



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE GRADUADOS

Carrera: Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría

TRABAJO FINAL

Revalúo de Activos Fijos

Autora:

Cra. Verino Bentivoglio, Natalia Daniela

Tutor:

Cr. Arnoletto José

Córdoba 02 de Noviembre de 2015



Revalúo de Activos Fijos por Verino Bentivoglio, Natalia Daniela se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a la Universidad Nacional de Córdoba junto a la Facultad de Ciencias Económicas y a la Escuela de Graduados ya que con su labor diaria brinda a la sociedad en su conjunto la posibilidad de formar los mejores profesionales del país.

A mi tutor Cr. José Arnoletto por su dedicación y por transmitirme sus conocimientos contribuyendo de este modo a mi formación profesional y al Dr. Arguello que también colaboró al desarrollo de este trabajo.

Al director y Vice Directora de la Especialidad Dr. García Norberto y Dra. Eliana Werbin, que siempre se encontraron a disposición y predispuestos a las necesidades de todos los alumnos de manera oportuna y eficaz.

RESUMEN

La Resolución Técnica N° 31 aprobada en Argentina en noviembre de 2011 introduce el modelo de revaluación como alternativa de valuación para los bienes de uso y bienes de similares características, excepto activos biológicos, presentando un cambio importante en la valuación de la información financiera, tomando como base el valor razonable de los bienes al momento de su medición. Constituyendo esto una medida de armonización con las Normas Internacionales de Información Financiera, lo que permite lograr una integración regional, ya que brinda una forma de comunicación más expedita, rápida y menos costosa, constituyendo un idioma en común, es decir una contabilidad en común. Por otra parte brinda información que refleja en mayor medida la realidad patrimonial. Sin embargo debemos tener en cuenta al momento de la interpretación de dicha información el contexto inflacionario actual en el que vivimos, ya que este modelo puede llevar a encubrir el aumento sostenido y generalizado de precios confundiendo de este modo la inflación con un acrecentamiento del valor de los bienes. Este método presenta un desatino en cuanto a que brinda la posibilidad que el saldo por revaluación permanezca en el patrimonio del ente una vez que el bien haya sido consumido. Por otra parte es inconsistente con el modelo que plantea el marco conceptual de las normas contables profesionales argentinas (RT N° 16) ya que propone utilizar la medición a valores corrientes para los bienes destinados a la venta y al costo para los que no tengan ese destino. Desde la perspectiva del impacto en el impuesto a las ganancias, la Resolución Técnica N° 31 a nivel fiscal modifica el tratamiento que se le daba a los bienes de uso ya que ahora producto de esta revaluación se generan diferencias transitorias entre el resultado impositivo y el contable, en virtud de que la Ley de Impuestos a la Ganancias no permite deducir el importe por amortización propiamente del revalúo, generando de este modo un pasivo o un activo por impuesto. En consecuencia requiere un trabajo más complejo que el realizado bajo el modelo del costo, debiendo contar con mayor cantidad de información. Con respecto a la labor del auditor externo de estados contables frente a esta nueva forma de valuar los bienes de uso, se debe realizar un trabajo más exhaustivo de constataciones acerca de las valuaciones, propiedad, inventario físico y los registros contables realizado por el ente. Analizando los requerimientos por parte de Inspección de Personas Jurídicas a los entes que se encuentran bajo su fiscalización para adoptar el modelo, si bien constituye un importante avance a fin de armonizar regionalmente los criterios contables, las exigencias regulatorias dificultan la efectiva capacidad de aplicación práctica del modelo de revalúo.

Palabras Claves: Modelo de Revaluación – Bienes de Uso – Activos Fijos – Valor Razonable – Saldo por Revalúo – Valor de Mercado – Resolución Técnica N° 31

ABSTRACT

The Technical Resolution No. 31 adopted in Argentina in November 2011 introduced the revaluation model as an alternative for valuing the assets and property of similar characteristics, except biological assets. Thus, it presents major change in the valuation of financial information, based on the fair value of the assets at the time of measurement. This constitutes a measure of harmonization with International Financial Reporting Standards, allowing regional integration since it offers a more expeditious, faster and less expensive communication, providing a common language, i.e. accounts in common. Moreover, it gives information that better reflects the economic reality. However, when interpreting this information, we must take into account the current inflationary environment in which we live, since this model can be generalized to cover the sharp price increase and consequently confusing inflation with an enhancement of the value of goods. This method presents a blunder as it offers the possibility that the revaluation balance remains in equity of the entity once the goods were consumed. Furthermore, it is inconsistent with the model proposing the conceptual framework of the professional accounting standards in Argentina (RT No. 16), as it intends to use the measurement at current values for the assets intended for sale and at cost for those not having this destination. From the perspective of the impact on income tax, the Technical Resolution No. 31 at tax level modifies the treatment given to fixed assets since now, as a result of this revaluation, temporary differences between accounting and taxable income are generated. This is due to the fact that the Law on Income Tax does not allow deducting the amount of amortization of the revaluation itself, thereby generating a liability or a tax asset. Therefore it requires a more complex work than the one done under the cost model, having as much information as possible. Regarding the work of the external auditor of financial statements against this new way of valuing assets, a more comprehensive work of findings on valuations and accounting records should be done. Analyzing the requirements by Legal Entities Inspectorate to the bodies under its control to adopt the model, while constituting an important step to regionally harmonize accounting standards, regulatory requirements impede the effective capacity of practical application of the revaluation model.

Key words: Revaluation model - Fixed Assets - Fair Value - Revaluation Balance - Market Value - Technical Resolution No. 31 revaluation.

INDICE

Introducción	1
Metodología	4
Resultado y Discusión	
1. Impacto patrimonial y económico de la revaluación de los bienes de uso	6
2. Aspectos particulares a considerar requeridos por Inspección de Personas Jurídicas	17
3. Impacto fiscal con relación al impuesto a las ganancias	22
4. Aspectos particulares a considerar en la auditoría externa	25
Conclusión	29
Bibliografía	32

INTRODUCCIÓN

Hasta la aprobación de la Resolución Técnica N° 31, en Argentina según sus normas locales (Resolución Técnica N° 17), se establecía como único criterio de medición periódica admisible la valuación al costo para bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar excepto activos biológicos.

Sin embargo mediante la Resolución Técnica N° 26 (para aquellas sociedades que hagan oferta pública de capital o por sus obligaciones negociables) y N° 29, se ha establecido la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (N.I.I.F) del Consejo de Normas Internacionales (I.A.S.B). Las mismas ya son utilizadas en la Unión Europea, Australia, Canadá, Suiza, Rusia y en algunos países de Latino América como Brasil, Perú, entre otros.

La adopción de estas normas representa cambios de criterios aplicados para la valuación de ciertos rubros, entre ellos los bienes de uso, tratamiento que abordaremos en el presente desarrollo.

En concordancia con dichas normas en Argentina el 25 de noviembre de 2011 la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) sancionó la Resolución Técnica (RT) N° 31, aprobando modificaciones a las Resoluciones Técnicas 9, 11,16 y 17. En base a lo propuesto en Octubre de 2010 por el proyecto N°21 de la Resolución Técnica y las recomendaciones ofrecidas durante el período de consulta (RONDI, CASAL, Y GOMEZ).

Esta norma incorpora como criterio opcional para la medición periódica de los bienes de uso (excepto los activos biológicos) el modelo de revaluación, para los ejercicios iniciados a partir

del 2012, permitiendo su aplicación anticipada, acercándonos de esta manera a las Normas Internacionales de información financiera (NIIF).

Vale aclarar que su aplicación como se mencionó anteriormente es OPCIONAL, es decir el ente puede optar por elegir un modelo de valuación, Método del Revalúo o el Modelo del Costo, siempre y cuando no se encuentren alcanzados por la Resolución Técnica N° 26 en donde las Normas Internaciones de Información Financiera (N.I.I.F) indican el uso del Método de Revalúo.

Con la sanción de la Resolución Técnica N° 31 se contribuye a lograr una mayor uniformidad en relación a los criterios de medición utilizados en el país.

La revalorización de activos fijos puede resolver, al menos en parte, ciertos problemas contables relacionados con la inflación cuando se utiliza un sistema contable de costo histórico, como lo indica la Resolución Técnica N° 17 (SILVA PALAVECINO)

Además, puede proporcionar una manera de mejorar el principio de imagen fiel de la posición financiera de la empresa (HERVÁS OLIVER) brindando información más representativa de la realidad patrimonial del ente. En contraposición con el modelo de Valuación al costo las empresas reflejaban un patrimonio muy alejado de su valor de mercado, enfrentando de este modo inconvenientes para lograr financiación y calificar para ciertos negocios (RONDI, CASAL, Y GOMEZ)

En España, al igual que otros países como Grecia, Italia o Portugal, la realización de revalorizaciones contables sobre los activos fijos ha sido permitida sólo bajo leyes *ad-hoc*, en contraste con otros sistemas seguidos por ciertos países anglo-sajones como el Reino Unido o

Australia, donde la elección de revalorizar, en cierta medida, es libre y depende de las propias empresas (HERVAS OLIVER).

El presente desarrollo tiene por objeto analizar el impacto patrimonial y económico que las revaluaciones periódicas de los Activos Fijos genera en los entes que optan por aplicarla sea como consecuencia de la aplicación de la Resolución Técnica N° 26 o la adopción voluntaria de la Resolución Técnica N° 31, como así también las consideraciones especiales a tener en cuenta requeridas por Inspección de Personas Jurídicas para los entes que están bajo su fiscalización y las particularidades a la hora de enfrentar la auditoría externa de dicho rubro, como último eje temático a abordar será lo relativo a cuestiones impositivas relacionadas al impuesto a las ganancias que dicha valuación periódica genere.

El objetivo general es analizar y caracterizar el revalúo de los Activos Fijos.

METODOLOGÍA

1- Estudio exploratorio bibliográfico del Impacto patrimonial y económico de la revaluación de los bienes de uso.

Se analizó el impacto que el revalúo de Activos Fijos provoca en el patrimonio neto y a los resultados de ejercicios posteriores del ente que opta por este método para valorar sus bienes de uso.

Este estudio se llevó a cabo en base a los siguientes autores:

Resolución técnica N° 31 (FACPCE 2011), Proyecto de Resoluciones Técnicas N° 21 (FACPCE 2010), Normas Internacionales de Contabilidad NIC 16 (IASBI 2009) y artículos de publicaciones científicas. También se analizó artículos y exposiciones en distintos congresos de los siguientes autores (Rondi, Casal, Gomez y Werbin). Efectos Tributarios de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (Peña Molina 2007). Contabilidad Comparada (Maldonado, 1998)

2- Estudio exploratorio bibliográfico sobre aspectos particulares a considerar requeridos por Inspección de Personas Jurídicas para los entes que están bajo su fiscalización al momento de la aplicación del modelo.

Se analizará cuáles son los aspectos específicos a considerar al momento de la aplicación del modelo de revaluación en los entes que se encuentran bajo su fiscalización.

Este estudio se llevara a cabo en base a los siguientes autores:

Resolución General de la Inspección General de Justicia (IGJ) n° 4/2015: Resoluciones Generales N° 7/2005 y N° 11/2012. Modificaciones (2015). Resolución técnica N° 31 (FACPCE 2011), Proyecto de Resoluciones Técnicas N° 21 (FACPCE 2010). Opción de Revaluación de Bienes de Uso e Inversiones en Bienes de Naturaleza Similar excepto los Activos Biológicos de los entes bajo fiscalización de la Inspección de General de Justicia (IGJ): Algunas consideraciones técnico-contables sobre la resolución general IGJ 2/2015 (Casinelli, 2015)

3- Estudio exploratorio bibliográfico sobre el Impacto fiscal con relación al impuesto a las ganancias

Este estudio se llevara a cabo en base a los siguientes autores:

Ley de Impuestos a las ganancias, artículos relacionados al impuesto diferido. También se analizarán artículos de distintos autores (Rondi, Casal, Gomez y Werbin). Artículos de publicaciones científicas.

4- Estudio exploratorio bibliográfico sobre aspectos particulares a considerar en la auditoría externa vinculado al revalúo de Activos Fijos

Se analizará cuáles son los aspectos específicos a auditar en el rubro de Activos Fijos en donde se haya optado por el modelo de Revaluación.

Este estudio se llevara a cabo en base a los siguientes autores:

Informe 6, Resolución Técnica N° 37 (FACPCE)

RESULTADO Y DISCUSIÓN

Estudio exploratorio bibliográfico del Impacto patrimonial y económico de la revaluación de los bienes de uso.

1.1 Bienes de Uso

El término bienes de uso hace referencia según las Resoluciones Técnicas emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.) a saber a 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 anticipo a proveedores por compra de estos bienes (RT N° 9). Así mismo según el I.A.S.B utiliza el término Propiedad, Planta y Equipos para hacer referencia a los bienes de uso y los define como Activos tangibles que están sujetos al uso en producción o suministro de bienes y servicios, para arrendar a otros, o para propósitos administrativos y son esperados a usarse durante más de un período (N.I.C. 16), además incluye dentro de las condiciones para poder reconocer a un elemento de propiedad, planta y equipo cuando sea probable que la empresa obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo y el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad. Por último podemos mencionar que F.A.S.B no lo definen y debemos referirnos para buscar su significado a la norma de Activo Depreciables y Depreciación (APB.6 y APB.12) la cual expresa que los activos fijos, usualmente conocidos como propiedad, planta y equipo, o activos de planta, son utilizados por las empresas para la producción y distribución de

los productos o servicios por ellas ofrecidos. Menciona dos características primordiales, que se poseen para la su uso y tienen un vida útil relativamente larga.

De lo expuesto anteriormente por cada una de las normas citadas podemos concluir que los bienes de uso o activos fijos se han definido de manera similar, sin diferencias significativas en los 3 marcos normativos. Detectando solo una discrepancia que hace referencia al tratamiento de los anticipos por la compra de estos bienes, en donde por norma local según la Resolución Técnica N°10 es una partida que integra el rubro de Bienes de Uso en contraposición con las normas internacionales IASB y F.A.S.B en donde consideran que el tratamiento correcto es incluirlo en el rubro créditos.

1.2 Contexto Económico

En economías estables, entendiendo por dichas economías a regiones en donde la tasa de desempleo es cercana a la tasa natural de desempleo, existen evidentes signos de crecimiento económico con un control adecuado de las olas especulativas, los niveles de inflación son insignificante entre otros aspectos, los activos, pasivos, el patrimonio, los ingresos y los gastos están contabilizados a costo histórico no perdiendo así su razonabilidad.

Por el contrario en regiones como Argentina, Venezuela, Ecuador y Colombia donde existen economías más inestables, con alto déficit fiscal, un crecimiento acelerado del nivel de precios de bienes y servicios, desocupación, los registros contables al costo histórico pierden significado. A su vez distorsionan el objetivo de los estados contables, definido en la RT 16 (Marco Conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26) como proveedores de información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y

financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas (RT N° 16). Sin embargo en una economía como la última mencionada se producen distorsiones en la información financiera producto de subvaloración de inventarios, activos fijos, insuficiencia de amortizaciones y depreciaciones para reposiciones oportunas, fijación de costos erróneos, beneficios ficticios, descapitalizaciones, entre otros que imposibilitan cumplir con los requisitos de la información contenida en los estados contables según la RT 16 que permiten cumplir con la finalidad de los mismos mencionando dentro de los atributos “la aproximación a la realidad”. Es decir que sean creíbles y presenten mediciones que guarden correspondencia con los fenómenos que se pretenden describir por lo cual no deben estar afectados de deformaciones y el segundo atributo de “verificabilidad” es decir la información debe ser confiable y su representatividad debería ser susceptible de comprobación por cualquier persona.

Las mediciones de los Bienes de Uso, debido a las distintas realidades económicas como las mencionadas precedentemente, han sufrido importantes cambios, en el año 1992 en base al informe N° 13 de la Comisión Especial, se sancionó la Resolución Técnica 10 de la FACPCE permitiendo un modelo de valores corrientes. En el año 2000, basado en las disposiciones de los proyectos 5 y 6 de Resolución Técnica aparecen las Resoluciones Técnicas 16, 17, 18 y 19 la Resolución Técnica 17, en reemplazo de las resoluciones técnicas 10, 12 y 13 estableció una norma de excepción a fin de darle tratamiento a las mediciones contables de Bienes de Uso ocasionados por re-valúos contabilizados de acuerdo a la mencionada RT 10. La medición contable de dichos bienes se efectuará al costo original menos la depreciación acumulada.

Por último en materia de valuación de bienes de uso, el 25 de noviembre de 2011 la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) sancionó la Resolución

Técnica (RT) 31, aprobando modificaciones a las Resoluciones Técnicas 9, 11,16 y 17, en base a lo propuesto en Octubre de 2010 por el proyecto N°21 de la Resolución Técnica y las recomendaciones ofrecidas durante el período de consulta (RONDI, CASAL, Y GOMEZ).

Esta norma incorpora como criterio opcional para la medición periódica de los bienes de uso (excepto los activos biológicos) el modelo de revaluación, tema que desarrollaremos en los sucesivos apartados.

1.3 Valuación

Ante el reconocimiento inicial de un activo fijo se puede realizar de dos maneras, (1) por su valor de uso o (2) su valor de venta.

Considerando el valor de uso al costo histórico o precio pagado para la obtención del bien, en cambio el valor de venta hace referencia al valor que se recibirá si el bien es vendido.

Sin embargo el valor de venta genera incertidumbre, ya que se desconoce una serie de factores entre los que podemos mencionar si habrá demanda del mismo, si se vuelve obsoleto, etc. Como consecuencia el reconocimiento inicial se efectúa al costo de adquisición en forma universal, entendiendo como tal el precio el abonado para su adquisición más la suma de los costos erogados para su producción, incluyendo todos los gastos relacionados que sean necesarios para la puesta en funcionamiento del mismo (Maldonado, 1998), tales como aranceles de importación, impuestos indirectos que no sean recuperables, deduciendo cualquier descuento sobre el precio. Además todos los costos relacionados con la puesta en funcionamiento del activo en el lugar y condiciones necesarias para que el bien pueda funcionar de la manera esperada.

Sin embargo al momento de valuar los bienes de uso, posteriores al reconocimiento inicial no tenemos un único método, sino que por normas locales como internacionales brindas dos alternativas, el modelo del costo o el modelo de revaluación, cuyo tratamiento es objeto de análisis en el presente desarrollo.

En conclusión podemos mencionar que haciendo referencia al reconocimiento inicial, se ha adoptado universalmente el precio pagado para la obtención del bien más los conceptos mencionados anteriormente y con respecto las sucesivas valuaciones de los bienes de uso, luego de su incorporación al patrimonio, a partir de la sanción de la Resolución Técnica N° 31 tampoco existen discrepancias entre los distintos marcos normativos con respecto al criterio de valuación, a saber en las Normas Locales, Resolución Técnica N° 31, brinda las dos posibilidades mencionadas anteriormente el modelo de costo o el modelo de Revaluación, al igual que las Normas Internacionales I.A.S.B..

De esta manera la revalorización de activos fijos puede resolver, al menos en parte, ciertos problemas contables relacionados con la inflación cuando se utiliza un sistema contable de costo histórico. Además, puede proporcionar una manera de mejorar el principio de imagen fiel de la posición financiera de la empresa.

En Argentina, al igual que otros países como Grecia, España, Italia o Portugal, la realización de revalorizaciones contables sobre los activos fijos ha sido permitida sólo bajo leyes ad-hoc, en contraste con otros sistemas seguidos por ciertos países anglo-sajones como el Reino Unido o Australia, donde la elección de revalorizar, en cierta medida, es libre y depende de las propias empresas (Hervás Oliver 2005).

1.3 Análisis de la Resolución Técnica N° 31

El 25 de Noviembre de 2011 la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E) sancionó la Resolución Técnica N° 31, aprobando así las modificaciones a las Resoluciones Técnicas 9, 11, 16 y 17 considerando las recomendaciones recibidas durante el período sometido a consultas. En consecuencia introducen una variable a la hora de la valuación de bienes de uso.

Criterio General

La Resolución Técnica N° 31 introduce la posibilidad de valorar los bienes de uso por su valor revaluado, entendiendo que es el valor razonable al momento de su revaluación. Definiendo el valor razonable al importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas en una transacción de contado realizada en condiciones de independencia mutua.

Es condición necesaria para la aplicación del modelo que los bienes contribuyan a futuros flujos de efectivo y la inexistencia de cualquier tipo de incertidumbre acerca de la recuperabilidad del mayor valor que se incorpore a los activos, en el caso que dicha incertidumbre se produzca a posterior de realizado el revalúo no se podrá contabilizar una nueva revaluación que incremente sus valores en tanto se mantenga dicha incertidumbre.

Es importante destacar que cuando se determina utilizar el modelo de re-valuación este debe ser aplicado a todos los bienes que forman parte de esa clase de activos fijos con el fin de evitar revaluaciones selectivas y por ende mostrar información heterogénea dentro de un mismo rubro, donde algunos bienes quedarían valuados a costo histórico y otros a valor razonable. Sin

embargo una clase de activos fijos puede ser re-valorados por etapas, siempre que se asegure que en ese período de tiempo los valores se mantengan constantemente actualizados.

En el caso que de empresas que opten por este método cuando posean participaciones en otras sociedades que le otorguen control o control conjunto dicha re-valoración se efectuará a nivel de los estados consolidados, incluyendo por ende, los mismos tipos de activos de todas esas sociedades cuyos patrimonios están incluidos en tales estados contables consolidados.

Bases para el cálculo de los Valores Revaluados

La norma solicita que los importes revaluados pueden obtenerse por el trabajo realizado por personal propio, mediante servicios de un tasador o un especialista en valuaciones siempre que reúna las condiciones de idoneidad y de independencia respecto a la entidad. Toda la información que surja al respecto debe estar documentada.

Al momento de determinar los importes revaluados se deben tener en consideración los siguientes aspectos, en el caso que para dichos bienes exista un mercado activo en su condición actual se determinarán en base al valor de mercado por la venta al contado, por el contrario en el caso de que en el estado en el que se encuentra no existan un mercado activo pero si lo existe para este tipo de bienes nuevos equivalentes en capacidad de servicio, se determinará en base al valor de mercado por la venta al contado de dicho mercado de los bienes nuevos equivalentes en capacidad de servicio, neto de depreciaciones acumuladas.

Frecuencias de las Revaluaciones

Con respecto a la periodicidad con la cual se deben aplicar el método en cuestión, la Resolución Técnica N° 31 menciona que se deben realizar con la correspondiente regularidad a fin que permita asegurar que el importe contable no difiera significativamente del valor razonable a la fecha del cierre del período.

Esto nos permite inferir que la periodicidad va a depender de la evolución del contexto económico y solo corresponderá efectuar una nueva revaluación en el caso que existe una diferencia significativa entre el valor razonable del activo revaluado y su importe contable.

En el caso de los bienes que experimenten variaciones no significativas la norma indica que es suficiente realizar revaluaciones cada 3 o 5 años.

En conclusión podemos decir que en un contexto económico como el experimentado en nuestro país actualmente, en donde las tasas de inflación anuales reales son elevadas, superando el 30% es probable que la aplicación de dicho modelo se efectúe anualmente o cada dos años con lo cual a la hora de elegir este método se debe tener en cuenta los costos que ello ocasiona.

Tratamiento de la Depreciación Acumulada

La norma menciona dos tratamientos posibles a considerar respecto al tratamiento de la depreciación acumulada pudiendo adoptar cualquiera de ellos indistintamente, en consecuencia se podrá optar por re-calcular proporcionalmente a la revaluación que se practique sobre el importe contable de origen del bien, de manera que el importe residual contable del bien después de aplicar el método sea igual a su importe revaluado, por ejemplo si un bien objeto de revaluación

tenía un valor de origen inicial de \$100.000 y el valor corriente actual es de \$150.000 con una vida útil de 10 años y un sistema de amortización lineal, habiendo transcurrido dos ejercicios, el nuevo valor de origen será $150.000 / 80.000$ (Valor residual sin revalúo) $\times 100.000 = 187.500$, por otra parte se re calculan los importes de amortización $187.500 / 10 \times 2 = 37.500$, el nuevo valor residual serían $187.500 - 37.500 = 150.000$. La otra alternativa permite eliminar las amortizaciones acumuladas contra el valor de origen y determinar el nuevo valor de origen según el valor actual. Esta opción no es la más recomendada ya que se pierde información histórica.

Contabilización de la Revaluación

Este apartado de la norma hace referencia al tratamiento que se le otorgará al saldo por revaluación que representa a la diferencia entre el valor razonable al momento de la medición y el valor contable registrado anteriormente.

Cuando producto de la aplicación del método en cuestión se genere un incremento del importe contable de un elemento integrante de los bienes de uso y siendo la primera vez que se aplica este modelo, este aumento se acredita directamente a una cuenta que se denominará “Saldo por Revaluación” e integrará el patrimonio neto dentro del rubro Resultados Diferidos, en el supuesto caso que se haya contabilizado una desvalorización anterior por estos mismos bienes en una primera instancia deberá recuperarse dicha desvalorización como un crédito al resultado del ejercicio y luego registrar lo indicado inicialmente por la diferencia.

Para el caso de revaluaciones posteriores a la primera que se realizó, el incremento también se imputará a la cuenta antes mencionada, “saldo por revaluación”. El incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio cuando se registre una reversión de una disminución por la baja del bien.

Cuando se aplique el método de revaluación y ello implique que se reduzca el valor contable de un activo en la primera oportunidad que se aplique el criterio, tal disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio, en el caso que no sea la primera revaluación se imputará como un débito al saldo por revaluación y en el caso que exista un remanente está será reconocida en el resultado del ejercicio.

Es importante tener en cuenta que el mencionado débito no podrá superar el monto de la revaluación neta de su depreciación contenido en el importe contable del correspondiente activo.

Tratamiento del Saldo por Revaluación

El saldo por revaluación producto de bienes revaluados puede ser transferido a resultados no asignados cuando se produzca la baja de dicho bien o en un momento posterior. En consecuencia el traslado del saldo por revaluación se puede dar en tres momentos según la empresa disponga, esto es cuando el activo sea retirado, cuando la entidad lo venda o en un momento posterior.

Sin embargo una parte del saldo de revaluación podrá transferirse a resultados no asignados en la medida que el bien sea consumido por la entidad, es decir, que el importe a transferir del saldo por revaluación será la diferencia entre el importe de la depreciación del bien según el método del revalúo y la depreciación que se hubiese contabilizado por el costo original.

Cabe destacar que en ningún caso afectarán al resultado del ejercicio. El saldo por revaluación no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal. Solo se le podrá dar ese destino si previamente se transfirió a resultados no asignados.

El saldo por revaluación deberá ser como mínimo el valor residual de la revaluación practicada a cada elemento de la clase de activos que se optó por revaluar, neto del efecto del débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido.

Estudio exploratorio bibliográfico sobre aspectos particulares a considerar requeridos por Inspección de Personas Jurídicas para los entes que están bajo su fiscalización al momento de la aplicación del modelo.

Como se mencionó en capítulos anteriores las Normas Contables Profesionales a partir de la aprobación de la Resolución Técnica N° 31 brinda dos alternativas a la hora de la medición contable posterior a su reconocimiento inicial de los bienes de uso e inversiones de naturaleza similar (excepto los bienes biológicos). Una de ellos es el modelo de costo, en donde la medición se efectuará a su costo original menos la depreciación acumulada y el otro es el modelo de revaluación, el cual es el objeto de análisis de este desarrollo y se explico con detalle en el apartado precedente desde el punto de vista expuesto por las Normas Contables Profesionales Argentinas (NCPA).

Sin embargo este no es el único organismo que ha emitido alguna resolución en relación a dicho modelo de Valuación, la Inspección General de Justicia también emitió algunas consideraciones técnico-contables a las cuales deben ajustarse los entes bajo fiscalización de este organismo al momento de la aplicación del modelo de Revaluación. En consecuencia como segundo eje temático abordado en este desarrollo, hace referencia a los requisitos formales que se deben ser considerados cuando una empresa opta por aplicar la opción de revaluación de bienes de uso e

inversiones en bienes de naturaleza similar (excepto activos biológicos) en los entes bajo fiscalización de la Inspección General de Justicia (IGJ) que en muchos aspectos no son coincidentes con las Normas Contables Profesionales Argentinas emitidas por la FACPCE. Por lo tanto requiere atenciones especiales a tener en cuenta al momento de su aplicación de modo que permita cumplimentar lo requerido por la mencionada Resolución Técnica y en consecuencia se emitan estados contables que reflejen razonablemente la realidad y sirvan como fuente de información a usuarios interesados y a su vez el trabajo se encuentre en sintonía con lo requerido por dicho Organismo.

El día 2 de marzo de 2015 se publicó en el Boletín Oficial la “Resolución General de la Inspección General de Justicia (IGJ) N° 4/2015: “Resoluciones Generales N° 7/2005 y N° 11/2012 modificaciones” mediante la cual se sustituye el art. 275 de la RG 7/2005 permitiendo esto contabilizar en el patrimonio neto revalúos técnicos de bienes de uso o bienes de naturaleza similar (excepto activos biológicos) para los entes que presenten estados contables ante este organismo, indicando en dicho artículo los requisitos formales que deberán cumplir quienes decidan optar por este criterio de medición contable.

Por otra parte esta Resolución también modifica el art. 5 de la RG 11/2012 la cual hace referencia a los entes que utilizan las Normas Contables de Información Financiera y que estén sujetos a la fiscalización de este organismo de contralor remitiéndolos a cumplir con los requisitos formales del art. 275 de la RG 7/2005 modificado.

Cabe aclarar que antes de la publicación de dicha resolución IGJ en su resolución 7/2005 establecía que las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el

importe fijado en el art 299 inc. 2º de la Ley N° 19.550 no podían contabilizar en su patrimonio neto revalúos técnicos de bienes de uso o naturaleza similar, excepto que los mismos sean expuestos como información complementaria en las notas a los estados contables además de cumplir con los requisitos establecidos en la norma.

Con respecto a la época de aplicación de la nueva reglamentación (RG N° 4/2015) podrá ser aplicada a los estados contables correspondientes a los ejercicios económicos iniciados a partir del 1º de enero de 2012, siempre que los bienes que fueron objeto de la revaluación se encuentren en el activo de la sociedad al momento de realizar la comunicación.

Principales Diferencias y similitudes entre NCPA RT N° 31 y la RG N° 4/2015

Con respecto al criterio general de aplicación si nos remitimos a la Resolución Técnica N°31 nos indica que este modelo de revaluación es opcional, quedando a criterio del ente su aplicación, siendo condición necesaria en el caso de que se aplique que los activos revaluados contribuyan a los flujos futuros de fondos coincidiendo ambas normas en este punto. Sin embargo IGJ como consecuencia de la implementación de dicho modelo, incorpora el requisito de comunicación previa ante este organismo con una anticipación no menor a 30 días a la fecha de cierre económico.

En consecuencia con respecto a este apartado podemos mencionar que la diferencia entre ambas normativas radica en la necesidad de informar con antelación la aplicación del modelo. Lo que dificultaría de cierto modo obtener el valor razonable al momento de la revaluación, que ante una misma situación serían dos momentos distintos de tiempo.

Un punto relevante a tener en cuenta es el profesional quien llevará a cabo la valuación de los bienes, ya que aquí existen diferencias significativas, la Resolución Técnica N° 31 menciona que se pueden obtener los importes revaluados por el trabajo realizado por personal propio o mediante servicios de un tasador o especialista en valuaciones, que reúna las condiciones de idoneidad e independencia con respecto a la entidad. En contraposición la RG N°4/2015 menciona la necesidad de que intervenga un perito, quien debe ser un profesional independiente con título habilitante en la incumbencia de los bienes analizados, quien no deberá ser socio, administrador, gerente o miembro del órgano de fiscalización ni estar en relación de dependencia.

En cuanto a la periodicidad de las revaluaciones las NCP mencionan que se hará con la regularidad necesaria a fin de asegurar que el importe no difiera de significativamente del valor razonable a la fecha de cierre del ejercicio, en el momento que esto ocurra es necesaria una nueva revaluación, sin embargo la resolución mencionada emitida por IGJ no hace referencia a esta temática, quedando este punto a criterio del ente. Lo mismo ocurre con el tratamiento de la depreciación acumulada en donde solo la Resolución Técnica N° 31 especifica un tratamiento, en donde prevé dos opciones re-expresión proporcional o consumo contra el valor de origen del activo revaluado.

Otro punto a diferenciar hace referencia al método de valuación que vamos a aplicar en las distintas clases de bienes de uso. Las normas contables profesionales exigen que la revalorización se produzca a nivel de clases de bienes de uso, refiriéndose al término “clases” al conjunto de bienes de naturaleza similar y uso en las operaciones de una entidad. Deberán revaluarse simultáneamente todos los elementos pertenecientes a una clase de bienes de uso, a fin de evitar revaluaciones selectivas y presentar estados contables partidas que contengan valores referidos a

distintas fechas. En el caso particular de que la sociedad presente estados contables consolidados, las clases de bienes a revaluar deben definirse al nivel de grupo económico. En la disposiciones de la RG 4/2015 se establece que los bienes de uso que pertenecen a una misma clase de activo fijo en la cual se pretenda revaluar se hará en su conjunto. De esta comparación se desprende que puede existir una diferencia a la hora de aplicar el modelo en cuestión ya que no es lo mismo revaluar simultáneamente todos los bienes pertenecientes a una clase de activos fijos individualmente que tomar en conjunto todos los bienes, determinar el valor total contable (valor contable activo 1 + valor contable activo 2 + ...) y compararlo con el valor total razonable (valor razonable activo 1 + valor razonable activo 2 + ...).

Tal como se explicó en el apartado anterior cuando se revalúa un bien o una clase de bienes de uso, si el valor razonable es mayor al valor contable y no se han contabilizado pérdidas por desvalorizaciones anteriores o está pérdida reconocida es menor, el saldo se imputa directamente a una cuenta que se denomina “saldo por revaluación” integrando el patrimonio neto.

El tratamiento del saldo de esta cuenta constituye otro punto que presenta diferencias entre ambos marcos normativos. A saber la norma contable permite transferir el saldo de la cuenta a resultados no asignados cuando se produzca la baja del bien o a medida que el activo sea consumido por la entidad. El saldo por revaluación no es atribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal, es decir, hasta tanto no se decida su desafectación mediante la transferencia a resultados no asignados como consecuencia de las situaciones mencionadas precedentemente.

La definición del criterio a utilizar para transferir el saldo por revaluación a resultados no asignados es una decisión del ente la metodología que considere más acorde. En contraposición a lo dispuesto por IGJ en su normativa en donde si bien coincide en que el saldo por revalúo debe ser un elemento integrante del patrimonio neto indica que dicha reserva no podrá ser capitalizada ni distribuida en ningún caso. Solo podrá ser disminuida por mayores depreciaciones generadas por el revalúo y la venta y obsolescencia de los bienes que le dieron origen.

Por último podemos mencionar cuáles son los requisitos a cumplir para la contabilización de revaluaciones:

- La Resolución Técnica N°17 indica que se debe contar con la aprobación del respectivo órgano de administración, la aprobación por parte del mismo órgano de los estados contables donde se incluyen los bienes revaluados, lo que implicará contar con la documentación apropiada que respalde la medición, una política contable escrita y aprobada por el órgano de administración y mecanismos de monitoreo y confirmación de que dicha política contable haya sido aplicada en la preparación de los estados contables.
- Por su parte la RG 4/2015 requiere que en la asamblea o reunión de socios realizada a los efectos de considerar los estados contables objeto de la revaluación técnica, deberá surgir la resolución social expresa mediante la cual se apruebe dicho revalúo en los términos previamente comunicados. En las sociedades de responsabilidad limitada se requerirá la mayoría necesaria para la modificación del contrato, en caso que el saldo del revalúo, destinado al saldo por revaluación, exceda el monto del capital y las reservas legales, dicha resolución deberá adoptarse conforme al artículo 244, última parte de la Ley N° 19.550. El incumplimiento de las

disposiciones de esta normativa impedirá la contabilización en el patrimonio neto de revalúos técnicos.

Estudio exploratorio bibliográfico sobre el Impacto fiscal con relación al impuesto a las ganancias

En el presente eje temático abordaremos el impacto fiscal que la aplicación del modelo de revaluación contable expuesto en la Resolución Técnica N° 31 genera.

Para comenzar es relevante destacar que los objetivos perseguidos contable e impositivamente son distintos, por lo tanto al momento de realizar un balance contable seguimos las pautas determinadas por las Resoluciones Técnicas emitidas por la Federación Argentina de Normas Contables Profesionales o en su defecto las Normas Internaciones de Información Financiera (NIIF) con el fin de proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan para facilitar la toma de decisiones según la Resolución Técnica N° 16. Sin embargo cuando el objetivo es la liquidación del Impuesto a las ganancias, si partimos del Balance Contable es necesario realizar los ajustes pertinentes que indica la Ley de Impuestos a las Ganancias para arribar al resultado fiscal, cuyo objetivo es alcanzar una determinada capacidad contributiva y facilitar la fiscalización, de esto podemos concluir que el impuesto correspondiente a un ejercicio de acuerdo a la legislación impositiva no representa exactamente el impuesto que deriva de los hechos u operaciones consideradas en el resultado de ese mismo ejercicio (Bulnes 2008).

En virtud de estos distintos marcos normativos que reglan cada uno de los balances (impositivo y contable) se producen diferencias entre uno y otro. Estas diferencias pueden ser diferencias permanentes porque derivan de hechos u operaciones que solo afectan exclusivamente al ejercicio en que se producen, por ejemplo ingresos reconocidos contablemente pero que impositivamente no estén gravados. Otro tipo de diferencias encontradas son las temporarias o transitorias y son las que surgen de hechos que se reconocen contablemente en un ejercicio pero fiscalmente en otro, es decir, contablemente se registran en un período y fiscalmente en otro, de esta manera con el transcurso del tiempo las mismas desaparecen. Sin embargo estas partidas, las temporarias, dan origen a una cuenta de activo o pasivo diferido por el impacto que estas diferencias tendrán a futuro.

Cuando hablamos de un activo por impuesto diferido hacemos referencia a tener gastos que serán deducibles en el futuro, es decir obtenemos mayores ganancias impositivamente que contablemente, pudiendo recuperar estos importes en períodos futuros. En contraposición está el pasivo por impuesto diferido que se genera por gastos que se dedujeron en el presente ejercicio y que no podrán ser deducidos en el futuro tributando de este modo el impuesto en el próximo período.

El tratamiento de la contabilización del impuesto a las Ganancias a través del método del impuesto diferido está tratado en la Resolución Técnica N° 17 y a nivel de Normas Internacionales de Información Financiera en la NIC N° 12.

Cabe destacar que la ley de impuestos a las ganancias en el artículo 82 inciso f permite la deducción del impuesto las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso.

Aun cuando el contribuyente no hubiera contabilizado importe alguno por ese concepto y cualquiera fuere el resultado que arroje el ejercicio comercial. En consecuencia podemos indicar que las amortizaciones que generen los bienes de uso constituyen un ahorro impositivo ya que permite disminuir la ganancia o aumentar la pérdida según sea el caso. Sin embargo existe la imposibilidad de deducir fiscalmente la porción de la depreciación correspondiente a la revaluación, generando aquí una de las diferencias precedentemente explicadas, ya que contablemente pueden ocurrir dos situaciones, una de ellas es que se registren mayores importes en concepto de amortizaciones producto de un aumento en la valuación de los bienes de uso y en consecuencia disminuya así su ganancia o aumentando su pérdida, pero fiscalmente ese aumento del gasto (porción de la amortización del revalúo) no es posible deducirlo del impuesto lo que da lugar a un pasivo por impuesto diferido, debiendo imputarse el débito por la constitución de dicho pasivo a la misma cuenta del saldo por revaluación, sin afectar los resultados del ejercicio, en el caso que se opte por transferir el saldo por revaluación a resultados no asignados dicha transferencia se realizará neta del efecto del impuesto diferido, de manera coincidente con el tratamiento establecido en la NIC 12 (Rondi, Casal, Gomez. 2012).

La disminución del pasivo por impuesto diferido se producirá a medida que se reviertan las diferencias temporarias, el cual se imputará al resultado contable del ejercicio compensando el mayor impuesto determinado impositivamente en cada ejercicio.

En conclusión podemos decir que anterior a la aprobación de la Resolución Técnica N° 31 contable e impositivamente no existían diferencias, ya que el importe deducido contablemente en concepto de amortizaciones es idéntico al que se puede deducir fiscalmente, sin embargo con la aprobación del método del revalúo, comienzan a generarse diferencias temporales que se

regularizan a través del cargo generado por el pasivo por impuesto diferido, idéntico tratamiento se da cuando empresa opta por utilizar las Normas de Información Financiera, NIC 16.

Estudio exploratorio bibliográfico sobre aspectos particulares a considerar en la auditoría externa vinculado al revalúo de Activos Fijos

Para comenzar definiremos el proceso de auditoría externa, que consiste en un examen de la información contable hecha por un contador público independiente, aplicando normas de auditoría, con el propósito de emitir una opinión o, en su caso abstenerse de hacerlo, sobre la razonabilidad de esa información de acuerdo con las normas contables profesionales.

El proceso de la auditoría:

- Consiste en realizar actividades previas al trabajo, en donde por ejemplo evaluaremos el riesgo que representa el rubro de bienes de uso.
- Planeación preliminar, aquí deberemos evaluar el sistema de control interno punto vital a la hora de la planificación de las áreas ya que esto influye considerablemente, esto quiere decir indagar en la organización acerca de cuáles son los controles implementados para detectar posibles desvíos o errores, comprender el ambiente de control, comprender el proceso contable, realizar procedimientos analíticos preliminares y determinar la materialidad.
- Ejecutar el plan de auditoría, realizando las pruebas de los controles y evaluar los resultados, realizar las pruebas sustantivas, entre otros.
- Concluir e informar

- Actividades posteriores al trabajo.

Concentrándonos concretamente en el rubro de bienes de uso, el auditor mediante la aplicación de este programa de auditoría deberá hacerse de una opinión acerca de la razonabilidad del saldo del rubro de bienes de uso. En cuanto al programa de auditoría debemos en primera medida verificar su existencia física, es decir que los bienes realmente se encuentren en la organización, esto se podría comprobar con un inventario por ejemplo. Luego una vez que se corrobora la existencia es pertinente determinar la propiedad de esos bienes, con lo cual se puede solicitar títulos de propiedad en el caso de los bienes registrables, facturas de compras, entre otras opciones. Posteriormente debemos determinar si la valuación realizada es correcta según las normas contables profesionales, que como venimos mencionando en el presente desarrollo tenemos dos posibilidades el modelo del costo o el modelo de revaluación. Por otro lado se debe realizar la verificación del correcto cálculo de las amortizaciones según el método seleccionado por el ente y por último se debería verificar si existen limitaciones a la propiedad de los bienes, como por ejemplo que se encuentren prendados, en leasing, etc. (Robles 2012)

Algunos procedimientos de auditoría que se pueden mencionar a modo ejemplificativos pueden ser cotejar la documentación respaldatoria con los registros contables, con libros contables como el libro diario, inspecciones oculares, comprobaciones matemáticas, preguntas a empleados y directores, comprobaciones globales de razonabilidad, circularizaciones, etc.

Con respecto a las particularidades que representa la auditoría externa en un ente que haya optado por este método de valuación las mismas radican en que debemos determinar que los bienes contribuyan a la generación de futuro flujos de fondos de manera confiable, de lo contrario el

modelo no es aplicable. Por otro lado deben evaluar la idoneidad del profesional que realizó el trabajo, el cual puede ser personal propio o mediante tasadores o especialistas y en este último caso el auditor podrá solicitar información que acredite la experiencia necesaria para la tarea, este es un aspecto importante ya que será quien le asigne el valor al bien y este debe ser razonable y que refleje efectivamente el nuevo valor del bien. Se debe contar con información detallada de cada bien que respalde la tasación, con información histórica que permita determinar que bienes sufrieron la revaluación, como así también información acerca de valores de orígenes, amortizaciones del ejercicio, amortizaciones acumuladas, valores residuales por separado entre los valores originales y los incrementos por la aplicación del revalúo.

Se deberá también realizar un seguimiento detallado para determinar en los próximos ejercicios si la valuación actual es correcta o no y de ser necesario actualizar los valores de los bienes.

Otro punto importante a determinar por el auditor es corroborar que los bienes de determinada clase de activo hayan sido revaluados en su totalidad sin dejar excluido a ninguno.

Con respecto a la parte impositiva mencionamos anteriormente que se genera una diferencia transitoria ya que contablemente se contabiliza un gasto mayor en el estado de resultado en concepto de amortización del que permite en la ley de impuesto a las ganancias, con lo cual será necesario llevar un detalle período por período de esas diferencias que generan el activo o pasivo por impuesto diferido, corroborar que ejercicio a ejercicio los ajustes sean los correctos.

Evidentemente es un proceso mucho más complejo que el modelo del costo ya que representa un cambio en las bases de contabilización repercutiendo directa o indirectamente en distintas áreas de una organización (Seller 2009). Como tampoco es posible en este caso particular establecer un

método sistemático que resulte aplicable a todas las revaluaciones sino que debe entenderse cada caso particular y aplicar las técnicas necesarias a fin de poder emitir una opinión acerca de la razonabilidad o no del saldo de bienes de uso.

CONCLUSIÓN

La integración regional y su apertura a la globalización, es decir, hacer tratos con países de otros continentes hace que debamos buscar formas más expeditas y rápidas de comunicación, es decir establecer un idioma en común, haciendo referencia a una contabilidad en común. Esta contabilidad a lo largo de los años ha sido normada y aplicada según las costumbres comerciales de cada país, sin embargo como resultado del proceso de interrelación internacional nos impulsa a tomar a las Normas Internacionales de Información Financiera como el idioma común de la contabilidad. Una de las ventajas de armonizar nuestras normas hacia las Normas Internacionales de Información Financiera será que las compañías podrán leer información financiera de distintas empresas facilitando el entendimiento y disminuyendo los costos de entrega de la información

En este sentido estas normas nos plantean una forma de valorización más adaptada a un valor de mercado, brindando una manera de mejorar el principio de imagen fiel de la posición financiera de la empresa, otorgando información más representativa de la realidad patrimonial del ente, enfrentando de este modo los inconvenientes para lograr financiación y calificar para ciertos negocios. En consecuencia por lo expuesto anteriormente podemos concluir que la aplicación de dicho método es positiva. Sin embargo se considera incongruente el tratamiento que se le brinda al saldo por revaluación en el sentido de que brinda la posibilidad de que permanezca por tiempo indeterminado en el patrimonio neto del ente una vez que el bien se haya consumido.

Por otro lado ese modelo nos obligará a estar atentos al aplicar políticas dentro de la empresa, ya que ellas podrán repercutir en los valores de nuestros activos y disminuir o aumentar nuestro valor como empresa. También es importante destacar que considerando el contexto económico

por el cual atraviesa nuestro país fundamentalmente haciendo referencia a los niveles de inflación experimentados, la aplicación de este modelo puede llevar a un encubrimiento de la inflación ya que las revaluaciones son los valores del momento en que se realizan y exteriorizan las variaciones en los precios específicos de los bienes. Ello es realmente así siempre que el valor anterior del bien se exprese en términos de la moneda del momento del revalúo permitiendo que el resultado de tenencia se presente neteado del efecto inflacionario, y no en moneda del momento de incorporación, por lo tanto los importes de los saldos por revalúo tiene un componente inflacionario, el cual podría ser mayor a la variación específica de los precios de los bienes. Adicionalmente podemos mencionar que existen una inconsistencia de la revaluación con el modelo que plantea el marco conceptual de las normas contables profesionales argentinas (RT N° 16) ya que propone utilizar la medición a valores corrientes para los bienes destinados a la venta y al costo para los que no tengan ese destino. También es incompatible la resolución técnica N° 31 con el modelo de capital a mantener financiero que plantea la resolución técnica N° 16 debido a la consideración del resultado por tenencia positivo como un resultado diferido dentro del patrimonio neto. (Rodríguez De Ramirez. 2012).

Por otra parte es inconsistente con el modelo que plantea el marco conceptual de las normas contables profesionales argentinas (RT N° 16) ya que propone utilizar la medición a valores corrientes para los bienes destinados a la venta y al costo para los que no tengan ese destino

Con respecto a la resolución aprobada por la Inspección de Personas Jurídicas en donde se avala el procedimiento de revalúo de bienes de uso, existe un avance en el proceso de armonización con las Normas Contables Profesionales Argentinas y éstas a su vez en relación con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), sin embargo en base al análisis realizado

anteriormente podemos resaltar que muchas de las exigencias regulatorias dificultan la efectiva capacidad de aplicación práctica del modelo de revalúo

Por último podemos concluir que la Resolución Técnica N° 31 a nivel fiscal modifica el tratamiento que se le daba a los bienes de uso ya que ahora producto de esta revaluación se generan diferencias transitorias entre el resultado impositivo y el contable, en consecuencia requiere un trabajo más complejo que el realizado bajo el modelo del costo, contar con mayor cantidad de información como así también el de auditoría externa en donde se deba realizar un trabajo más exhaustivo de constataciones acerca de las valuaciones y los registros contables realizado por el ente. Sin embargo no considero esto un obstáculo para su no adopción debido a los beneficios que trae aparejados a los usuarios de la información contable como fin último de la contabilidad.

BIBLIOGRAFIA

Acuña R, Campo A, Chavez O, Fronti de Garcia L, Helouani R, Viegas J (2009) Contabilidad, Pasado, Presente y Futuro. La ley.

Álvarez Chiabo, L. (2011) La nueva RT 31. Disertación. Consejo Profesional de Ciencias Económicas.

Bulnes, P. (2008) Impuesto Diferido: regulación contable. Aplicación Tributaria S.A. 1º Edición. C.A.B.A. Pág. 11-26

FACPCE (2011) Resolución Técnica N° 31. Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9, 11, 16 y 17.

FACPCE (2009). Resolución Técnica N°26: Normas Contables Profesionales: Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

FACPCE (2000). Resolución Técnica N° 16. Marco Conceptual de las normas contables profesionales

FACPCE (2000). Resolución Técnica N° 17. Normas Contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general.

Fowler Newton E. (2005) Contabilidad Básica. Editorial La Ley.

Galli S. y Crespo de Quiroga G. (2012) Introducción al modelo de revaluación para bienes de uso excepto activos biológicos. OIKONOMOS, Revista Científica de Ciencias Económicas. Núm. 1, pp. 1-23

Hernán Pablo Casinelli. (2015) Opción de Revaluación de Bienes de Uso e Inversiones en Bienes de Naturaleza Similar excepto los Activos Biológicos de los entes bajo fiscalización de la Inspección de General de Justicia (IGJ): Algunas consideraciones técnico-contables sobre la resolución general IGJ 2/2015.

Hervás Oliver J. (2005) La revalorización de activos fijos. Contraste empírico de un modelo financiero de elección contable. Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa. Revista Científica de Ciencias Económicas. Volumen 11, núm. 1, pp. 31-51.

I.A.S.B. (2009) NIC 16. Propiedad, Planta y Equipos. IASC Foundation.

I.A.S.B. (2011) NIIF 13. Medición del Valor Razonable. IFRS Foundation.

Mantovan F (2008) Impuesto Diferido. ERREPAR

Rodriguez de Ramirez, M (2012) Revalúos de bienes de uso: peripecias de las mediciones a “valores corrientes” en Argentina. ERREPAR. Profesional y Empresaria. Boletín XIII

Rondi G, Casal M y Gomez M (2012) Análisis de la RT 31 y consideraciones sobre su aplicación en PyMES. 19º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas.

Selle, E. (2009) Efectos Colaterales de la Adopción de las NIIF. ERREPAR. Profesional y Empresaria. Boletín Pág. 1271 – 1276.

Silva Palavecinos B, (2011) Valor razonable: un modelo de valoración incorporado en las normas Internacionales de información financiera. Estudios Gerenciales, Revista Científica de Ciencias Económicas. Vol. 27, núm. 118, pp. 97-114.

Peña Molina A (2007) Efectos Tributarios Derivados de la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. Actualidad Contable Faces. Revista Científica de Ciencias Económicas. Vol. 10, núm. 15, pp. 56-68

Maldonado, Eduardo. (1998) Contabilidad Comparada. Eudecor.

Quintanilla Borges, Humberto. (2009). Convergencia en Latinoamérica, IFRS-NIIF. La Ley.