



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Contador Público Nacional y Perito Partidor

BIENES DE USO

NUEVAS NORMAS DE MEDICION

CONTABLE

Trabajo de Investigación

POR

GARAY, Jorge Osmar

VANGIERI, Cynthia Ivana

Profesor Tutor

Contadora María Magdalena Domínguez

Mendoza - 2013

INDICE

Introducción.....	4
CAPÍTULO I- BIENES DE USO.....	5
1. Concepto y análisis.....	5
1.1. Definición.....	5
1.2. Clasificación.....	6
1.3. Depreciación.....	6
2. Criterios de medición utilizados por las normas contables en vigencia.....	8
2.1. Criterios en general.....	8
2.2. Medición aplicada al momento de la incorporación de los bienes de uso.....	9
CAPÍTULO II- EVOLUCIÓN DE LOS CRITERIOS DE MEDICIÓN POSTERIOR A LA INCORPORACIÓN DE LOS BIENES DE USO.....	15
1. Evolución.....	16
2. Resolución técnica de la FACPCE N° 10.....	16
1.1. Costo original reexpresado en moneda constante.....	16
2.2. Valores corrientes.....	16
1.2.1. Costo de reposición.....	16
1.2.2. Valuaciones técnicas.....	17
3.3. Depreciación.....	17
3. Resolución técnica de la FACPCE N° 17.....	19
4. Resolución técnica de la FACOCE N° 31.....	25
CAPÍTULO III- TRATAMIENTO DE LA RESOLUCION TECNICA N° 31 DE LA FACPCE.....	26
1. Concepto y determinación del valor revaluado.....	26
2. Registro contable del revalúo.....	30
2.1 Tratamiento de los bienes revaluados y sus depreciaciones.....	30
2.2 Tratamiento contable de la contrapartida de la revaluación.....	31
CAPÍTULO IV- NORMAS CONTABLES INTERNACIONALES.....	33
1. La valuación de los bienes de uso en las normas internacionales de información financiera. Norma Internacional de Contabilidad 16.....	34
2. Cambios de criterios en la valuación de los bienes de uso por adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera y sus implicancias.....	38
3. Aspectos impositivos de las Normas de Información Financiera.....	38

Conclusión.....	43
Referencias bibliográficas.....	44

INTRODUCCIÓN

Los destinatarios de este trabajo de investigación elaborado con la finalidad de ser una referencia específica, de temas relacionados con la medición de los Bienes de Uso, para su consulta por parte de cualquier persona interesada con idoneidad en la materia; ellos son: los estudiantes avanzados de la carrera de Contador Público, profesores de la carrera de contador público nacional, alumnos ayudantes de cátedras, profesores de cursos y personal académico de la facultad de ciencias económicas.

Esta investigación consiste en demostrar la importancia que tiene la correcta medición de los bienes de uso en existencia en las empresas. Este rubro toma gran relevancia en el caso de las empresas en las que se generan procesos de transformación (construcción, elaboración, producción etc.) e incluso en las de servicios cobran su importancia. La recuperación de los activos fijos invertidos es de gran cuidado por el constante avance de la tecnología.

Por lo que en el capítulo I se presenta el activo en cuestión y los distintos criterios de medición, haciendo hincapié en la medición al momento de su incorporación.

En el segundo capítulo se trata la evolución de los criterios de medición con posterioridad a su incorporación, (eje central de este estudio), con el objetivo de llegar al actual.

Hecho este análisis previo es tratado en el tercer capítulo la medición en vigencia.

Se considero oportuno incluir en el capítulo cuarto lo establecido en las normas internacionales, origen de nuestra norma en vigencia.

Se ha trabajado siguiendo las normas contables aplicables en la actualidad.

Finalmente se acompañan las conclusiones y referencias bibliográficas.

CAPITULO I

BIENES DE USO

1. CONCEPTO Y ANÁLISIS

Comenzando haremos una presentación del elemento patrimonial objeto de medición conforme a la norma en vigencia, de dos aspectos: análisis del mismo y criterios de medición permitidos y en particular al momento de la incorporación de estos bienes.

Ahora bien, ¿a qué le llamamos Bienes de Uso?

1.1. Definición

“Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compra de estos bienes. Los bienes distintos a Propiedades de Inversión afectados a locación o arrendamiento se incluyen en Inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada.”¹

“Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos”; su contribución a los futuros flujos de efectivo podría resultar de “su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta”.²

De acuerdo con lo expuesto, los Bienes de Uso:

- son tangibles, no se consumen con el primer uso;
- su naturaleza es relativamente permanente, se encuentran inmovilizados a través del tiempo;
- existe intención de usarlos en el desarrollo de la actividad;
- tienen una vida útil limitada que debe ser superior a un año; el costo total del bien se debe prorratear en función de la vida útil estimada

¹ Según definición RT 9 Cap. 3 Pto. A.5

² RT 16 Cap. 3 Pto. 4.1.1

- están incluidos aquellos bienes que aún están siendo utilizados, por ejemplo en “construcción” o “montaje”, etc.;
- también se consideran Bienes de Uso los “anticipos a proveedores” por este tipo de bienes.

Bajo la hipótesis de “empresa en marcha”, los bienes de uso tienen un valor para la empresa representado por la capacidad de servicio que están en condiciones de prestar, utilidad a menudo difícilmente mensurable.

En general puede establecerse que cuando una economía crece puede resultar conveniente adquirir activos fijos para mantener la posición del mercado. No obstante, dependiendo de cual sea el rubro de la empresa, la importancia y el tratamiento que se les dará a los Bienes de Uso será diferente. Para las empresas industriales, por lo general, suele ser el activo de mayor significación y la depreciación del ejercicio también suele ser un cargo a resultados de importancia. En las empresas de servicios, generalmente los bienes de uso no representan un rubro de significación; estas industrias no requieren inversiones significativas en bienes de uso para el desarrollo de sus actividades. Un caso singular lo representan las entidades financieras; ellas son típicas empresas de servicios, pero en ocasiones las inmobilizaciones en activos fijos son significativas; esta situación se presenta en las entidades que cuentan con un significativo número de sucursales propias, ubicadas generalmente en sitios cotizados, contribuyendo esto a aumentar el valor de los bienes de uso.

De acuerdo a lo expuesto, independientemente del tipo de empresas, todas cuentan en mayor o menor medida con bienes físicos de vida prolongada, que no se tienen para la **venta** y que no desaparecen con el primer uso.

1.2. Clasificación

Las normas contables distinguen tres clases de Bienes de Uso:

- Bienes no sujetos a depreciación ni agotamiento, por ejemplo: terrenos
- Bienes sujetos a depreciación pero no a agotamiento, por ejemplo: edificios, instalaciones, herramientas, muebles y útiles, maquinarias, rodados
- Bienes no sujetos a depreciación pero si a agotamiento, por ejemplo: minas, canteros, bosques, yacimientos

1.3 Depreciación

La depreciación “es la disminución de valor o precio de una cosa, con relación al que antes tenía, ya comparándola con otras de su clase”³

De acuerdo a su caracterización los bienes de uso no desaparecen físicamente con su primer empleo pero en su mayoría se deprecian a medida que transcurre el tiempo debido;

³ Real Academia Española , diccionario de la lengua española vigésima segunda edición en dos tomos año 2001

a) en la generalidad de los casos a:

- desgastes, roturas o deterioros físicos causados por su utilización normal;
- los accidentes y siniestros, que deberían contabilizarse en los períodos que ocurran

b) en el caso de bienes sometidos a actividades extractivas (minas, canteras, pozos petrolíferos, etcétera) al agotamiento de su contenido.

Estas depreciaciones no necesariamente afectan a todos los bienes durables. No están sujetos a ellas:

- los bienes en tránsito
- los que están en construcción o instalación;
- los que están listos para su empleo pero no han comenzado a ser empleados;
- los terrenos que no sufren deterioro por el empleo que de ellos se hace.

Para poder calcular la depreciación debe tenerse en cuenta:

1. el valor original;
2. el valor que se espera tenga el bien al término de su vida útil (valor de regazo o de recupero) y se calcula deduciendo, del precio de venta a ese momento, todos los gastos necesarios para retirarlo del servicio; debe tenerse en cuenta:
 - el estado que tendrá el bien al finalizar su vida útil;
 - los precios corrientes de la fecha de la estimación;
 - los gastos que pueda demandar la enajenación del bien
3. la vida útil económica (duración como elemento productivo) esperada del bien, que puede ser estimada en función del tiempo o de su capacidad de producción; debe considerarse:
 - las características del bien;
 - el uso que planea dársele;
 - la política de mantenimiento seguida por el ente;
 - la posibilidad de cambios tecnológicos o de mercado que provoquen su obsolescencia.

Además de determinarse el importe a depreciar, debe elegirse un método que refleje lo mejor posible la forma en que el bien realmente pierde valor. A tal efecto deben considerarse:

a) la intensidad del empleo del bien cuando éste:

- esté sujeto a agotamiento (industria extractiva); o
- tenga una vida física limitada en función de su producción (ejemplo: maquina que no podrá producir más de un millón de unidades de cierto producto);

b) en los restantes casos:

- la duración estimada del bien;
- si su pérdida de valor es creciente, decreciente o constante.

Los métodos de depreciación más utilizados son los siguientes:

1. basados en la producción total del bien:
 - según unidades de producción
 - según horas de trabajo
2. basados en el tiempo de vida útil estimado:
 - en línea recta;
 - creciente por el método de Ross-Heidecke, según el cual la cuota periódica de depreciación crece en progresión aritmética;
 - creciente por suma de dígitos;
 - decreciente por suma de dígitos;
 - decreciente sobre la base de un porcentaje fijo sobre el valor residual.

2. CRITERIOS DE MEDICIÓN UTILIZADOS POR LAS NORMAS CONTABLES EN VIGENCIA

Seguidamente en forma breve se mencionaran los distintos criterios de medición tanto a la incorporación como con posterioridad a la existencia del bien de uso. De manera tal de profundizar en el criterio utilizado por la norma en cuestión

2.1 Criterios en general

La RT 16, recientemente modificada por la RT 31, al referirse a los criterios de medición dice: “Las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplen las condiciones para reconocerse en los estados contables, podrían basarse en los siguientes atributos:

1. de los activos:
 - su costo histórico;
 - su costo de reposición;
 - su valor neto de realización;
 - su valor razonable;
 - el importe descontado del flujo neto de fondos a desembolsar (valor actual);
 - el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de activos.
2. de los pasivos:
 - su importe original;
 - su costo de cancelación;
 - el importe descontado del flujo neto de fondos a desembolsar (valor actual);
 - el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de pasivos.

Los criterios de medición contable a utilizar deben basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información contable y teniendo en cuenta:

1. el destino más probable de los activos; y
2. la intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos.” Rt 16 pto 6.2

A continuación, una breve explicación de los atributos de los activos y pasivos:

- El costo histórico es el costo de adquisición que se incurre al momento de la incorporación al patrimonio de un activo.
- El costo de reposición es el valor corriente de entrada que tendría un activo a la fecha de practicarse la medición contable sobre bienes en existencia o al incorporarse al patrimonio.
- El valor neto de realización es el valor corriente de salida que tiene un activo a la fecha de su medición contable, utilizado sobre bienes de fácil comercialización.
- El valor razonable es el importe que tendría un activo en el caso de ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas en una transacción de contado realizada en condiciones de independencia mutua al momento de la medición contable.
- El valor actual descontado es el importe futuro de los activos traídos a valores del presente mediante la utilización de una tasa de descuento al momento de la medición contable.
- El valor patrimonial proporcional es el importe que tiene un activo como consecuencia de aplicar el porcentaje de participación sobre los bienes de una entidad al momento de la medición contable.
- El valor original es el importe que tiene una obligación al momento de su adquisición, es un valor del pasado.
- El costo de cancelación es el valor que tendría una obligación al momento de la medición contable determinada por el precio que estaría dispuesto a recibir el acreedor para liberarnos de dicha deuda.
- El valor actual descontado es el importe futuro de los pasivos traídos a valores del presente mediante la utilización de una tasa de descuento al momento de la medición contable.
- El valor patrimonial proporcional es el importe que tiene un pasivo como consecuencia de aplicar el porcentaje de participación sobre las obligaciones de una entidad al momento de la medición contable.

2.2 Medición aplicada al momento de la incorporación de los bienes de uso

El costo de adquisición representa el sacrificio económico que demanda o demandaría la compra o producción de un bien, servicio o de un conjunto de ellos o el desarrollo de una actividad. En una compra al contado, el costo surge de la facturación del proveedor debiendo excluir los impuestos que sean susceptibles de recuperación por parte del comprador. Aunque la compra sea

financiada, el cómputo del bien o servicio debería basarse en el precio de contado. Toda suma adicional pagada en compensación de una espera del proveedor constituye un costo financiero que debería ser tratado como tal. El costo de una actividad es la suma de los costos de los insumos necesarios y efectivamente utilizados para su ejecución. Computarlos a sus costos corrientes es más razonable que hacerlo a sus costos históricos.

Por lo tanto el costo de adquisición representa la primer medición e impacto en el patrimonio de una empresa o ente, el cual debe ser determinado de acuerdo a su valor corriente que generalmente coincide con su costo o es cercano al mismo.

El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino. Por lo tanto incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo fletes, seguros, costos de la función compras costos del sector producción); además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje.⁴

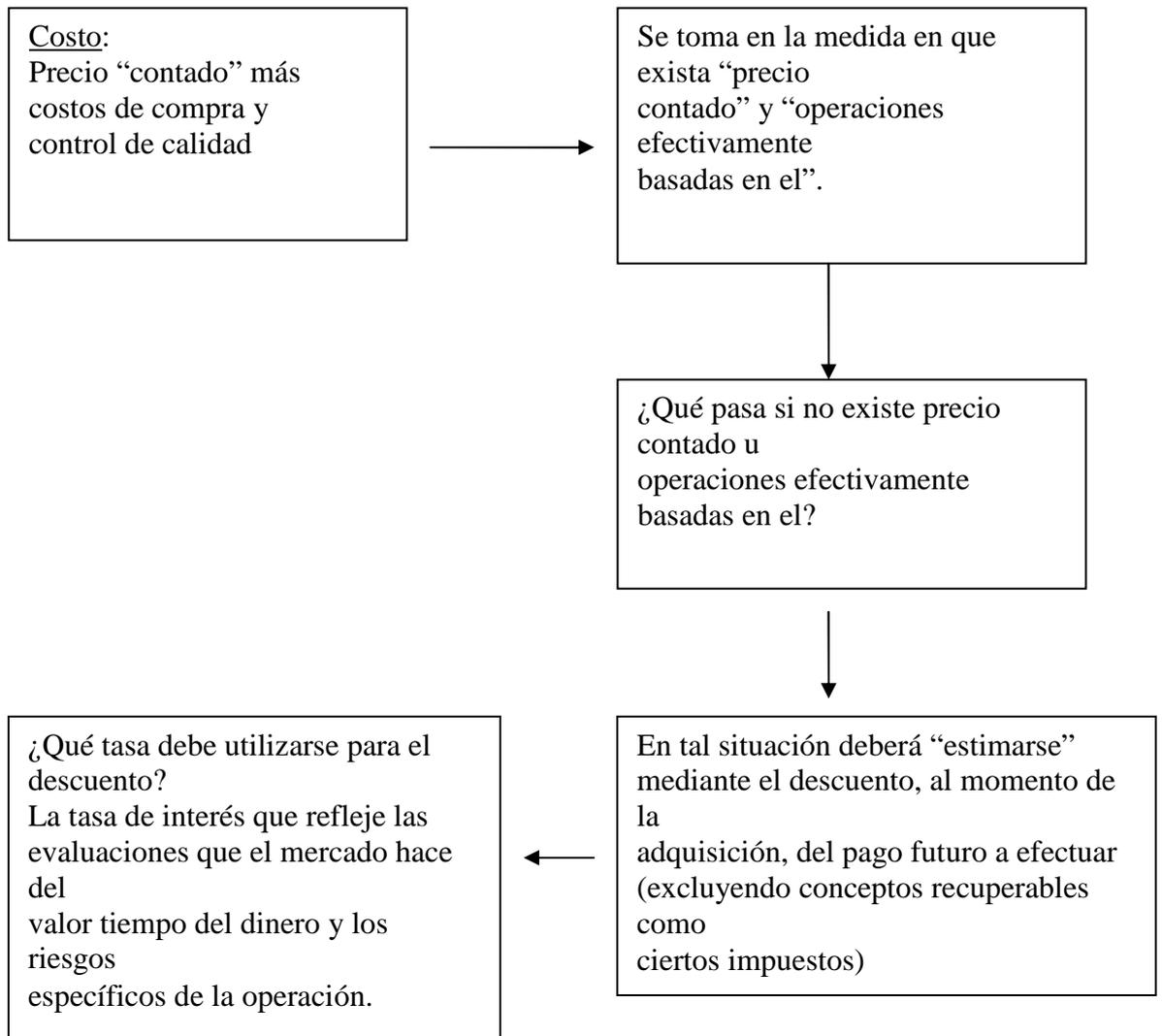
El costo de un bien o servicio adquirido es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición al contado y de la pertinente porción asignable de los costos de compra y control de calidad.

Si no se conociere el precio de contado, o no existieren operaciones efectivamente basadas en él; se lo reemplazará por una estimación basada en el valor descontado (a la fecha de adquisición) del pago futuro a efectuar al proveedor (excluyendo los conceptos que sean recuperables, tales como ciertos impuestos). A este efecto, se utilizará una tasa de interés que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos de la operación, correspondiente al momento de la medición.⁵

En el siguiente esquema exponemos a modo de resumen lo dicho en los párrafos precedentes:

⁴ Rt 17 Cap. 4 pto. 4.2.1

⁵ Rt 17 Cap. 4 pto. 4.2.2



El costo de un bien producido es la suma de

- 1. los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción;*
- 2. sus costos de conversión (mano de obra, servicios y otras cargas), tanto variables como fijos;*
- 3. los costos financieros que puedan asignárseles de acuerdo con las normas de la sección 4.2.7 (Costos financieros)*

El costo de los bienes producidos no debe incluir la porción de los costos ocasionados por:

- 1. improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general;*
- 2. la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores fijos originada en la no utilización de la capacidad de planta a su "nivel de actividad normal"*

Los importes correspondientes a cantidades anormales de materiales, mano de obra u otros costos de conversión desperdiciados, razonablemente determinables y que distorsionen el costo de los bienes producidos, no participarán en su determinación y deben ser reconocidas como resultados del período.

Los bienes de uso construidos, normalmente estarán terminados cuando el proceso físico de construcción haya concluido. Sin embargo, en algunos casos, para que el activo pueda ser utilizado de acuerdo con el uso planeado, se debe cumplir además un proceso de puesta en marcha de duración variable, durante el cual se lo somete a pruebas hasta que las mismas indican que se encuentra en condiciones de operar dentro de los parámetros de consumo y producción especificados en el proyecto inicial de construcción y considerados necesarios para lograr su viabilidad económica. En esta situación:

- 1. los costos normales directamente asociados con dicho proceso, incluyendo los de las pruebas efectuadas, deben agregarse al costo del bien;*
- 2. cualquier ganancia 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.*

La activación de estos costos cesará cuando el bien alcance las condiciones de operación antes mencionadas y no se prolongará si con posterioridad a ese momento el bien fuera utilizado por debajo de su capacidad normal o generara pérdidas operativas.⁶

Los componentes financieros implícitos que se segreguen de los precios correspondientes a operaciones de plazo son costos financieros y deben ser reconocidos como gastos del periodo en que se devenguen; la fecha límite para la activación de un componente en el costo de incorporación de un bien es aquella en la cual el bien se pone en marcha; los gastos en que se incurra después de esa fecha serán considerados resultados del período al que se asignen, salvo que tales erogaciones constituyan mejoras para el bien en cuestión.

Se entiende por mejoras a las inversiones que aumentan la capacidad de servicio original del bien, ya sea extendiendo la vida útil o incrementando su productividad. Como consecuencia de ello, al

⁶ Rt 17 Cap. 4 pto. 4.2.6

beneficiarse períodos futuros con sus ingresos, el costo de la mejora se carga al activo. Conceptualmente la decisión sobre la activación de una inversión no debe depender de su magnitud, sin embargo por razones prácticas podría omitirse la activación cuando sus importes no sean significativos.

Las reparaciones son erogaciones que se producen con el objeto de "reparar" o reponer la capacidad operativa de un bien. Son necesarias en los casos en que se producen daños a los bienes por algún accidente o hecho fortuito que redujeron o detuvieron dicha capacidad. No se traducen en mejoras y no pueden ser vinculadas con ningún ingreso o período en particular; se cargan al resultado del ejercicio en el que se produce el hecho que origina la reparación.

Los gastos de mantenimiento, por su parte, son erogaciones que se realizan con el objeto de permitir el normal funcionamiento de los bienes de uso. Constituyen resultados ordinarios del ejercicio en el que se presta el servicio de mantenimiento. En el caso de bienes de uso aplicados a la producción, el gasto de mantenimiento deberá formar parte del costo de los bienes producidos, en la proporción que corresponda.

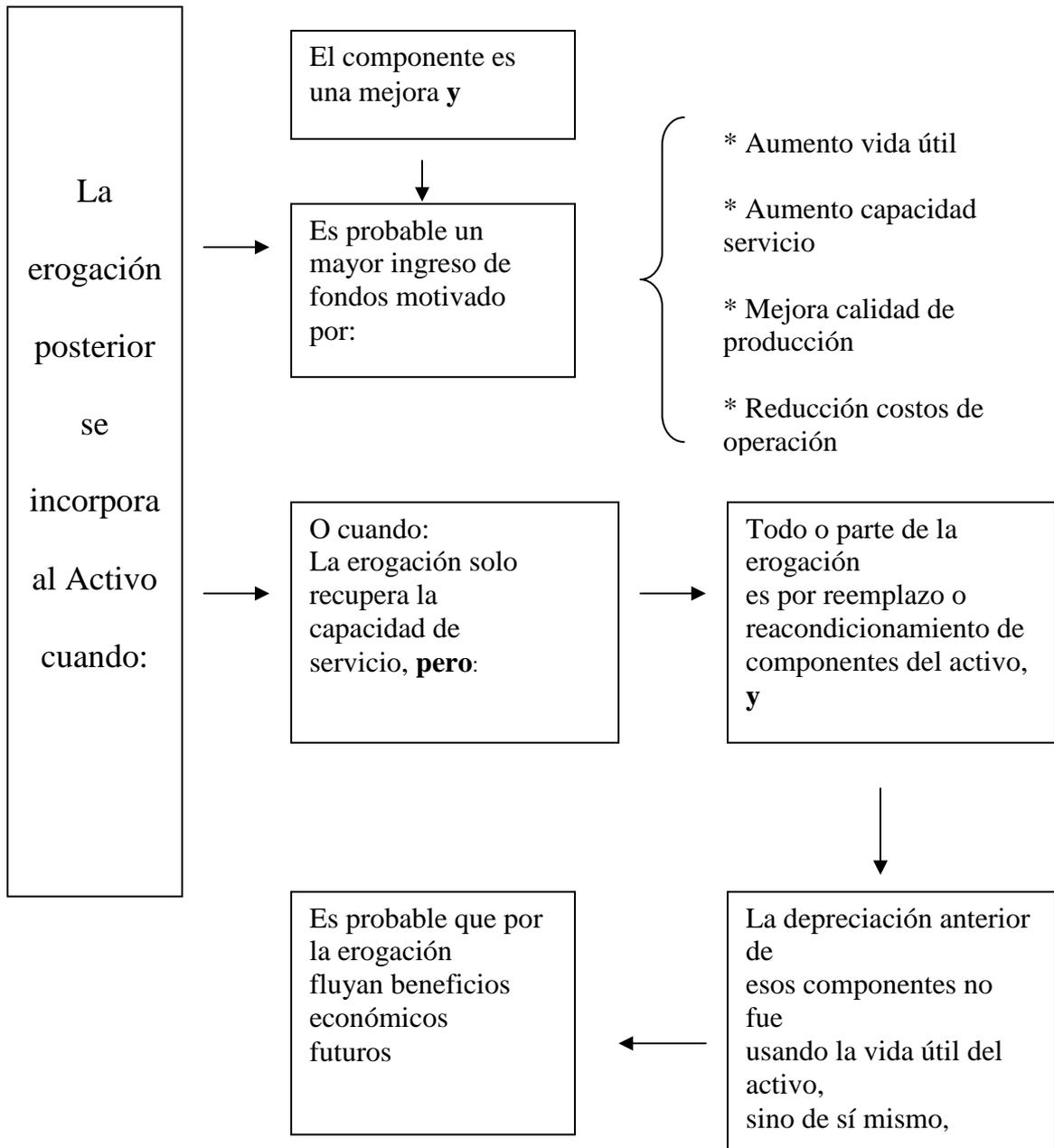
En algunas empresas, las principales tareas de mantenimiento se efectúan en una parada de planta efectuada en determinada época del año. De manera similar, algunos bienes (como los aviones) son retirados periódicamente de servicio para someterlos a revisiones periódicas programadas. En estos casos es razonable:

- ir reconociendo un pasivo a lo largo del período comprendido entre sucesivas paradas, pues se considera de esta manera que durante ese lapso se produce una pérdida operativa del bien cuyo servicio quedará suspendido durante la parada de mantenimiento.
- cancelar el pasivo cuando se efectúan tareas de mantenimiento.

Como uno de los propósitos del mantenimiento es el recupero de la capacidad operativa perdida hasta el momento, no es adecuado

- diferir sus costos y absorberlos en el lapso que va hasta la siguiente parada; o
- absorber los costos de mantenimiento erogados en un ejercicio económico a lo largo del mismo

Exponemos el siguiente esquema a modo de ejemplo:



CAPITULO II

EVOLUCIÓN DE LOS CRITERIOS DE MEDICIÓN POSTERIOR A LA INCORPORACIÓN DE LOS BIENES DE USO

En el capítulo anterior se presentaron los criterios de medición tomados por la normas y se definió el criterio a ser aplicado al momento de la incorporación. En el presente se estudiará en primer lugar la evolución que han tenido los mismos con posterioridad a su incorporación con respecto a los bienes estudiados y finalmente se desarrollará el criterio en vigencia.

1. EVOLUCIÓN

La medición de los Bienes de Uso, debido a las distintas realidades económicas, ha sufrido grandes cambios a lo largo del tiempo; en el año 1992 teniendo en cuenta el informe n° 13 de la Comisión Especial, se sancionó la Resolución Técnica 10 de la FACPCE y con ella nace un modelo de valores corrientes con revalúo técnico e imputación del mayor valor proveniente de las variaciones de los valores específicos de bienes de uso con respecto a la evolución del índice de precios al por mayor, a una reserva especial del patrimonio neto, que se desafectará en proporción al consumo de los bienes revaluados que le dieron origen.

Luego en el año 2000, basado en las disposiciones de los proyectos 5 y 6 de resolución técnica sobre “normas contables profesionales” elevado por el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT) de la FACPCE aparecen las Resoluciones Técnicas 16, 17, 18 y 19.

La Resolución Técnica 17, en reemplazo de las resoluciones técnicas 10, 12 y 13 y las resoluciones 110/92, 140/96 y 183/99 de esta Federación, estableció una norma de excepción a efectos de darle tratamiento a las mediciones contables de Bienes de Uso y asimilables ocasionados por revalúos determinados y contabilizados de acuerdo a la mencionada RT 10. La medición contable de dichos bienes se efectuará al costo original menos la depreciación acumulada.

El 25 de noviembre de 2011, la Junta de Gobierno de la FACPCE, en Mendoza, aprobó la Resolución Técnica 31 “Modificación de las Resoluciones Técnicas 9,11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos”, que introduce, o mejor dicho, repone el modelo de revaluación de activos en la normativa contable argentina (anteriormente conocido como revalúo técnico) como criterio alternativo y optativo para la medición de bienes de uso (excluyendo los activos biológicos).

A continuación nos detendremos en cada una de las etapas de la evolución.

2. RESOLUCIÓN TÉCNICA DE LA FACPCE N° 10: BIENES DE USO E INVERSIONES EN BIENES DE NATURALEZA SIMILAR A LA DE AQUELLOS

Podrá optarse por uno de los siguientes criterios:

1.1 Costo original reexpresado en moneda constante

1.2 Valores corrientes

1.2.1 Costo de reposición

1.2.2 Costo original reexpresado por un índice específico

1.2.3 Valuaciones técnicas

1.3 Amortizaciones

El último criterio puede traer dificultades prácticas y por ello, de no estar disponibles tales valores puede optarse por el indicado como 1.2:

1.1. Costo original reexpresado en moneda constante

El costo original acumulado, se reexpresará de acuerdo con el índice de precios al por mayor (Nivel general).

Deberá tenerse en cuenta la posibilidad de que se haya producido un cambio que provoque que el valor resultante de aplicar este procedimiento supere el valor recuperable. Esta situación se refiere a los casos de significativos desfases, por períodos determinados, entre la variación general de precios y la particular o específica de los bienes de que se trate.

1.2 Valores corrientes

1.2.1. Costo de reposición

Este método se utiliza para el caso en que se encuentre disponible el costo de reposición directo. Deberá tratarse de bienes con un mercado efectivo, por ejemplo, flotas de vehículos de transporte, automóviles para la venta, terrenos, etc. Cuando sólo existan en el mercado bienes nuevos de idénticas características al bien a valorar, se considerará el costo de reposición del bien nuevo menos la depreciación correspondiente.

1.2.2. Costo original reexpresado por un índice específico

El costo original acumulado, se reexpresará de acuerdo con la evolución de uno o más índices específicos de precios del tipo de bienes de que se trate. Para que resulten válidos, estos índices específicos deberán ser seleccionados entre los publicados por el INDEC (Instituto Nacional de Estadísticas y Censos), o calculados sobre la base de ellos mediante un proceso que sea susceptible de verificación por parte de terceros. Será necesario además que el índice utilizado sea el más apropiado para reconocer la evolución de precios de bienes pertenecientes a un tipo igual o similar al de los bienes en consideración.

1.2.3. Valuaciones técnicas

Las valuaciones técnicas deberán ser preparadas por profesionales independientes o equipos interdisciplinarios de profesionales independientes, en ambos casos con la correspondiente habilitación profesional y de reconocida idoneidad en este tipo de avalúos. En todos los casos se requerirá la participación -con dictamen apropiado- de un contador público.

Se basarán, como punto de partida, en el valor de reemplazo de la capacidad de servicio de los bienes, entendiendo como tal el monto necesario para adquirir o producir bienes que, a los fines de la actividad del ente, tengan una significación económica equivalente y resulten reemplazos lógicos de los existentes. Si la tasación incluye un procedimiento de reexpresión por índices, los que se utilicen deberán ser índices específicos.

Se podrá tomar la última valuación técnica como base para su reexpresión posterior en base a índices específicos para el tipo de bienes de que se trate. Este procedimiento sólo podrá ser aplicado en tanto no se hayan producido cambios que generen dudas sobre la validez de los resultados de aplicarlo.

En el caso en que no existan índices específicos publicados por el INDEC que resulten aplicables, podrá utilizarse el índice de precios al por mayor -nivel general, debiendo tenerse las mismas precauciones respecto de la validez de los resultados obtenidos.

La diferencia de valuación contable surgida de una valuación técnica se imputará así:

- la porción originada en correcciones de errores en el cómputo de amortizaciones acumuladas al inicio del ejercicio: como ajuste a los resultados acumulados a esa fecha;
- la porción originada en las variaciones de valores (respecto del nivel general del índice de precios al por mayor nivel general) hasta el inicio del ejercicio: como ajuste a los resultados acumulados a esa fecha;
- la porción originada en las variaciones de valores (respecto del nivel general del índice de precios al por mayor nivel general) ocurridas durante el ejercicio: como resultado por tenencia del período.

En nota a los estados contables se describirán apropiadamente estos efectos.

La alternativa más recomendable para la FACPCE es la de costo de reposición descripto en 1.2.1.

1.3. Amortizaciones

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

Para el cómputo de amortizaciones debe considerarse fundamentalmente la capacidad de servicio del bien, enmarcando su existencia en el tipo de explotación que corresponda, en base a los siguientes elementos de juicio:

1. el valor de recuperación que presumiblemente tendrá el bien cuando sea desafectado del servicio;
2. la capacidad de servicio esperada durante la vida útil estimada asignada al bien, para ello se requiere considerar:
 - la política de mantenimiento seguida por el ente;
 - las situaciones que podrían provocar la obsolescencia del bien (por ejemplo, cambios tecnológicos o en el mercado de los bienes producidos por el ente mediante su empleo, etcétera);
 - la capacidad de servicio ya utilizada por el uso del bien en condiciones normales, lo que genera su desgaste o agotamiento;
 - los deterioros que pudiera haber sufrido el bien por averías u otras razones;
 - la posibilidad de que algunas partes importantes integrantes de un bien posean un desgaste o agotamiento claramente diferenciables del resto de los componentes.

La depreciación deberá comenzar al momento de manifestarse cualesquiera de los factores de pérdida del valor de los bienes, es decir, puede comenzar la amortización al momento de la puesta en marcha, o desde la compra, producción de los bienes, aún cuando ellos no hubieran sido puestos en marcha.

En caso de haberse contabilizado un revalúo técnico, las amortizaciones posteriores a esa fecha se computarán sobre la base de los importes surgidos de él.

En caso de modificaciones de los elementos de juicio considerados para su determinación, deberán adecuarse en consecuencia las amortizaciones posteriores a la fecha de exteriorización de tales elementos.

En todos los casos en que se produzca alguna de las circunstancias siguientes:

1. el cambio de base de valuación o de reexpresión;
2. extensión o reducción de vidas útiles asignadas;
3. los cambios de métodos o criterios de amortización; deberán identificarse y exponerse sus efectos.

Con relación a las extensiones o reducciones de vida útiles asignadas así como en los casos de cambios en los métodos o criterios de amortización deberá considerarse:

1. redefinir, cuando resulte apropiado, el valor estimado de recuperación final del bien en cuestión, al ser desafectado;
2. coherencia entre los efectos para el pasado y para el futuro de los cambios o reestimaciones efectuados;
3. contar con suficientes elementos de juicio para formular un estudio que respalde las determinaciones de vida útil.

Al igual que para el resto de los activos debe analizarse su valor recuperable.

Sobre el mismo punto, el ente de contralor en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la Inspección General de Justicia (IGJ), en su Resolución 6/80 (hoy reemplazada por la Resolución 07/2005) establecía en su artículo 80, que el saldo del revalúo contable únicamente podría destinarse a un fondo especial, que se contabilizaría, una vez aprobado por la Inspección General de Justicia, en el Capítulo "Patrimonio Neto" del balance general, con denominación adecuada y la siguiente leyenda: "Aprobado por Resolución I.G.J. N°..... de fecha.../.../...". Este fondo se utilizaría para cubrir las mayores amortizaciones aplicables al aumento del valor de los bienes revaluados. Además, con carácter general, podría disminuirse el saldo de revalúo por los importes correspondientes a bienes revaluados vendidos o dados de baja por otras causas. Cabe destacar, que las Sociedades inscriptas en la IGJ adoptaron el descrito como método para la contabilización de las valuaciones técnicas practicadas sobre sus bienes de uso, incorporando en sus patrimonios netos una cuenta especial a la que denominaron "Reserva Revalúo Técnico".

3. RESOLUCIÓN TÉCNICA DE LA FACPCE N° 17: BIENES DE USO E INVERSIONES EN BIENES DE NATURALEZA SIMILAR

La RT 10 fue reemplazada por la RT 17. Dicha normativa establece la aplicación del criterio de costo histórico para la medición contable de los bienes de uso, es decir el costo original menos su depreciación acumulada (excepto para los activos biológicos que tienen un tratamiento particular regulado por la RT 22), en consonancia con lo dispuesto por la RT 16 que no define un único criterio de medición para todos los activos sino que dispone la aplicación de alguno de los mencionados por ella en función de su destino más probable. El criterio adoptado es similar al de las normas contables estadounidenses (USGAAP) que establecen la valuación al costo de los Bienes de Uso y no admiten el empleo de valores corrientes.

Las erogaciones posteriores al reconocimiento inicial de un activo se incorporarán como un componente de éste cuando:

1. el desembolso constituya una mejora y sea probable que el activo genere ingresos netos de fondos en exceso de los originalmente previstos, ya sea 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 la producción; o
 - una reducción en los costos de operación; o cuando:
2. las erogaciones se originen en tareas de mantenimiento o reacondicionamiento mayores que solo permitan recuperar la capacidad de servicio del activo para lograr su uso continuo, pero:
 - una medición confiable indique que 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 haya sido calculada en función de la vida útil del activo del cual ellos forman parte, sino de 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 la erogación fluyan hacia el ente beneficios económicos futuros.

Las restantes erogaciones posteriores a la incorporación del bien se considerarán reparaciones imputables al período en que éstas se lleven a cabo.

Para el cómputo de las depreciaciones se considerará, para cada bien:

1. su medición contable;
2. su naturaleza;
3. su fecha de puesta en marcha, que es el momento a partir del cual deben computarse depreciaciones;
4. si existen evidencias de pérdida de valor anteriores a la puesta en marcha, caso en el cual debe reconocérselas;
5. su capacidad de servicio, a 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 debida, por ejemplo, a cambios tecnológicos o en el mercado de los bienes producidos mediante su empleo;
6. la posibilidad de que algunas partes importantes integrantes del bien sufran un desgaste o agotamiento distinto al del resto de sus componentes;
7. el valor neto de realización que se espera tendrá el bien cuando se agote su capacidad de servicio,
8. la capacidad de servicio del bien ya utilizada debido al desgaste o agotamiento normal;
9. los deterioros que pudiere haber sufrido el bien por averías u otras razones.

Tras el reconocimiento de una pérdida de valor o de una reversión de la pérdida de valor, 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.

En cuanto a los efectos residuales de los aumentos de mediciones contables de bienes de uso y asimilables ocasionados por revalúos determinados y contabilizados de acuerdo con las normas de la derogada Resolución Técnica N° 10 (Normas contables profesionales), la Resolución Técnica N° 17 establece en su sección 8.2.2.

- no se excluirán de las mediciones contables de dichos bienes;
- no darán lugar al reconocimiento de saldos de impuestos diferidos.

Los saldos de revalúos serán reducidos a medida que los bienes cuyos revalúos le dieron origen se consuman, vendan, retiren de servicio o desvaloricen. En general, la desafectación se efectuará por la diferencia entre:

- los importes contabilizados en concepto de depreciación, valor residual de los bienes vendidos, valor residual de los bienes retirados de servicio o desvalorización; y
- los importes que se habrían contabilizado por los mismos conceptos si los bienes no hubiesen sido revaluados”

Asimismo, la norma hace referencia a que si el saldo de revalúo hubiere sido parcialmente capitalizado, la desafectación se hará considerando la proporción no capitalizada del saldo de revalúo original.

Cabe destacar, que las normas de la Inspección General de Justicia también han sufrido cambios con respecto al tratamiento de los revalúos técnicos, tal es así que la Resolución 7/2005 establece en su artículo 275 que las sociedades por acciones (todas) y las de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por el artículo 299, inciso 2º, de la Ley N° 19.550 (\$ 10.000.000 – pesos diez millones), no podrán contabilizar en su patrimonio neto revalúos técnicos de bienes de uso o de naturaleza similar. Podrán, sin embargo, realizar los mismos a fin de exponer el valor revaluado de los bienes como información complementaria a incluir en notas a los estados contables, debiendo cumplirse los siguientes requisitos:

- Aprobación del revalúo por los órganos de administración y gobierno de la sociedad, incluyendo el asunto como punto expreso del orden del día
- Presentación a la Inspección General de Justicia de cierta información y documentación referente a la Sociedad, al revalúo técnico practicado y a los efectos contables del mismo.”.

Del mismo modo que la Resolución Técnica N° 17, la Resolución 7/2005 establece que la reserva técnico contable constituida por revalúos técnicos aprobados por la Inspección General de Justicia con anterioridad a la fecha de dictado de esa Norma, se debitará hasta agotarse, por el consumo de los bienes revaluados técnicamente que le dieron origen, en la parte de sus valores originados en tal revalúo y entendiendo por consumo la amortización del ejercicio o período, la baja o venta de los bienes y su desvalorización. La norma establece algo particular en cuanto al débito, mencionando que el mismo se efectuará con crédito al resultado del ejercicio y se expondrá bajo la denominación “Desafectación Reserva Revalúo Técnico” en la parte pertinente del estado de resultados. La reserva mencionada podrá utilizarse para cubrir pérdidas finales de ejercicio y se considerará a los efectos de los artículos 94, inciso 5 y 206 de la Ley N° 19.550 (Disolución por pérdida del capital social).

Las comparaciones con el valor recuperable deberán hacerse:

1. Al nivel de cada bien o, si esta no fuera posible,
2. Al nivel de cada unidad generadora de efectivo.

La imposibilidad de realizar las comparaciones del inciso a), debe basarse en fundamentos objetivos.

Se consideran "unidades generadoras de efectivo" a los grupos identificables más pequeños de bienes de uso e intangibles cuyo uso continuo genera entradas de fondos mayormente independientes de las producidas por el uso de otros activos o grupos de activos.

En principio, se definirán unidades generadoras de efectivo que no incluyan a los activos generales y a la llave de negocio (si estuviere contabilizada). Se consideran "activos generales" a los que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros en todas las unidades generadoras de efectivo existentes y son distintos del valor llave (por ejemplo: los edificios de la administración general o del centro de cómputos).

Luego, y por separado, se intentará la asignación de los activos generales y la llave de negocio a las unidades generadoras de efectivo definidas o a grupos de ellas.

Si la asignación recién referida es posible, la comparación entre las mediciones contables previas y los valores recuperables se hará para cada unidad generadora de efectivo, incluyendo en la medición contable de ésta a la porción asignada de los activos generales y de la llave.

Si dicha asignación no fuere posible, se harán dos comparaciones:

1. la primera, para cada unidad generadora de efectivo, sin incluir en la medición contable de ésta ninguna porción asignada de los activos generales y de la llave;
2. la segunda, al nivel de la unidad generadora de efectivo más pequeña a la cual puedan asignarse la llave de negocio y los activos generales sobre una base razonable y consistente.

Cuando exista un mercado activo para el producto de la utilización de uno o más bienes, se considerará que éstos integran una unidad generadora de efectivo, incluso cuando dicho producto no sea vendido sino empleado internamente (aunque sea parcialmente).

Las unidades generadoras de efectivo que se definan serán utilizadas consistentemente, salvo cuando pueda justificarse un cambio de agrupamientos.

Las proyecciones de futuros flujos de fondos que se hagan para la determinación de valores recuperables deben:

1. expresarse en moneda de la fecha de los estados contables, por lo cual se requiere que la tasa de descuento a utilizar excluya los efectos de los cambios futuros en el poder adquisitivo de la moneda
2. cubrir un período que abarque la vida útil restante de los activos principales de cada unidad generadora de efectivo;
3. basarse en premisas que representen la mejor estimación que la administración del ente pueda hacer de las condiciones económicas que existirán durante la vida útil de los activos
4. dar mayor peso a las evidencias externas;
5. basarse en los presupuestos financieros más recientes que hayan sido aprobados por la administración del ente, que cubran como máximo un período de cinco años
6. para los períodos no cubiertos por dichos presupuestos, deberá basarse en extrapolaciones de las proyecciones contenidas en ellos, usando una tasa de crecimiento constante o declinante (incluso nula o menor a cero), a menos que pueda justificarse el empleo de una tasa creciente;
7. no utilizar tasas de crecimiento que superen a la tasa promedio de crecimiento en el largo plazo para los productos, industrias o países en que el ente opera o para el mercado en el cual se emplean los activos, salvo que el uso de una tasa mayor pueda justificarse debidamente
8. considerar las condiciones actuales de los activo.

En la estimación de los importes y momentos de los flujos de fondos que generarán las cuentas por cobrar deberán considerarse las incobrabilidades y moras que se consideren probables. A este fin, se tendrán en cuenta, como mínimo, los siguientes elementos de juicio:

1. dificultades financieras significativas del emisor;
2. alta probabilidad de que el deudor entre en quiebra o solicite una reestructuración de su deuda;
3. existencia de concesiones otorgadas al deudor debido a sus dificultades financieras (que no se habrían otorgado en condiciones normales);
4. desaparición de un mercado activo para el activo en cuestión;

5. incumplimientos ya ocurridos de las cláusulas contractuales, como la falta de pago de intereses o del capital o su pago con retraso;
6. un padrón histórico de comportamiento que haga presumir la imposibilidad de cobrar el importe completo.

Si las cuentas a cobrar contasen con garantías cuya probabilidad de ejecución sea alta, el flujo de fondos a computar será el que pueda provenir de tal ejecución, para cuya estimación se considerará el valor corriente de la garantía.

Las pérdidas resultantes de las comparaciones entre mediciones contables y valores recuperables correspondientes a bienes individuales reducirán las primeras.

Las pérdidas resultantes de las comparaciones entre mediciones contables y valores recuperables de unidades generadoras de efectivo, se imputarán en el siguiente orden:

1. a la llave de negocio asignada a ellos;
2. a los otros activos intangibles asignados a ellos, y si quedare un remanente;
3. se lo prorrata entre los restantes bienes incluidos en la medición contable que se compara, en proporción a sus mediciones (anteriores al cómputo de la desvalorización).

Las pérdidas por desvalorización reconocidas en períodos anteriores sólo deben reversarse cuando, con posterioridad a la fecha de su determinación, se produzca un cambio en las estimaciones efectuadas para determinar los valores recuperables. En tal caso, la medición contable del activo o activos relacionados debe elevarse al menor importe entre:

1. la medición contable que el activo o grupo de activos habría tenido si nunca se hubiese reconocido una pérdida por desvalorización; y
2. su valor recuperable

Las reversiones de pérdidas por desvalorización se imputarán al resultado del período, excepto en la medida en que reversen desvalorizaciones de bienes revaluados en cuyo caso:

1. el incremento de la medición contable del activo hasta el importe que habría tenido si nunca hubiese sido revaluado, se reconocerá como una ganancia
2. el resto aumentará el saldo de revalúo

Las reversiones de pérdidas resultantes de las comparaciones entre mediciones contables y valores recuperables correspondientes a bienes individuales se agregarán a las mediciones contables de los activos en el siguiente orden:

1. primero, a los activos integrantes de la unidad que sean distintos a la llave de negocio, en proporción a sus mediciones contables (anteriores al cómputo de la desvalorización), con la siguiente limitación: ningún activo debe quedar por encima del menor importe entre:
 - su valor recuperable (si fuere determinable); y
 - la medición contable que el activo habría tenido si nunca se hubiese reconocido la desvalorización previa

2. si la asignación anterior fuera incompleta debido a la aplicación de los topes indicados, se efectuará un nuevo prorrateo entre los bienes individuales de la unidad que no haya alcanzado dichos límites
3. el remanente no asignado será agregado al valor llave que estuviere asignado a la unidad, siempre que se cumplan las condiciones expuestas en el párrafo siguiente

La desvalorización contabilizada para la llave de negocio sólo será reversada cuando:

- haya sido causada por un hecho externo específico de carácter excepcional cuya recurrencia no se espera; y
- haya sido reversada por otros hechos externos

El hecho de que la pérdida de valor reconocida para un activo haya desaparecido total o parcialmente puede indicar que la vida útil restante, que el método de amortización o que el valor residual necesita ser revisados, aunque el indicio no lleve a la reversión de la pérdida de valor del activo.

4. RESOLUCIÓN TÉCNICA DE LA FACPCE N° 31: MODELO DE REVALUACIÓN

El modelo de revaluación para bienes de uso, excepto activos biológicos, presenta un cambio importante en la valuación de la información financiera, dado que abre un nuevo abanico de opciones para valorar parte importante de los activos fijos, tomando como base el valor razonable de los bienes al momento de la medición. Norma que será analizada en particular en el capítulo III, por tratarse del tema propuesto en la investigación.

CAPITULO III

TRATAMIENTO DE LA RESOLUCION TECNICA N° 31 DE LA

FACPCE.

La RT 31 introduce en la RT 17, un método opcional para la medición posterior a su reconocimiento inicial, de los bienes de uso y las inversiones en bienes de similar naturaleza, excepto activos biológicos. Y como consecuencia del nuevo criterio de medición modifica, la RT 16 a los efectos de incorporar la opción de revalúo en los criterios de medición de los activos; la RT 9 “Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios”, y la RT 11 “Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro”, en cuanto a las normas de exposición específicas relacionados a la aplicación del modelo, tanto la información a presentar de los bienes de uso revaluados, como las modificaciones que genera por las contrapartidas de la revaluación en el patrimonio neto.

1. Concepto y determinación del valor revaluado:

La RT 17 modificada por la RT 31 admite la opción de la revaluación sólo para los bienes de uso y las inversiones en bienes de similar naturaleza (excepto activos biológicos) realizada con posterioridad a su reconocimiento inicial como tales (a valor del costo de adquisición), consiste en reemplazar el valor contable del activo a ese momento por su valor revaluado, siendo este último el valor razonable al momento de la revaluación.

El valor razonable está dado por el importe al cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de contado, realizada en condiciones de independencia mutua.

El modelo de revaluación no podrá ser aplicado cuando no existiere certeza sobre la contribución de dichos bienes a los futuros flujos de efectivo de la empresa, así mismo en los casos en los que resulte factible su aplicación conforme lo dispuesto anteriormente, solo se podrán contabilizar las revaluaciones en tanto y en cuanto cuenten con la debida aprobación del Órgano de Administración, estén debidamente documentadas, y se encuentre plasmada la técnica de valuación utilizada en las políticas contables del ente.

En el caso de optarse por la aplicación de dicho modelo, el mismo deberá aplicarse a todos los elementos que pertenecen a la misma clase de activos dentro cada rubro, esto se refiere al conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de la entidad, (terrenos; edificios; maquinarias; rodados; etc.), esto a los efectos de evitar revaluaciones selectivas que afecten la toma de decisiones, y para evitar la inclusión en los Estados Contables de partidas que contendrían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas.

Recordemos que el criterio de valuación contemplado por la RT 17 se centraba en función al destino probable de los mismos, la medición contable de los Bienes de uso y bienes destinados a alquiler (excepto activos biológicos), se efectuaba exclusivamente al costo original menos la depreciación acumulada y para el caso de los bienes de uso destinados a su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio) su medición contable era la determinada por su valor neto de realización; a estos criterios de medición hoy se suma la opción del valor razonable.

Con la modificación introducida por la RT 31, la RT 17 segunda parte apartado 5.11 quedo con el siguiente esquema:

- 5.11. Bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar
 - 5.11.1. Bienes de uso excepto activos biológicos
 - 5.11.1.1 Medición contable posterior a su reconocimiento inicial
 - 5.11.1.1.1. Modelo de costo
 - 5.11.1.1.2. Modelo de revaluación
 - 5.11.1.1.2.1. Criterio General
 - 5.11.1.1.2.2. Bases para el cálculo de los valores revaluados
 - 5.11.1.1.2.3. Frecuencia de las revaluaciones
 - 5.11.1.1.2.4. Tratamiento de la depreciación acumulada
 - 5.11.1.1.2.5. Tratamiento uniforme de clases de bienes de uso
 - 5.11.1.1.2.6. Contabilización de la revaluación
 - 5.11.1.1.2.7. Tratamiento del saldo por revaluación
 - 5.11.1.1.2.8. Efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias

5.11.1.1.2.9. Requisitos para la contabilización de revaluaciones

5.11.1.2. Depreciaciones

5.11.2. Propiedades de inversión y activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)

5.11.2.1. Propiedades de inversión

5.11.2.2. Activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio).

La determinación de los importes revaluados debe hacerse en función de las siguientes bases

Bienes para los que:	Valor razonable dado por:
Existe un mercado activo en su condición actual (inciso a)	Valor de venta al contado
<p><u>Ejemplo:</u> Para revaluar rodados que poseen mercado como usados, el valor razonable estará dado por la concesionaria de venta de vehículos usados.</p> <p>El valor razonable de un implemento agrícola estará dado por la cotización que presente el comercio dedicado a la compra venta de implementos agrícolas usados.</p> <p>Para un inmueble debemos contar con el informe de una inmobiliaria.</p>	
No existe un mercado activo en su condición actual, pero existe dicho mercado activo para bienes nuevos (sin uso) equivalentes en capacidad de servicio (inciso b)	Se determinaran en base al valor de mercado por la venta de contado en dicho mercado de los bienes nuevos equivalentes en capacidad de servicio, neto de las depreciaciones acumuladas que corresponda calcular para convertir el valor de los bienes nuevos a un valor equivalente al de los bienes usados motivo de la reevaluación
<p><u>Ejemplo:</u> Cuando no se cuente con un mercado de usados, se acudirá a las cotizaciones de bienes nuevos con capacidades de servicio semejantes al bien a revaluar y se les comportará la depreciación correspondiente (depreciación acumulada desde la fecha de incorporación del bien hasta la fecha de realización de la revaluación)</p>	

<p>No existe un mercado activo en las formas previstas en los apartados anteriores. Se trata de bienes de características particulares o que normalmente podrían ser vendidos como parte de una unidad de negocios en funcionamiento y no en forma individual (inciso c)</p>	<p>Se determina en base al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación que, con base en importes futuros, arriban a valores del presente o descontados (inciso c i.) o</p>
	<p><u>Ejemplo:</u> El valor razonable estará dado por el valor actual de los flujos de fondos futuros que pudiera generar el bien, por ejemplo una línea determinada de producción en una industria.</p>
	<p>Se determina a partir de un costo de reposición, pero computando las depreciaciones que correspondan según la vida útil ya consumida de los bienes (inciso c ii.)</p>
	<p><u>Ejemplo:</u> Ante una maquinaria especialmente construida para una determinada empresa, el valor razonable estará dado por la cotización de producción de una maquinaria nueva, con las características técnicas del equipo a revaluar, afectado por la depreciación</p>

Las revaluaciones se harán con una regularidad que permita asegurar que el importe contable no difiera significativamente del valor razonable a la fecha de cierre del ejercicio. La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de bienes revaluados. En consecuencia, cuando los bienes de uso sufran variaciones significativas y frecuentes en su valor razonable serán necesarias revaluaciones anuales, es decir cada vez que se presenten Estados Contables, caso contrario pueden ser suficientes revaluaciones practicadas entre 3 y 5 años.

2. Registro contable del revalúo

2.1. Tratamiento de los bienes revaluados y sus depreciaciones

Se pone a consideración el siguiente ejemplo, donde el valor contable de una maquinaria está dado por \$4500 las depreciaciones acumuladas del bien a la fecha de la revaluación son de \$900 y el valor de revalúo está dado por un valor razonable del bien nuevo (sin uso) de \$7500

Maquinaria	Valor origen	Dep. acumulada	Neto
Valor Contable	4500	900	3600
Valor Razonable	7500	1500	6000
Ajuste	3000	600	2400

La depreciación acumulada puede ser tratada de dos maneras:

OPCIÓN 1

Recalcularse proporcionalmente a la revaluación que se practique sobre el importe contable de origen del bien, de manera que el importe residual contable de dicho bien después de la revaluación, sea igual a su importe revaluado.

El asiento contable sería el siguiente:

Maquinarias	1	3000	
A Depreciación acumulada Maquinarias			600
A Saldo por Revalúo Maquinarias			2400

OPCIÓN 2

Eliminarse contra el valor de origen del activo, de manera que lo que se revalúa sea el importe contable neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

El asiento contable sería el siguiente:

<hr/>		
1		
Depreciación acumulada Maquinarias	600	
A Maquinarias		600
<hr/>		
2		
Maquinarias	2400	
A Saldo por Revalúo Maquinaria		2400

2.2. Tratamiento contable de la contrapartida de la revaluación

- Si el valor revaluado del bien es mayor a su valor contable: se acreditará directamente a una cuenta que se denominará Saldo por revaluación (integrante del Patrimonio Neto). Ello salvo que en el pasado se hubiera contabilizado una desvalorización para tales bienes, en cuyo caso, deberá primero recuperarse la misma con crédito a resultado del ejercicio y luego se imputará la diferencia remanente al referido Saldo de revalúo.
- Si el valor revaluado del bien es menor a su valor contable: se imputara la diferencia a Resultados del ejercicio, siempre y cuando no existiera un Saldo por revaluación remanente, en cuyo caso correspondería imputarla al mismo hasta su extinción y después recién a resultados.

El saldo por revaluación de un elemento de bienes revaluados, incluido en el patrimonio neto, podrá ser transferido a resultados no asignados, cuando:

- Se produzca la baja de ese elemento. Esto podría implicar la transferencia total del saldo por revaluación recién cuando el activo sea retirado, o cuando la entidad disponga de él por venta u otra razón
- Una parte del saldo por revaluación podrá transferirse a resultados no asignados, a medida que el activo sea consumido por la entidad. El importe a transferir del Saldo por Revaluación será igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la depreciación que se hubiere computado sobre la base de su costo original.

Continuando con nuestro ejemplo, al cierre del ejercicio posterior al año del revalúo, tendríamos la siguiente situación:

Depreciación sobre el valor revaluado	1500
Depreciación sobre el costo original	900
Valor a desafectar del Saldo por revalúo	600

El asiento contable sería el siguiente:

————— 1 —————		
Depreciación Maquinarias		900
Saldo por Revalúo Maquinarias		600
A Depreciación acum. Maquinarias		1500

Las transferencias desde el Saldo por revaluación a los resultados no asignados en ningún caso pasarán por el resultado de ejercicio. Un cambio entre las alternativas de mantener el Saldo por revaluación o transferirlo a resultados no asignados ya sea por retiro, disposición o consumo, constituye un cambio de política contable, y por lo tanto, deberá aplicarse el tratamiento dispuesto para Modificaciones de resultados de ejercicios anteriores. El saldo por revaluación no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal. Es decir, aun cuando la totalidad o una parte del saldo por revaluación se relacione con activos que se consumieron o fueron dados de baja, la posibilidad de su distribución o capitalización sólo podrá darse a partir del momento en que la entidad decida su desafectación mediante su transferencia a resultados no asignados

CAPITULO IV

NORMAS CONTABLES INTERNACIONALES

La adopción de las Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF) representa, para determinados rubros, cambios en los criterios aplicados para su valuación. Dentro de estos cambios, además, de los bienes de cambio uno de los rubros afectados es el de bienes de uso, en lo que al modelo de revaluación de los mismos se refiere.

Mediante la emisión de la Resolución Técnica Número 26, la Federación Argentina de Consejos Profesionales (FACPCE) ha establecido que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se aplicarán obligatoriamente para las compañías incluidas en el régimen de oferta pública establecido por la Comisión Nacional de Valores (CNV), con excepción de las empresas autorizadas por la CNV a mantener los criterios contables de otro organismo regulador tales como las Entidades Financieras, las compañías de seguros, las cooperativas y las asociaciones civiles. La aplicación deberá realizarse en forma integral y sin modificaciones de acuerdo con el texto oficial en español emitido por el IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ente emisor de las NIIF).

La norma también excluye de la obligación a los siguientes sujetos incluidos en el régimen de oferta pública de la CNV:

- a) las empresas del panel de PYMES que no están registradas en el régimen de oferta pública por su capital ni por sus obligaciones negociables, sino que operan en otras formas de financiación;
- b) todas las otras entidades que están bajo control de la CNV, como por ejemplo las sociedades gerentes y depositarias de fondos comunes de inversión, los fondos comunes de inversión, los fideicomisos financieros autorizados a la oferta pública o los mercados de futuros y opciones.

La resolución técnica también permite -como fuera ya expresado- que las empresas no alcanzadas puedan aplicar las NIIF en forma optativa, pero las sociedades obligadas a implementar las nuevas normas contables internacionales sólo podrán dejar de hacerlo cuando ya no se encuentren incluidas en el régimen de oferta pública de la CNV.

Es de suponer que aunque su difusión masiva llevará un tiempo razonable de adaptación, más tarde o más temprano todas las sociedades comprendidas en la LSC adoptarán la RT 26 o al menos lo

harán las de mayor significación como agentes económicos, quedando las normas contables actuales para su aplicación por parte de entidades con menor trascendencia económica en el mercado, aunque mientras tanto coexistirán dos tipos de normas diferentes.

Cabe destacar, que los "Estándares" Internacionales de Información Financiera, traducidos como "normas", están compuestos por:

- Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), o "IAS" (International Accounting Standards), por su sigla en inglés.
- Las Interpretaciones de las NIC, denominadas SIC (Standards Interpretations Committee), por su sigla en inglés.
- Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), cuya sigla en inglés, es "IFRS" (International Financial Reporting Standards).
- Las Interpretaciones de las NIIF, denominadas IFRIC (Internacional Financial Reporting Interpretation Committee), han sido traducidas al español como CINIIF (Comité de Interpretaciones de las NIIF).

La aplicación obligatoria u optativa, según corresponda, de la Resolución Técnica 26 tiene vigencia para los estados financieros correspondientes a ejercicios anuales que se inicien a partir del 1º de enero de 2011 y para los periodos intermedios correspondientes a los referidos ejercicios que deberán presentarse con su correspondiente información comparativa. No se admite su aplicación anticipada.

Asimismo, la mencionada resolución contempla la adopción opcional de las mencionadas normas por todas las empresas no alcanzadas por, o exceptuadas de, su aplicación obligatoria, siempre a partir de 2011.

1) La valuación de los bienes de uso en las Normas Internacionales de Información Financiera Norma Internacional de Contabilidad 16

La Norma Internacional de Contabilidad que tiene por objeto establecer el tratamiento contable de los bienes de uso, identificados por ésta como Propiedad, Planta y Equipo, es la NIC 16. Esta Norma se aplicará en la contabilización de los elementos de inmovilizado material, salvo cuando otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita un tratamiento contable diferente.

No será de aplicación a:

1. el inmovilizado material clasificado como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas;
2. los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (NIC 41 Agricultura);
3. el reconocimiento y valoración de activos para exploración y evaluación (NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos minerales); o

4. los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

No obstante, esta Norma será de aplicación a los elementos de inmovilizado material utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en (2) y (4).

En cuanto al reconocimiento contable, un elemento de inmovilizado material se reconocerá como activo cuando:

1. sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
2. el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

La norma internacional define a los bienes de uso como activos tangibles destinados a ser utilizados en la producción/suministro de bienes/ servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos; y con un uso previsto para más de un año.

La misma establece que los bienes de uso se incorporarán al activo de las compañías a su costo de adquisición al igual que lo establece la norma argentina (Resolución Técnica N° 17):

“Todo elemento de inmovilizado material, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su costo”

El costo de los elementos de inmovilizado material comprende:

1. su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento comercial o rebaja del precio;
2. cualquier costo directamente relacionado con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección;
3. la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de existencias durante tal periodo.

El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de inmovilizado material finalizará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la dirección. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de inmovilizado material:

1. costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la dirección, no ha comenzado a utilizarse o está operando por debajo de su capacidad plena;
2. pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y

3. costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las explotaciones de la entidad

El coste de un elemento de inmovilizado material será el precio equivalente al contado en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los plazos normales del crédito comercial, la diferencia entre el precio equivalente al contado y el total de los pagos se reconocerá como gastos por intereses a lo largo del periodo de aplazamiento, a menos que se capitalicen dichos intereses de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23

Con posterioridad al momento del reconocimiento, la NIC 16 establece que los bienes de uso podrán ser valuados utilizando algunos de los siguientes modelos:

- **Modelo del Costo:** El activo es cargado al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro de valor.
- **Modelo de Revaluación:** un elemento de bienes de uso cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido

En cuanto al modelo de revaluación, la norma establece que de optarse por este modelo, las revalorizaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de cada balance, entendiéndose por valor razonable al importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Asimismo, si se revalúa un elemento, toda la clase de los activos a que pertenece ese activo se debe revaluar.

Algunos elementos de inmovilizado material experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revalorizaciones anuales. Tales revalorizaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de inmovilizado material con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes revalorizaciones hechas cada tres o cinco años.

Cuando se revalore un elemento de inmovilizado material, la amortización acumulada en la fecha de la revalorización puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

1. Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revalorización sea igual a su importe revalorizado. Este método se utiliza a menudo cuando se revaloriza el activo por medio de la aplicación de un índice a su coste de reposición depreciado.
2. Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revalorizado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios.

La cuantía del ajuste en la amortización acumulada, que surge de la reexpresión o eliminación anterior, forma parte del incremento o disminución del importe en libros del activo, que se contabilizará de la siguiente manera:

1. Cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal aumento se llevará directamente a una cuenta de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.
2. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de reserva de revalorización.

Cabe destacar, que a diferencia del tratamiento otorgado por las resoluciones de la IGJ (6/80) aplicadas en el pasado por las compañías nacionales regidas bajo la misma, la NIC 16 establece que los activos revaluados se podrían depreciar de la misma manera que bajo el modelo de costo, permitiendo que la depreciación sea cargada en el estado de resultados. A su vez, como método alternativo, indica que parte de la reserva podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad; en ese caso, el importe de la reserva transferido sería igual a la diferencia entre la amortización calculada según el valor revalorizado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de reservas de revalorización a las cuentas de reservas por ganancias acumuladas, realizadas, no pasarán por el resultado del ejercicio.

La reserva de revalorización de un bien de uso incluida en el patrimonio neto podrá, según la norma bajo análisis, ser transferida directamente a la cuenta de reservas por ganancias acumuladas, cuando se dé de baja en cuentas al activo. Esto podría implicar la transferencia total de la reserva cuando el activo sea enajenado o se disponga de él por otra vía.

En cuanto a la depreciación la norma hace mención a que se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento de inmovilizado material que tenga un coste significativo con relación al coste total del elemento. La entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido de un elemento del inmovilizado material entre sus partes significativas y amortizará de forma independiente cada una de estas partes. El cargo por amortización de cada ejercicio se reconocerá en el resultado del ejercicio, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo. El importe amortizable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil. El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada ejercicio anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

En lo que respecta a la pérdida por deterioro, la norma internacional lo considera como un gasto en el estado de resultados a menos que se relacione con un activo revaluado por el que los cambios se reconozcan directamente en patrimonio.

2) Cambios de criterio en la valuación de los bienes de uso por adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera y sus implicancias

El concepto de valuación técnica que contenía la Resolución Técnica N° 10, difiere conceptualmente del modelo de revaluación incluido en las NIIF, siendo el primero un valor técnico (valor corriente) que representa el monto necesario para adquirir o producir bienes que, a los fines de la actividad del ente, tengan una significación económica equivalente y resulten reemplazos lógicos de los existentes; mientras que el segundo se trata de un valor razonable, es decir, el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Teniendo en cuenta que la Inspección General de Justicia ha adoptado, en su oportunidad, la Resolución Técnica N° 17 de la FACPCE, por medio de la cual se establece que el criterio de valuación de los bienes de uso es el de costo, las sociedades bajo su control no pueden adoptar las NIIF puesto que no tenemos conocimiento que dicho organismo de control se haya expedido con respecto a la vigencia de la Resolución Técnica 26.

Asimismo, no debe soslayarse el periodo inflacionario por el que atraviesa nuestro país desde hace algunos años, y teniendo en cuenta que no está contemplado, ni para IGJ ni para la FACPCE, el ajuste por inflación (previsto en la Resolución Técnica N° 6 modificada por la Resolución Técnica N° 19), la revaluación de los bienes de uso puede representar un avance en el camino a que los estados financieros representen razonablemente la situación económica y financiera de una sociedad a una fecha determinada.

3) Aspectos impositivos de las Normas de Información Financiera

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) se pronunció acerca de las implicancias fiscales que tendrán las NIIF, a través de la resolución general (AFIP) 3363/2012

En los considerandos comienza a plasmar el enfoque que le ha dado al tema cuando plantea que los “métodos de medición, valuación y exposición de los estados financieros que deben emplearse de acuerdo con las NIIF difieren de aquellos a los que deben ajustarse los sujetos no alcanzados por la citada resolución técnica” (haciendo referencia a las RT 26 y 29 de la FACPCE, que han sido las que en nuestro país han regulado la aplicación de NIIF para todos aquellos contribuyentes incluidos en el régimen de oferta pública de la Ley 17811 o hayan solicitado autorización para estar en dicho régimen).

Argumentando cuestiones exclusivamente vinculadas al control por parte del Organismo, estima necesario que aquellos contribuyentes que resulten sujetos a las NIIF deben aportar nuevos elementos que acompañarán a los estados financieros de publicación confeccionados bajo las aludidas disposiciones.

Con miras a corregir y evitar estas distorsiones, la AFIP decidió uniformar la base de control de sus contribuyentes, y para ello obliga a quienes deban confeccionar sus “balances en forma comercial” en base NIIF a presentar información adicional que permita equiparar a aquellos otros contribuyentes que no apliquen las NIIF (norma IGJ) en la preparación de sus balances.

Sin perjuicio de lo hasta aquí expresado, la AFIP no ha basado su accionar en ningún principio fundamental de la tributación, sino que todo indicaría que lo ha hecho con un enfoque pragmático a efectos de no complejizar su sistema de control de los contribuyentes.

Ahora bien. ¿Que se debe presentar?

Se establece que los sujetos que apliquen NIIF deberán acompañar a los estados financieros (recordemos que legalmente son los confeccionados en base a las RT (FACPCE) 26 y 29) los siguientes elementos:

- Estado de situación patrimonial y estado de resultados, confeccionados de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes para los sujetos no alcanzados por las disposiciones de las citadas resoluciones técnicas (norma IGJ).
- Informe profesional, en el cual se detallarán las diferencias que surjan de la aplicación de los métodos de medición, valuación y/o exposición distintos de aquellos a los que deben ajustarse los sujetos no alcanzados por las normas referidas, describiendo los motivos que originan tales diferencias.

Los mencionados elementos deberán estar suscriptos por el representante legal, por el órgano de fiscalización de la entidad, en su caso, y por el contador público independiente, con firma autenticada por el Consejo Profesional o entidad en la que se encuentre matriculado.

Existe una opción para las pequeñas y medianas empresas que apliquen NIIF y que consiste en entregar los elementos señalados precedentemente, o bien detallar el resultado final del ejercicio y los importes de activo, pasivo y patrimonio neto bajo norma IGJ en una nota a los estados financieros.

Finalmente, se establece que la generación de elementos bajo norma IGJ se requerirá sobre los estados financieros individuales -es decir, no se adjuntará con los estados financieros consolidados- y que su vigencia es plena a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial y la aplicación efectiva será para los ejercicios comerciales que cierran a partir del 30/6/2012, inclusive.

Existe una serie de impactos fiscales, inmediatos e inciertos, originados en cambios en los métodos de valuación y medición del patrimonio y resultados que las NIIF habrían de generar en el cálculo de ciertos impuestos.

Entre ellos:

Impuesto de igualación

El artículo 68 de la ley de sociedades comerciales establece que “Los dividendos no pueden ser aprobados ni distribuidos a los socios sino por ganancias realizadas y líquidas resultantes de un balance confeccionado de acuerdo con la ley y el estatuto aprobado por el órgano social competente...”.

En tal virtud, el estado patrimonial y de resultados confeccionados bajo normas IGJ no resultaría la base para determinar las ganancias líquidas y realizadas objeto de una eventual distribución.

De este modo, sostenemos, que al determinarse el resultado contable de los balances bajo NIIF, está claro que se alterará la comparabilidad requerida para determinar la procedencia del impuesto de igualación.

Recordemos que el llamado impuesto de igualación regulado en el artículo a continuación del 69 de la ley del impuesto a las ganancias determina una tributación adicional al momento de pagar dividendos, en la medida en que las utilidades que se distribuyen no hubieran estado sujetas al impuesto a las ganancias.

Considerando las diferentes bases para la determinación del resultado del balance oficial, y el adicional para fines meramente fiscales, se estaría desvirtuando el mecanismo creado en la ley del impuesto a las ganancias, obligando a compararse utilidades contables medidas bajo un criterio y utilidades impositivas medidas con otro, con el consiguiente impacto tributario.

Moneda funcional

Bajo el entorno normativo NIIF existe la moneda funcional, que es la moneda en la que se deben contabilizar las transacciones. Esa moneda puede no ser la moneda de curso legal en nuestro país. Esta elección podría llevar a un contribuyente a registrar las transacciones diarias y a expresar sus consecuentes balances de saldos en monedas distintas a la del peso argentino.

Esto obligaba a aquellas empresas a contar con una contabilidad bimonetaria para poder cumplir con normas fiscales y poder liquidar los tributos con arreglo a la normativa legal vigente en materia tributaria.

La solución que plantea la resolución general (AFIP) 3363 va en el mismo sentido. No existirá impacto alguno de la cuestión “moneda funcional distinta al peso” (más allá del esfuerzo que implicará para el contribuyente mantener una contabilidad bimonetaria), ya que si algún contribuyente hizo esa elección deberá generar elementos que acompañen sus estados financieros confeccionados bajo NIIF, aislando, totalmente cualquier efecto distorsivo.

Ajuste por inflación

Las NIIF incluyen una serie de pautas cualitativas y cuantitativas para la aplicación de mecanismos de corrección inflacionaria. Si en algún momento futuro esos parámetros obligaran a reportar resultados y patrimonio en moneda ajustada por inflación, claramente esto no tendrá impacto tributario ya que los estados financieros bajo norma IGJ (en la medida en que no se aplique “corrección monetaria para todos”) seguirá siendo ignorado en sus efectos distorsivos sobre la materia imponible.

Temas de valuación

Existiendo una clara referencia en la ley del gravamen, habría que aplicar las disposiciones legales y reglamentarias para cada uno de los rubros sometidos a valuación, eliminando las que se originaban en el estado patrimonial o de resultados confeccionado bajo NIIF.

Nada habrá de cambiar, entonces, para el proceso de liquidación. Simplemente se siguen agregando múltiples bases de información que deberán mantenerse a efectos de medir y valorar correctamente ciertos y determinados rubros.

Pensemos la realidad con la que ha de convivir una empresa sometida a preparar sus estados financieros con arreglo a NIIF. Si tomamos el rubro “propiedad, planta y equipos” habrá un total calculado bajo norma internacional (que podría considerar valores de mercado, evaluación anual de vidas útiles, carga financiera desagregada, etc.) deberá mantener otra base con arreglo a “norma IGJ” y quizás una tercera base de revalúo impositivo para sostener la posición fiscal que surge de la ley del gravamen y que viene constituyendo su historia declarada a efectos tributarios.

Otro de los temas que advertíamos que podía tener un mayor nivel de impacto e incertidumbre era cuando, bajo norma NIIF, se cambiaban las formas de medir los resultados, sin que ello diera por supuesto que se estaba corrigiendo algo que en el pasado se hacía incorrectamente.

Asimismo, se incorporaban ajustes a la medición, producto de aplicar la teoría de los “múltiples elementos”, o bien cuando la revisión anual de los valores corrientes obligaba a ajustar los valores contables a dicho valor de mercado.

La resolución general (AFIP) 3363 otorga cierta tranquilidad, que se basa en que los cambios que pudieran aplicarse bajo NIIF no serán receptados en la información a presentar bajo norma IGJ. Con ello, el contribuyente, a estos últimos efectos, podrá mantener su visión y criterios tal cual lo venía haciendo hasta hoy y con ello no cambiar sus criterios impositivos con el riesgo que ello pudiera derivar en litigios por los años abiertos a revisión por parte del Fisco.

Temas de exposición

La información a presentar bajo norma IGJ complementa los estados financieros preparados para NIIF. Con ello se debe advertir que las consecuencias de brindar al Fisco información con mayor detalle y profundidad podría generar un escenario a partir del cual el Organismo indague aún más.

Las notas a los estados financieros donde se describen las diversas formas en que se remunera a los ejecutivos de la empresa, notas en las que se segmentan los resultados por tipo de línea de producto o segmentos de mercado, referencias donde se describen posiciones fiscales inciertas frente al impuesto a las ganancias, entre otras, seguirán formando parte de la información a suministrar anualmente a las autoridades fiscales.

CONCLUSIONES

Con la finalidad de concluir con el tema expuesto en este trabajo `` Nuevas Normas de Medición de Bienes de Uso`` nos remitimos a la introducción donde se enuncia la importancia de la medición a practicar sobre los activos fijos de una empresa considerada “en marcha” a fin de valorar correctamente, es decir con cumplimiento de los requisitos de la información contable enumerados en la resolución técnica nº 16 ellos son aproximación a la realidad, neutralidad y verificabilidad que hacen que dicha información sea confiable para tomar decisiones tanto la gerencia de la empresa como terceros usuarios de los estados contables.

Se ha notado que la evolución de las normas de medición se debe a exigencias económicas y financieras que hacen necesaria que los organismos emisores de normas contables constantemente propongan la mejor manera de valorar el patrimonio de una empresa, que día a día interactúa con la realidad de los cambios y fluctuaciones de las economías en cada país, de manera de permitir a los dueños e inversores de empresas poder decidir si invierten o no en dichos negocios. Por lo tanto es deber de quien esté a cargo la tarea de valorar e informar sobre los bienes de una empresa, que actúe buscando la manera de cumplir con los requisitos y modelos vigentes para tal finalidad.

Con lo plasmado en el capítulo I de este trabajo se expone la definición y análisis y características de los bienes de uso así como sus formas de amortización en el tiempo, los criterios de medición contables vigentes tanto al momento de su incorporación al patrimonio cuyo criterio elegido el es costo de adquisición, como en los momentos posteriores a la incorporación. Continuando con el capítulo II que menciona y enumera los criterios de medición a emplear y su evolución en el tiempo y finalizando con el capítulo III que expone el criterio de medición estudiado por este trabajo y expuesto en la resolución técnica Nº 31 “el Método de Revaluación” que consiste en valorar a los Bienes de Uso luego de su incorporación en el patrimonio como activo de una empresa determinado por el valor razonable explicado en dicho capítulo, con la finalidad de reflejar el efecto de los incrementos de precios de estos bienes como consecuencia de la inevitable inflación de nuestro país, el cual no se pudo lograr durante muchos años por considerar la FACPCE que no era requerido presentar la información contable aplicando la Resolución Técnica Nº 6 “Ajuste integral de los estados contables”. A razón de eso y considerando que creemos necesario la utilización de algún método, como el publicado por la RT nº 31 de la FACPCE, que refleje los efectos de la inflación sobre los activos del ente a fin de que la información contable sea oportuna y útil, ya que si no es tenida en cuenta al momento de la valuación dichos activos y la forma de reflejar el consumo de estos a través del tiempo (depreciación) proporcionarían valores alejados de la realidad y causando que los usuarios tipos de la información contables tomen decisiones tal vez erróneas sobre sus inversiones.

REFERENCIAS

- CENTRO DE ESTUDIOS CIENTIFICO Y TECNICO (CECYT) (2009) *Informe N° 30. Área de contabilidad. Bienes de uso*
- FOWLER NEWTON, Enrique (2003) “*Contabilidad básica*” Argentina: Cuarta Edición. La ley.
- FOWLER NEWTON, Enrique (2005) “*Contabilidad superior*” Argentina: Quinta Edición. Tomos I y II. La Ley
- FOWLER NEWTON, Enrique (2005) “*Cuestiones contables fundamentales*” Argentina: Cuarta Edición. La Ley
- GIL, Jorge José (2001) “*Las nuevas resoluciones técnicas y la armonización contable*” Argentina: Errepar.
- LEY SOCIEDADES COMERCIALES 19550 (1984) Argentina.
- NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (2005) *Norma internacional de contabilidad n° 16* (NIC 16) Argentina.
- NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (1993) *Norma internacional de contabilidad n° 23* (NIC 23) Argentina.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (RAE) (2001). *Diccionario de la real academia español. España.*
- RESOLUCION GENERAL 6/80 (1980) de la Inspección General de Justicia (IGJ).
- RESOLUCIÓN GENERAL 7/05 (2005) de la Inspección General de Justicia (IGJ).
- RESOLUCIÓN GENERAL 3363/2012 (2012) de la Administración Federal de Ingresos Brutos (AFIP).
- RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 8 (1987) de la Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.
- RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 9 (1987) de la Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.
- RESOLUCIÓN TECNICA N° 10 (1992) de la Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.
- RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 16 (2000) de la Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.
- RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 17 (2000) de la Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.
- RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26 (2009) de la Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.

- RESOLUCION TÉCNICA N° 31 (2011) de la Federación Argentina del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.

Páginas WEB consultadas:

- <http://cpcemza.org.ar/>
- <http://www.errepar.com/>

DECLARACIÓN JURADA

Resolución 212/99- CD

“El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede derechos de terceros.”

Mendoza, 12 de agosto de 2013.

Vangieri Cynthia

Apellido y Nombre

25513

Nº de Registro



Firma

Garay gade

Apellido y Nombre

24332

Nº de Registro



Firma