



Consejo Profesional de Ciencias Económicas

CAMARA I - [Santa Fe Argentina]

MEMORANDO DE SECRETARIA TECNICA N° C - 41 TRATAMIENTO CONTABLE DE MEJORAS EFECTUADAS EN BIENES DE PROPIEDADES DE TERCEROS

Antecedentes

1.- Se ha recibido una consulta referida a un concesionario de servicios públicos que realiza en forma continua a los fines de cumplir con su prestación, una serie de obras de ampliación y mejoras. Dichas obras son realizadas en inmuebles de propiedad del tercero que otorgó la concesión. El costo de las inversiones es soportado 50% por el prestador del servicio y el 50% restante será recuperado del titular de los inmuebles. La consulta está referida a cuál es el tratamiento contable que corresponde de acuerdo con normas contables vigentes y en forma particular con los conceptos de apareamiento previstos en el punto B.2.6. de la Resolución Técnica N° 10. Al respecto, teniendo en cuenta que, si bien las obras se realizan en inmuebles de terceros, las mismas **no** se consumen en un solo ejercicio, sino que se aprovechan en varios períodos durante los cuales son útiles para la prestación del servicio que constituye la actividad principal y la fuente de los ingresos operativos de la concesionaria.

Análisis

2.- La respuesta a cuál es el tratamiento contable adecuado dependerá de las características de las inversiones efectuadas en propiedades de terceros y su valor de recupero.

3.- El 50% del costo que será recuperado del titular de los inmuebles se debe reconocer como una cuenta a cobrar. Los restantes párrafos se refieren al otro 50%.

4.- Un aspecto que ha sido extensamente debatido en la bibliografía contable es el relacionado con la diferenciación entre un gasto por reparación o mantenimiento y una mejora. No se pretende en este memorándum entrar a un análisis detallado sobre estos aspectos sino mencionar que existe consenso en reconocer como mejoras a las erogaciones caracterizadas por representar extensiones en la vida útil de un bien.

5.- Una vez aceptado que la erogación representa un activo para el ente, se debe determinar su valor de ingreso. La RT 10 especifica que el costo de un bien está dado por el sacrificio económico que el ente debió afrontar para su obtención; ello incluye los insumos directos e indirectos requeridos para su construcción y los costos financieros relacionados con el total de la inversión devengados durante el período de inmovilización y hasta la puesta en marcha, neto de los ingresos que pudieron haberse obtenido.

6.- Definido el valor de ingreso, es necesario asignar la vida útil a las mejoras. En general, ésta estará en función de las expectativas de uso y del período en el cual se espera una generación de ingresos. En algunas circunstancias dichas expectativas están limitadas a aspectos contractuales como podría ser el caso de la presente consulta, dado que los bienes deben ser reintegrados a su titular una vez transcurrido el período de concesión. La vida útil asignada permitirá definir el criterio de amortización y con ello atender a un adecuado apareamiento entre ingresos y costos logrando de esta manera con el criterio de imputación de costos de la RT 10 que en su punto B.2.6. de la sección dice "... si el costo se relaciona con un ingreso determinado, debe ser cargado al resultado del mismo período al que se imputa el ingreso".

7.- Por último, siempre debe evaluarse el valor de recupero de los activos (mejoras) reconocidos. La determinación de un valor de recupero menor al sacrificio económico neto requiere la contabilización de una previsión por desvalorización. Para el caso en cuestión el valor recuperable estará dado por su valor de utilización económica.

Conclusión

8.- Por el análisis efectuado en los párrafos previos, es necesario determinar la naturaleza de las inversiones efectuadas. Si las mismas cumplen con la definición de mejoras y si existe un valor de utilización económica futuro, las normas profesionales vigentes establecen la necesidad de activar los costos netos incurridos y depreciarlos durante su vida útil.

Buenos Aires, 18 de agosto de 2000