medición al cierre	Observac.
Terreno	2.160.000	- x -	- x -	- x -	2.160.000	RT 17
Cierre perimetral	200.000	50 años	4.000	4.000	166.000	RT 17
Represa	30.000	30 años	1.000	1.000	29.000	RT 17
Pozo y Bomba de Agua	150.000	30 años	5.000	5.000	145.000	RT 17
Casa y Galpones	100.000	50 años	2.000	2.000	98.000	RT 17
Enmaderación	840.000	12 años	70.000	70.000	770.000	RT 17
Alambres	500.000	20 años	25.000	25.000	475.000	RT 17
Riego por Goteo	720.000	10 años	72.000	72.000	648.000	RT 17
Tractores e Implementos	260.000	10 años	26.000	26.000	234.000	RT 17
Plantación en desarrollo viñedos (Activo biológico)	1.900.000	32 millones de Kg.	- x -	- x -	2.210.000	RT 22
Total depreciaciones			205.000	205.000		

Observaciones y conceptos aplicados

En el cuadro que antecede figuran:

- los activos no biológicos (los primeros nueve de la lista) a los cuales, para su medición, se les aplicaron las normas contenidas en la RT 17, y
- los activos biológicos (Plantación en desarrollo viñedos), a los que, para su medición, se aplicaron las normas de la RT 22.

El terreno no está sujeto a depreciación ya que la utilización del mismo no disminuye las condiciones productivas precedentes.

Al cierre de éste primer ejercicio económico, que es el correspondiente al primer ciclo del activo biológico, el mismo se encuentra en su fase de desarrollo (todavía no produce en volúmenes y calidades comerciales), su medición al cierre se realiza

conforme el punto 7.2.2.1. de la RT 22 ya que no existe un mercado activo en su condición actual y por lo tanto se lo mide al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar.

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado conforme sección 4.2. de la RT 17.

En nuestro caso se ha podido obtener el costo de reposición al cierre de ejercicio conforme indica el punto 7.2.2.1. de la RT 22 que asciende a \$ 2.210.000.-

En primer término se imputa al costo de la Plantación en desarrollo los \$ 205.000 de depreciaciones de bienes de uso y \$ 40.000 de las tareas de laboreo y otros gastos. La diferencia para arribar a su medición al cierre, se reconoce como resultado por tenencia.

Las registraciones contables correspondientes son:

Plantación en desarrollo viñedos	245.000	
Amortización Bienes de Uso (ver cuadro)		205.000
Gastos Varios		40.000
Plantación en desarrollo viñedos	65.000	
Rdo. por Tenencia Plantación en desarrollo viñedos		65.000

2) Durante el segundo ejercicio económico (segundo ciclo), se ha incurrido en erogaciones por tareas de laboreo en general y otros costos por \$ 250.000.

La depreciación de los bienes de uso afectados a la plantación es de \$ 205.000 (ver cuadro de depreciaciones).

Medición al cierre del Activo Biológico

Su medición, al cierre del segundo ejercicio, se realiza conforme el

punto 7.2.2.1. de la RT 22 al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, siendo tal valor para el caso planteado de \$ 2.680.000.-

Por lo tanto al cierre de ejercicio:

Cuenta	Saldo
Plantación en desarrollo viñedos	2.680.000
Depreciación Acum. Plantación en Desarrollo Viñedos	- x -

Observaciones y conceptos aplicados

Las registraciones contables correspondientes fueron:

Plantación en desarrollo viñedos	455.000	
Amortización Bienes de Uso (ver cuadro)		205.000
Varios		250.000
Plantación en desarrollo viñedos Rdo. por Tenencia Plantación en desarrollo viñedos	15.000	15.000

El activo biológico no se amortiza, pues todavía no comienza la etapa de producción en volúmenes y calidad comercial (conforme lo requiere el punto 7.2.3. de la RT 22).

3) Durante el tercer ejercicio económico (tercer ciclo), se ha incurrido en erogaciones por tareas de laboreo en general y otros costos por \$ 306.000.-

La amortización de los bienes de uso afectados a la plantación es de \$ 205.000 (ver cuadro de depreciaciones).

Durante el presente ejercicio se vende una producción limitada de alrededor de un 30% de la producción esperada en un valor neto de costos asociados de \$ 180.000.-

Medición al cierre del Activo Biológico

Su medición, al cierre del tercer ejercicio, se realiza conforme el punto 7.2.2.2. de la RT 22 al costo de reposición de los bienes y

servicios necesarios para obtener un bien similar menos el importe neto obtenido por la realización de los productos obtenidos.

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado conforme sección 4.2. de la RT 17.

Se ha podido obtener el costo de reposición que asciende a \$ 3.200.000.-

Por lo tanto al cierre de ejercicio:

Cuenta	Saldo
Plantación en desarrollo viñedos	3.020.000
Amortización Acum. Plantación en Desarrollo Viñedos	- x -

Las registraciones contables correspondientes fueron:

Plantación en desarrollo viñedos	511.000	
Amortización Bienes de Uso (ver cuadro) Varios		205.000
		306.000
Plantación en desarrollo viñedos Rdo. por Tenencia Plantación en desarrollo viñedos	9.000	
		9.000
Otros ingresos y egresos Plantación en desarrollo viñedos	180.000	
		180.000

El activo biológico no se amortiza, pues todavía no comienza la etapa de producción en volúmenes y calidad comercial (conforme lo requiere el punto 7.2.3. de la RT 22).

4) En el cuarto ejercicio económico (cuarto ciclo), el viñedo se encuentra terminado y en condiciones de producción en su capacidad esperada.

Durante el ejercicio se han erogado en concepto de gastos de mantenimiento del viñedo \$ 26.000 y en la explotación del mismo \$ 416.000.-

La producción del viñedo fue de 1.600.000 Kg de vid.

Medición al cierre del activo biológico

La medición del viñedo en producción, al cierre del cuarto ejercicio, se realiza conforme el punto 7.2.2.3. de la RT 22 al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar. A partir del inicio de éste período solo incluirán los costos atribuibles al mantenimiento del activo biológico en producción. Los restantes costos deben ser asignados a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado conforme sección 4.2. de la RT 17.

A su vez, el punto 7.2.3. de la RT 22 establece que a partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial, se considerará en su medición contable la correspondiente depreciación acumulada.

Se ha obtenido el costo de reposición al cierre que asciende a \$ 3.080.000

Cálculo de la amortización acumulada

Acumulada:
$\frac{(\text{Valor original sin amortización} - \text{valor de recupero}) \times \text{producción obtenida hasta la fecha de cierre de la medición}}{\text{Producción esperada total}}$

O sea:

$$(3.080.000 - 0) \times 1.600.000 / 32.000.000 = 154.000$$

Amortización del ejercicio = Acumulada al cierre - acumulada al inicio

$$154.000 = 154.000 - 0$$

Por lo tanto al cierre de ejercicio:

Cuenta	Saldo
Viñedos en producción	3.080.000
Amortización Acumulada Viñedos en Producción	(154.000)
Valor residual neto	2.926.000

Las registraciones contables correspondientes fueron:

Plantación en desarrollo viñedos Varios	26.000	26.000
En esta etapa solo se activan al bien de uso los gastos de mantenimiento.		
Viñedos en producción Plantación en desarrollo viñedos	3.046.000	3.046.000
Viñedos en producción Resultados por tener viñedos en prod.	34.000	34.000
Costo de Producción	359.000	
Amortiz. viñedos en prod. 154.000		
Amortiz.. bs de uso 205.000		
Amortización Ac. Viñedos en produc.		154.000
Amortización Ac. Bs de uso		205.000

5) Quinto ejercicio económico y subsiguientes

Se considera que la planta ha finalizado el desarrollo biológico atendiendo a que se prioriza calidad sobre cantidad. Por lo tanto corresponde aplicar en adelante el punto 7.2.2.4. de la RT 22 que indica que la medición contable se efectuará al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar acumulado hasta la finalización del proceso biológico. La totalidad de los costos asociados posteriores a dicha fecha deben ser asignados a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado conforme sección 4.2. de la RT 17.

La aplicación de esta normativa implica no activar más en el bien de uso a partir de éste período siendo la totalidad de los costos incurridos asignados a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción).

Con respecto a la medición del bien de uso (activo biológico) al cierre corresponderá el siguiente tratamiento dados los siguientes datos:

- Valor de reposición al cierre del quinto ejercicio: \$ 3.200.000
- Valor de reposición del inicio del ejercicio: \$ 3.080.000
- Producción del ejercicio: 1.600.000 Kg de Vid

a) Medición al inicio de los viñedos

Viñedos en producción:	3.080.000
Menos: Amort. Acum. Viñedos	<u>(154.000)</u>
Valor residual neto	2.926.000

b) Estimación inicial de los viñedos calculada sobre costo de reposición al cierre:

Viñedos en producción:	3.200.000
Menos: Amort. acum.. viñedos	<u>(160.000) (*)</u>
Valor residual neto	3.040.000

$$(*) 3.200.000 \times 1.600.000 / 32.000.000 = 160.000$$

Ajuste de la amortización acumulada al inicio:

$$160.000 - 154.000 = 6.000$$

c) Determinación del resultado por tenencia de los viñedos

Medición al inicio reestimada:	3.040.000
Medición al inicio:	<u>(2.926.000)</u>
Resultado por tenencia	114.000

Registro contable:

Viñedos en producción	120.000	
Amortiz. Acum. Viñ. en producción		6.000
Resultados por tenen viñedos en prod.		114.000
Costo de Producción	365.000	
Amortiz. viñedos en prod. 160.000		
Amortiz. Bienes de uso 205.000		
Amortizac. Ac. Viñedos en produc.		160.000
Amortizac. Ac. Bienes de uso		205.000

Cálculo de la depreciación acumulada

Acumulada:
$\frac{(\text{Valor original sin depreciación} - \text{valor de recupero}) \times \text{producción obtenida hasta la fecha de cierre de la medición}}{\text{Producción esperada total}}$

O sea:

$$(3.200.000 - 0) \times 3.200.000 / 32.000.000 = 320.000$$

Amortización del ejercicio = Acumulada al cierre - acumulada al inicio

$$160.000 = 320.000 - 160.000$$

Por lo tanto al cierre de ejercicio:

Cuenta	Saldo
Viñedos en producción	3.200.000
Amortización Acumulada Viñedos en Producción	(320.000)
Valor residual neto	2.880.000

Nota: se aplica la sección 7.2.3. de la segunda parte de la RT 22 que indica que la variación producida en el período contable se imputará a resultados de acuerdo con:

- a) la variación atribuida a cambios en la medición residual del bien al inicio del período contable, se imputará a resultados por tenencia;
- b) la variación atribuida a los volúmenes de producción obtenida durante el período contable se imputará al costo de producción de los frutos que el bien produce.