

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

**Aplicación práctica de las normas
internacionales de información financiera**

ISABEL CARMONA

JOSÉ FUERTES

LEGIS

INFORMACION & SOLUCIONES

PRIMERA EDICIÓN 2016

© Isabel Carmona - José Fuertes

© Legis Editores S.A., 2016

Queda prohibida la reproducción total o parcial de este libro,
por cualquier proceso reprográfico o fónico, por fotocopia, microfilme,
offset o mimeógrafo, sin previa autorización del editor.

LEGIS

Gerente General: *Erick Rincón Cárdenas*

Directora Editorial: *Martha Penen Lastra*

Diseño de Carátula: *Juan Felipe Ulloa*

Imagen de Carátula: *Shutterstock*

Diagramación: *Preprensa Editorial*

Impresión: LEGIS S.A.

ISBN PAPEL: 978-958-767-425-5

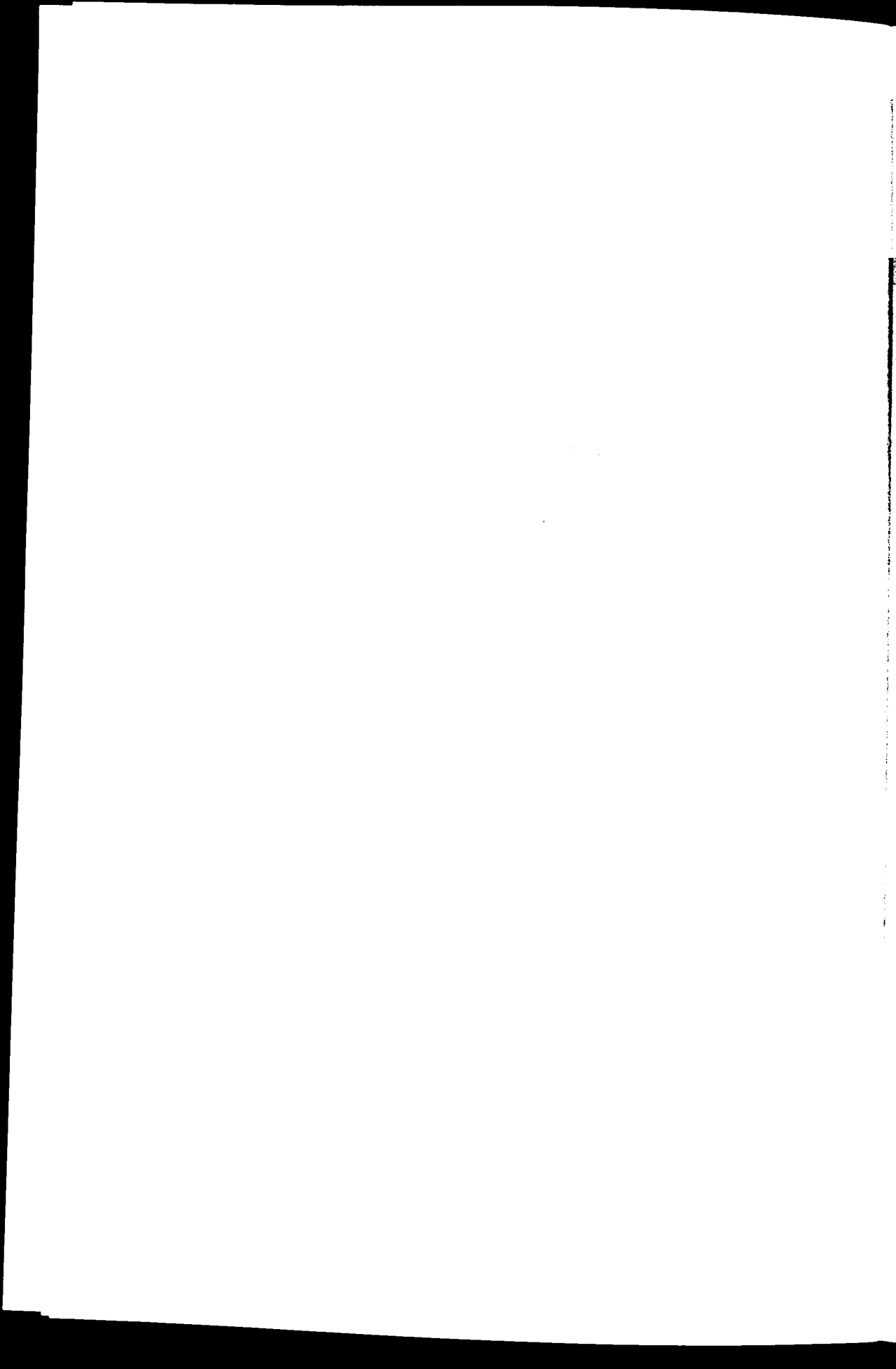
ISBN E-BOOK: 978-958-767-426-2

Impreso en Colombia Printed in Colombia

LOS AUTORES

ISABEL CARMONA. Se graduó de la Universidad Central de Venezuela (UCV) como licenciada en contaduría pública, como especialista en docencia en educación superior y como magister *scientiarum* en educación superior con mención honorífica. Graduada como doctora en ciencias contables de la Universidad de los Andes, también con mención honorífica. Es docente asociada de la Universidad Central de Venezuela, creadora y coordinadora de la especialización en Auditoría de la UCV, certificada en capacidad y competencia profesional en la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN NIF) que otorga la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela por la participación activa mantenida en el diseño y ejecución del proceso de adopción de los estándares internacionales de información financiera en Venezuela. Ha sido y es participante como ponente en congresos nacionales e internacionales en temas relacionados con la teoría de la contabilidad. Socia directora de la firma de contadores públicos Alfonso Carmona y Asociados, donde ha participado en asesorías contables y en la realización de auditorías a instituciones públicas y privadas de diferente nivel organizativo, así como en el diseño y ejecución de cursos académicos de formación profesional.

JOSÉ FUERTES. Licenciado en contaduría pública de la Universidad Central de Venezuela, graduado con mención honorífica. Magister *scientiarum* en contabilidad, egresado de Nova Southeastern University, graduado también con mención honorífica. Fue preparador de contabilidad de la Universidad Central de Venezuela y participo como ponente nacional en temas relacionados con la contabilidad. Autor de artículos de contabilidad en revistas arbitradas



ÍNDICE GENERAL

PRESENTACIÓN	vii
PRÓLOGO	viii
INTRODUCCIÓN	ix

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

1. CONCEPTO	1
2. PRESENTACIÓN DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS	2
2.1. Comparación entre la NIC 16 y la sección 17 de la NIIF para las pymes	2
3. RECONOCIMIENTO	5
4. MEDICIÓN EN EL RECONOCIMIENTO INICIAL	5
4.1. Costo histórico	5
4.2. Costos incidentales o costos iniciales	6
4.3. Adquisición al contado	7
4.4. Adquisición a crédito	9
4.4.1. Adquisiciones a crédito comercial	10
4.4.2. Adquisiciones a crédito financiero	13
5. PERMUTA DE ACTIVOS	25
5.1. Permuta de activos diferentes	26
6. ADQUISICIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MONEDA EXTRANJERA	30
6.1. Ajuste de la moneda extranjera	31
6.2. Medición posterior	32

7.	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO ADQUIRIDOS COMO SUBVENCIÓN DEL GOBIERNO.....	33
8.	EXCEPCIONES A LA REGLA GENERAL DE VALUACIÓN	38
8.1.	Adquisición de propiedades, planta y equipo con acciones de la propia entidad (pago basado en acciones)	38
8.2.	Unidad Generadora de Efectivo (UGE).....	40
8.3.	Permuta de activos sin carácter comercial.....	44
8.3.1.	Comparación de la NIC 16 con la sección 17 de las NIIF para las pymes en transacciones de intercambio no comercial	55
9.	ADQUISICIÓN POR UN PRECIO GLOBAL	55
10.	ADQUISICIÓN MIXTA POR UN PRECIO GLOBAL.....	63
11.	EL DESMANTELAMIENTO COMO COMPONENTE INICIAL DEL COSTO.	65
12.	EROGACIONES POSTERIORES RELACIONADAS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	67
12.1.	Reconocimiento contable de las erogaciones destinadas a mantener al activo en condiciones normales de uso	67
12.2.	Reconocimiento contable de las erogaciones destinadas a incrementar el beneficio económico futuro del activo.....	68
12.3.	Erogaciones posteriores que no originan sustitución de partes. Pasos a realizar	69
12.4.	Erogaciones posteriores que sí originan sustitución de partes	73
12.5.	Costos de inspección.....	79
13.	DEPRECIACIÓN DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	81
13.1.	Concepto.....	81
13.2.	Factores de la depreciación.....	81
13.2.1.	Vida útil probable	81
13.2.2.	Valor residual	82
13.3.	Métodos de depreciación	83
13.3.1.	Métodos de depreciación basados en el tiempo.....	84
13.3.2.	Método de depreciación basado en el uso del activo.	88
13.4.	Depreciación por componentes	90

14.	MEDICIÓN EN LA FECHA SOBRE LA QUE SE INFORMA.....	92
14.1.	Modelo del costo	93
14.2.	Modelo de la revaluación.....	94
14.2.1.	Reconocimiento de la revaluación	94
14.2.2.	Procedimiento de ajuste del valor en libros del activo.....	95
14.2.3.	Procedimiento de eliminación de la depreciación acumulada	98
14.2.4.	Aplicación práctica del reconocimiento de la revaluación de los elementos de propiedad, planta y equipo	102
15.	DETERIORO DEL VALOR DE LOS ELEMENTOS DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.....	104
15.1.	Importe recuperable.....	105
15.2.	Indicios de deterioro	106
15.3.	Reconocimiento del deterioro del valor de los activos	108
15.3.1.	Reconocimiento del deterioro de valor de un activo individual, medido por el modelo del costo	108
15.3.2.	Reconocimiento del deterioro de valor de un activo individual, medido por el modelo de la revaluación ..	110
15.3.3.	Reconocimiento del deterioro de valor de una unidad generadora de efectivo (UGE).....	114
15.4.	Reversión del deterioro del valor de los activos.....	118
15.4.1.	Reversión del deterioro de valor de un activo individual medido por el modelo del costo	119
15.4.2.	Reversión del deterioro de valor de un activo individual medido por el modelo de la revaluación ..	122
15.4.3.	Reversión del deterioro de valor de una Unidad Generadora de Efectivo (UGE).....	127
15.5.	Compensación por deterioro de valor de los activos	131
16.	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO MANTENIDOS PARA LA VENTA	133
16.1.	Clasificación	133
16.2.	Identificación del activo no corriente mantenido para la venta	136

16.3.	Medición de los activos no corrientes mantenidos para la venta.....	138
16.4.	Reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro de valor.....	139
16.5.	Cambios en el plan de ventas del activo calificado como mantenido para la venta	141
16.6.	Presentación en el estado de situación financiera.....	144
16.7.	Información a revelar.....	146
17.	BAJA EN CUENTA DE LOS ELEMENTOS DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.....	146
18.	INFORMACIÓN A REVELAR.....	148
18.1.	Generalidades	148
18.2.	Aspectos particulares.....	154
18.2.1.	Restricciones (activos sujetos a alguna restricción)..	154
18.2.2.	Activos en proceso de construcción.....	156
18.3.	Información adicional sobre propiedades, plantas y equipos..	156
	BIBLIOGRAFÍA.....	163

PRESENTACIÓN

La contabilidad, al igual que el resto de las disciplinas económicas, se ha visto obligada a evolucionar en el ámbito global. Para contribuir con la incorporación de esos cambios en el suministro de información financiera, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por las siglas en inglés de International Accounting Standard Board) ha desarrollado un conjunto de lineamientos que reciben el nombre de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las cuales están dirigidas a las entidades económicas que tienen obligación pública de rendir cuentas y la NIIF para las PYMES, que orientan a aquel grupo de pequeñas y medianas entidades, y que no tienen obligación pública de rendir cuentas.

Como parte obligada de esos pronunciamientos se encuentra el reconocimiento, la medición y la información a revelar de las Propiedades, Planta y Equipos, rubro que representa un componente importante dentro de los activos de la entidad, y que por tener como característica la permanencia durante varios periodos económicos dentro de la empresa, requiere atender múltiples aspectos: en la forma de adquisición, en el tratamiento de la depreciación, en los desembolsos que se ocasionan durante su vida útil, en la medición en la fecha sobre la que se informa, en el reconocimiento del deterioro del valor del activo y su posterior reversión, en el tratamiento contable del activo que se ha retirado de servicio y ha sido calificado como disponible para la venta, en la baja en cuenta y, finalmente, en la información a revelar sobre esos elementos de Propiedades, Planta y Equipo.

En esta guía se ha tratado de atender de forma exhaustiva cada una de esas situaciones, ofreciendo en todos los casos ilustraciones que propicien su comprensión y comentando ejemplos tomados de los Módulos de Formación de la NIIF para las PYMES emitidos por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB).

Por supuesto, resulta imposible agotar en estas páginas la discusión de uno de los activos más abundantes en situaciones contables, pero se aspira aportar un granito de arena para la construcción de las bases del inmenso castillo que requiere el conocimiento de la contabilidad actual.

PRÓLOGO

No hay duda de que los componentes del rubro Propiedad, Planta y Equipo (PPE) representan un recurso básico e importante en la mayoría de las entidades para el logro de su objeto fundacional y no es menos cierto que debido a esa característica su efecto en la medición de los resultados de una entidad y en la estructura de su situación económica-financiera es también de un peso específico de cierta relevancia, ya se trate de una entidad fabril, distribuidora de bienes o prestadora de servicio, entre otras.

Es por ello que la contabilidad financiera, a través de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), ha establecido normas, políticas o reglas contables uniformes que permitan su adecuado reconocimiento y su razonable valuación y pertinente presentación y revelación, y que van dirigidas en un espectro más amplio al logro final de la uniformidad en la generación de la información financiera. Y en este rubro en particular se han emitido normas específicas de PPE y otras normas que le son relacionadas y vinculadas con los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de PPE, como son: la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse en relación con los mismos, entre otros aspectos.

Ahora bien, no ha sido suficiente la emisión de esas diversas normas vinculadas con la partida de PPE sino que se ha hecho conveniente y necesario la existencia de un mecanismo que las agrupe, las compagine y que facilite su divulgación y explicación teórica para contribuir a su aplicación práctica y que de esa manera se mejore el proceso enseñanza-aprendizaje, con todas sus aristas. Es decir, que contenga un análisis cuidadoso y concatenado de todas esas normas que le son inherentes y que faciliten su comprensión y aplicabilidad.

Ese mecanismo se ve reflejado en el nacimiento de este texto que aborda con amplitud y sencillez la problemática que se presenta en la contabilización de PPE y representa un valioso aporte para su comprensión. Además, resume en un solo volumen un marco teórico referencial de mucha importancia que ayudará a aclarar o resolver controversias teóricas a nivel de la academia y, lo que también es vital, proporcionará una visión práctica de esa teoría contable que no en pocas oportunidades crea u origina dudas en su comprensión en los estudiantes, que son los receptores iniciales de esos conocimientos y que serán los futuros responsables de la generación de información y del registro correcto de las operaciones de las entidades donde laboren.

El esfuerzo hecho por los autores para producir esta obra tiene asegurado su objetivo fundamental, que es contribuir a facilitar la comprensión y aplicación de las normas que atañen a la contabilización del rubro PPE y proporcionar al docente, al estudiante y al profesional en ejercicio de su actividad una herramienta de gran utilidad.

En resumen, el objetivo de esta obra es describir el tratamiento contable de las PPE, de manera que los usuarios de la información financiera puedan conocer todo acerca de la inversión que la entidad tiene en estos activos, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión y de servir como apoyo pedagógico para mejorar el entendimiento del material que se presenta.

En definitiva, la edición de este libro en sí constituye ya un merecido premio al esfuerzo, la persistencia, la dedicación, la tenacidad y el conocimiento de sus autores.

Caracas,
Henry José Alfonzo Brito

INTRODUCCIÓN

Los elementos que conforman las Propiedades, Planta y Equipo (PPE) constituyen activos de toda entidad, independientemente del nivel organizativo que estas tengan. Por ser activos que permanecen dentro de la empresa por varios ejercicios económicos, existen muchos aspectos que deben ser tratados adecuadamente.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés), establecen políticas particulares para cada aspecto relacionado con este elemento de los estados financieros, cuya explicación teórica, acompañada de ilustraciones, promoverán el aprendizaje significativo en estudiantes de las áreas de contabilidad y finanzas, y profundizarán el conocimiento de los profesionales de esas disciplinas.

El IASB emitió dos conjuntos de Normas, las NIIF, dirigidas a las entidades que tienen obligación pública de rendir cuentas, y la NIIF para las pequeñas y medianas empresas (NIIF para las pymes). Esta última NIIF se desprende totalmente de las plenas; y en el caso de la Sección 17 de la NIIF para las pymes, todo el contenido es congruente con la Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC 16), pero existen aspectos contemplados en las NIIF cuya aplicación está restringida en la NIIF para las pymes. En el presente texto, se revelarán de forma específica estos casos, de tal manera que el usuario esté en condiciones de diferenciar la aplicación de la Norma, dependiendo de la entidad que lo requiera.

El IASB, a través de la Fundación IASC, puso al alcance de todos los usuarios de la NIIF para las pymes el *Material de formación sobre la NIIF para las pymes*. En el aviso que realiza esta fundación sobre el material en referencia, señala explícitamente:

“Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de un módulo del material de formación de la Fundación IASC, debe asegurarse de que su documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual que indique que la Fundación IASC es la fuente de su material de formación. Debe asegurarse de que cualquier extracto que copie del material de formación de la Fundación IASC sea reproducido con exactitud y no se lo utilice en un contexto que derive en una interpretación errónea. Para cualquier otro uso propuesto de los materiales de formación de la Fundación IASC se necesitará una autorización por escrito”.

Este texto está apoyado en ese material, y en muchos casos específicos se remite al lector directamente al módulo correspondiente a la sección que se referencia, respetando en todos los casos la propiedad intelectual.

El contenido del texto aborda aspectos importantes de las propiedades, planta y equipo. Así, comenzando por la conceptualización de propiedades, planta y equipo se pasa a determinar el costo del activo tomando como base las diferentes formas de adquisición del mismo. Se refiere a la depreciación como distribución de costo del activo, los modelos del costo y revaluación como alternativas de medición posterior: las erogaciones posteriores relacionadas con los elementos de propiedades, planta y equipo, el deterioro de valor de los activos y su reversión, el tratamiento contable de los activos mantenidos para la venta; y, finalmente, la baja en cuenta de los elementos de propiedades, planta y equipo.

Evidentemente, resulta imposible agotar todas las aristas que enmarcan a las propiedades, planta y equipo. Los autores aspiran que en el futuro puedan ser incorporadas aquellas ausencias que se detecten, así como las modificaciones que de estas normas realicen sus entes emisores.

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

1. CONCEPTO

La Norma Internacional de Contabilidad 16, denominada "Propiedades, planta y equipo", emitida por el IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, por su sigla en inglés), define a las Propiedades, Planta y Equipo (PPE) como todos aquellos activos tangibles que "(a) posee una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se espera utilizar durante más de un periodo" (IASB 2015, p. A972). De las características establecidas en esta definición se desprende que las propiedades, planta y equipo:

- *Son activos*: de acuerdo con el párrafo 4.4 del Marco conceptual para la Información Financiera, los activos son recursos controlados por la entidad, que existen en la fecha sobre la cual se informa y que tienen la capacidad de generar beneficios económicos futuros.
- *Son tangibles*: con esta denominación se diferencian los elementos de propiedades, planta y equipo del activo intangible. Implica que el beneficio de su tenencia es el uso físico, más que el derecho de obtener algún privilegio establecido en un contrato.
- *Se utilizan en la producción, en el suministro de bienes y servicios, se arriendan a terceros o persiguen propósitos administrativos*: con este rasgo es posible distinguir las propiedades, planta y equipo de las propiedades de inversión, cuya intención es generar rentas, apreciaciones de capital o ambos, en lugar de ser ocupadas por la entidad.

— *Se esperan utilizar durante más de un periodo económico*: es decir, se ratifica su carácter de activo permanente, es decir, el beneficio económico que se desprende de su uso beneficia a la entidad durante varios ejercicios económicos.

2. PRESENTACIÓN DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

La NIC 1, "Presentación de estados financieros", refiere que la entidad debe presentar los activos corrientes y no corrientes como categorías separadas dentro del estado de situación financiera. El criterio para utilizar esta clasificación depende del tiempo en el cual la entidad estima recuperar los beneficios económicos que se desprenden del uso esperado del activo. Según esta circunstancia, visto el carácter de permanencia de los elementos de propiedades, planta y equipo, estos deben formar parte del activo no circulante o no corriente del estado de situación financiera. Algunos ejemplos de las propiedades, planta y equipo, de acuerdo con el párrafo 37 de la NIC 16, son los siguientes: (a) terrenos; (b) terrenos y edificios; (c) maquinaria; (d) buques; (e) aeronaves; (f) vehículos de motor; (g) mobiliario y enseres; (h) equipo de oficina; e (i) plantas productoras, entre otros.

2.1. Comparación entre la NIC 16 y la sección 17 de la NIIF para las pymes

La NIC 16 incluye como parte de los elementos de propiedades, planta y equipo las piezas de repuestos, los equipos de reserva y el equipo auxiliar, siempre y cuando cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, de lo contrario serán tratados como inventarios. La NIIF para las pymes es más contundente en su consideración, refiriendo que las piezas de repuestos *importantes* y los equipos de mantenimiento se considerarán propiedades, planta y equipo, cuando tienen carácter de permanencia, es decir, cuando se van a utilizar durante más de un periodo económico y cuando solo pueden ser utilizados para un solo elemento de propiedades, planta y equipo (es decir, se presenta un componente de especialización). No se discute, por supuesto, que tienen que cumplir con los criterios

de reconocimiento establecidos en el Marco Conceptual, y que se describen más adelante.

La sección 17 de la NIIF para las pymes incluye dentro de su ámbito de aplicación a las propiedades de inversión, cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad sin costo ni esfuerzo desproporcionado, dejando a aquellas propiedades de inversión, cuyo valor razonable sí pueda ser calculado con facilidad, la sección 16 del estándar para pymes.

Por su parte, las NIIF completas tienen en la NIC 40 la norma que trata las propiedades de inversión, la cual contempla dos modelos en la medición posterior: el modelo del costo y el modelo de revaluación. Importante es resaltar que, respecto de esta última norma, la NIC 16 indica que si una entidad que aplica la NIC 40 utiliza el modelo del costo antes mencionado en sus propiedades de inversión, deberá aplicar el mismo modelo para sus elementos de propiedades, planta y equipo.

Actividades de aprendizaje

Tomando como base el concepto y las características señaladas de la propiedad, planta y equipo, a continuación se presentan varios casos independientes entre sí, a fin de que el lector identifique el elemento de propiedad, planta y equipo.

Primer caso: una entidad posee dos edificios: en el primero de ellos, centra sus actividades de manufactura, mientras que el otro está destinado para ser ocupado por su personal administrativo.

¿Cuál de los dos edificios es un elemento de propiedad, planta y equipo?

Respuesta: ambos edificios pertenecen a esta categoría, ya que la entidad espera usarlos más de un periodo y son activos tangibles que se mantienen para la producción o para fines administrativos.

Segundo caso: una entidad posee dos edificios: en el primero de ellos, centra sus actividades de manufactura, y mantiene a su personal administra-

tivo, mientras que el otro está destinado para obtener rentas mediante contratos de arrendamiento operativo.

**¿Cuál de los dos edificios es un elemento de propiedad, planta y equipo?
¿Por qué? ¿Qué representa el otro edificio para la empresa?**

Respuesta: el primer edificio se clasifica como un elemento de propiedad, planta y equipo, ya que la entidad espera usarlos más de un periodo y son activos tangibles que se mantienen para la producción o para fines administrativos.

El edificio destinado para obtener rentas mediante contratos de arrendamiento operativo debe ser clasificado como propiedades de inversión, y por lo tanto contabilizarse de acuerdo a los requisitos de la NIC 40.

Tercer caso: una concesionaria de vehículos posee dos flotas de gran relevancia para sus operaciones. Una de las flotas está destinada para el desempeño de operaciones de ventas, mientras la segunda flota de vehículos está destinada para la venta.

¿Cuál de las dos flotas de vehículos es un elemento de propiedad, planta y equipo? ¿Por qué? ¿Qué representa la otra flota de vehículos para la empresa?

Respuesta: La flota de vehículos de motor destinada para el desempeño de operaciones de ventas se clasifica como un elemento de las propiedades, planta y equipo de la entidad, ya que son activos físicos utilizados en el suministro de bienes durante más de un periodo contable y se mantienen para la producción o para fines administrativos.

La otra flota de vehículos no representa un elemento de propiedad, planta y equipo para la entidad, ya que están destinados a la venta. Esta flota constituye parte del inventario.

Cuarto caso: una entidad dedicada a la construcción de oficinas está en el proceso de terminación de un centro comercial. Una sección del centro comercial será destinada para el asentamiento de sus operaciones administrativas, mientras el resto será vendido en lotes.

Respuesta: Las oficinas destinadas para operaciones administrativas se clasifican como un elemento de propiedad, planta y equipo, ya que la entidad espera usarlos más de un periodo y son activos tangibles que se mantienen para la producción o para fines administrativos.

Las otras oficinas no representan un elemento de propiedad, planta y equipo para la entidad, ya que están destinadas a la venta, y constituyen parte del inventario.

3. RECONOCIMIENTO

Dentro del marco conceptual, el término *reconocimiento* se refiere al proceso de incorporación en los estados financieros (EEFF) de uno de sus elementos, lo cual significa describir el elemento con palabras (identificarlo), así como asignarle una cantidad monetaria (medición). Esta incorporación en los estados financieros debe realizarse siempre y cuando se cumplan las dos características básicas para su reconocimiento, que, en el caso de la propiedad, planta y equipo, es que exista la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros y que el costo del elemento pueda medirse con fiabilidad.

4. MEDICIÓN EN EL RECONOCIMIENTO INICIAL

Medir significa asignar importes monetarios a los elementos de los estados financieros para proceder a su reconocimiento contable. Tal como se refiere en el marco conceptual, esa asignación de valor requiere de la selección de una base o un método particular, siendo el *costo histórico* el importe por el que han de reconocerse los mencionados elementos en el momento de la adquisición.

4.1. Costo histórico

Refiere el marco conceptual que el costo histórico está representado por el monto pagado en efectivo y otras partidas pagadas. Pero, en el caso de los elementos de propiedad, planta y equipo no se adquieren nece-

sariamente a cambio de efectivo, por lo que se comparte la afirmación de Hendricksen (1974), que señala que "el costo inicial de la fábrica y equipo es exacto solamente cuando se adquiere un activo único mediante precio al contado en la fecha que queda disponible para su utilización" (p. 428). Significa entonces que existen diferentes opciones que utiliza la entidad para adquirir un elemento de propiedad, planta y equipo, difiriendo su pago o entregando a cambio bienes diferentes de efectivo. Cuando, por ejemplo, se adquiere un elemento de propiedad, planta y equipo a cambio de bienes diferentes de efectivo, el costo histórico del activo se determina por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición.

4.2. Costos incidentales o costos iniciales

La NIC 16 señala de manera específica que los componentes iniciales del costo son todos aquellos desembolsos necesarios para tener al activo en las condiciones normales del uso previsto por la gerencia de la entidad, y dentro de estos se incluye:

- El precio de adquisición.
- Los aranceles de importación.
- Los impuestos indirectos no recuperables relacionados con la adquisición de los activos.
- La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y de restauración del espacio donde se ha ubicado el activo.

El párrafo 11 de la NIC 16 incluye como elemento de activos de propiedades, planta y equipo aquellos desembolsos en los que incurre la entidad en la adquisición de ciertos elementos que por sí mismos no generarán beneficios económicos futuros, sino que permitirán que otros elementos sí lo hagan. Por ejemplo, aquellos adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental, a pesar de que ellos no incrementen los beneficios económicos futuros esperados del activo al que se incorporarán. Su

consideración obedece al hecho de que, de no haber incurrido en ellos la entidad, no hubiese podido obtener los beneficios económicos que se desprenden del uso del resto de los activos con los cuales se relacionan esos desembolsos.

De igual manera destaca la norma que los descuentos logrados en la adquisición del activo deben deducirse de su costo.

4.3. Adquisición al contado

Cuando se adquiere de contado el activo, no existe dificultad alguna para determinar su costo histórico, puesto que el valor de intercambio es determinado con suficiente fiabilidad. Por ejemplo: en fecha 1/1/20X1 la entidad ABC adquiere una maquinaria por 500.000 unidades monetarias (u.m.), y para cancelar la factura emite un cheque. El registro contable que se origina es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1/1/20X1	Maquinaria	500.000	
	Banco		500.000
	Adquisición maquinaria s fact. XX		

Además de la factura emitida por el proveedor, la entidad requiere incurrir en los siguientes desembolsos:

Concepto	u.m.
Traslado de la maquinaria desde la planta del proveedor hasta la planta de la entidad	50.000
Instalación de la maquinaria	100.000
Costo estimado de desmantelamiento, al término de cinco años	200.000

Los registros contables que se originan por el pago de los costos iniciales son los siguientes:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1-1-20X1	Maquinaria	50.000	
	Banco		50.000
	Pago del transporte de la maquinaria		
1-1-20X1	Maquinaria	100.000	
	Banco		100.000
	Pago de la instalación del maquinaria		

Ahora bien, el gasto de desmantelamiento no se está pagando en el momento de la adquisición, pero se conoce la necesidad de realizar inevitablemente su pago en el futuro.

El valor presente del flujo descontado de efectivo de esas 200.000 u.m., a una tasa del 5% anual en cinco años, es de 156.705 u.m.; y el registro contable que surge es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1-1-20X1	Maquinaria	156.705	
	Provisión para desmantelamiento de la maquinaria		156.705
	Pago del transporte de la maquinaria		

El libro mayor de la cuenta Maquinaria reflejará el costo histórico original de la maquinaria, conformado por el monto pagado al proveedor más los conceptos que conforman el componente inicial del costo:

Maquinaria

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
1-1-20X1	Compra maquinaria según factura X	500.000		500.000
1-1-20X1	Pago transporte de maquinaria	50.000		550.000
1-1-20X1	Instalación de la maquinaria	100.000		650.000
1-1-20X1	Estimación del gasto de desmantelamiento	156.705		806.705

4.4. Adquisición a crédito

De acuerdo con lo señalado en la NIC 16, cuando el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del periodo del crédito, a menos que tales intereses se capitalicen de acuerdo con la NIC 23, en cuyo caso forman parte del costo del activo, tal como se observará más adelante en la sección de activos construidos por la propia entidad.

Esto significa que los intereses de financiamiento no forman parte del costo del elemento de propiedad, planta y equipo, a menos que el activo se construya, es decir, a menos que la propia entidad se encargue de la construcción del activo.

La adquisición del bien a crédito se refiere a la compra de un elemento de propiedad, planta y equipo que es incorporado a las operaciones normales de la empresa, sin entregar a cambio, en el momento de la adquisición, efectivo u otro bien diferente de efectivo. Simplemente, el proveedor entrega el bien y permite su utilización, sin haberlo cancelado total o parcialmente. El pago completo del bien ocurre en fecha posterior. Normalmente, se manejan dos tipos de crédito:

- Crédito comercial: es el crédito espontáneo, que surge a partir de las condiciones normales de mercado, amparado por una factura emitida por el proveedor.
- Crédito financiero: es el crédito negociado por ambas partes. El nombre asignado a este tipo de negociación depende del instrumento emitido por el proveedor. En consecuencia, se identificará como:
 - Crédito financiero a plazos: cuando el proveedor emite giros que permiten cancelar progresivamente el crédito contraído por la adquisición del activo.
 - Arrendamiento financiero: cuando la adquisición del activo se realiza a través de la realización de un "contrato de arrendamiento financiero".

4.4.1. *Adquisiciones a crédito comercial*

Como se indicó, es un crédito espontáneo, que surge por las necesidades existentes en el mercado. El proveedor, por la venta del bien, emite una factura, cuyo vencimiento normalmente es de un mes.

Empresa XYZ		
Factura N 18522		
Señores ABC		
Ciudad MNO		
Cantidad	Descripción	Precio Venta
1	Mobiliario	500.000 u.m.
Fecha: 01/01/20X1		
Esta factura vence a los 30 días		

— *Determinación del costo del mobiliario*

¿Cuál es el costo del activo? El equivalente en efectivo en el momento de la adquisición. Si el activo se pagase en el momento de la adquisición, se pagarían 500.000 u.m.

El registro que surge para el reconocimiento del elemento de propiedades, planta y equipo es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
11/20X1	Mobiliario	500.000	
	Cuentas por pagar		500.000
	Adquisición mobiliario s fact. 18522		

Un mes después, cuando la factura vence, el registro contable que se origina es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1/2/20X1	Cuentas por pagar	500.000	
	Banco		500.000
	Pago factura 18522		

— *Otorgamiento de descuentos*

Existe la posibilidad que, dentro de las políticas del proveedor, al conceder este tipo de crédito, busque la forma de obtener el efectivo antes del vencimiento de la factura, ocasionando el nacimiento de incentivos que propician el pronto pago. Este es el caso del otorgamiento de descuento, que, enmarcado dentro del literal a) del párrafo 16 de la NIC 16, constituye una reducción del costo. Seguidamente, analizaremos la relación entre este tipo de transacción y la adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo:

Empresa XYZ		
Rif. 2830018		
Factura N 18522		
Señores ABC		
Ciudad MNO		
Cantidad	Descripción	Precio venta
1	Mobiliario	500.000 u.m.
Fecha: 1/1/20X1		
Esta factura vence a los 30 días		
Condiciones 5 / 10, n / 30		

De acuerdo con la factura presentada, en la cual el proveedor ofrece 5% de descuento si la factura se paga antes de los 10 días, el costo del mobiliario se determina de la siguiente manera:

Precio de la factura	500.000 u.m.	500.000
Descuento ofrecido	5% de 500.000 u.m.	(25.000)
Costo del activo		475.000

¿Por qué es 475.000 u.m. el costo del activo? Porque representa el equivalente en efectivo en el momento de la adquisición, si la intención de la gerencia es hacerse acreedora del referido descuento. El registro contable que surge es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1-1-20X1	Mobiliario	475.000	
	Cuentas por pagar		475.000
	Adquisición mobiliario s/fact. 18522		

Si la factura se paga a los 30 días, al vencerse el registro contable que se origina es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1-2-20X1	Cuentas por pagar	475.000	
	Descuento no aprovechado*	25.000	
	Banco		500.000
	Pago factura 18522		

*NOTA: descuento no aprovechado es una cuenta nominal que forma parte del costo de financiamiento. Significa que la empresa no utilizó la ventaja ofrecida por el proveedor.

Atención: nótese que, bajo ninguna circunstancia, el descuento no aprovechado forma parte del costo del elemento de propiedades, planta y equipo.

Si se paga la factura dentro del plazo concedido por el proveedor para otorgar el descuento, el registro contable que se origina es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
10/1/20X1	Cuentas por pagar	475.000	
	Banco		475.000
	Pago factura 18522		

Obsérvese que el costo del activo representa el monto pagado en efectivo en el momento de su adquisición.

4.4.2. *Adquisiciones a crédito financiero*

4.4.2.1. *Adquisiciones a crédito financieros a plazos*

El término crédito financiero se refiere al crédito solicitado de manera explícita por parte de la entidad al proveedor. Significa adquirir un bien y comenzar a utilizarlo, sin haber cancelado su precio al proveedor. Normalmente existen dos tipos de crédito financiero: el crédito financiero a plazos y el arrendamiento financiero.

El crédito financiero a plazos surge cuando la entidad acepta (firma) giros para cancelar la factura correspondiente a la compra del bien. Representa la adquisición de un bien, aceptando la obligación de cancelar el valor de este progresivamente, a través de la firma de varios giros emitidos por el vendedor. En este tipo de transacción, el proveedor nos está ofreciendo el financiamiento de los bienes que se han adquirido y los activos son incorporados a las operaciones normales de la empresa, sin haber realizado el desembolso por el costo de estos.

Al momento de determinar cuál es el costo de los bienes, se observa que la suma del valor nominal de los giros aceptados es superior al precio de contado (el equivalente en efectivo en el momento de la adquisición) de los activos recibidos. La diferencia entre ambos valores representa el interés que cobra el proveedor por haber financiado la compra de los activos.

Es importante ratificar que los intereses de financiamiento no forman parte del costo del activo adquirido. En el único caso que esos intereses pueden formar parte del costo del activo, es cuando la empresa construye el activo para su uso, para su venta o para generar rentas o apreciaciones de capital. Este tipo de activo se denomina "activo apto" y se revisará más adelante. Cuando se construye un activo apto, se capitaliza al costo del activo solo el interés causado durante el periodo que tarde la construcción de este.

Continuando con la adquisición a crédito financiero, se tiene entonces que se está adquiriendo un bien cuyo pago se está difiriendo, y ese diferimiento será cancelado a través de la aceptación de un documento denominado giro o letra de cambio.

Supongamos que el mobiliario referido en el punto anterior se está adquiriendo a crédito:

Empresa XYZ

Factura N 18522

Señores ABC

Ciudad MNO

Cantidad	Descripción	Precio venta
1	Mobiliario	500.000 u.m.

Fecha: 01/01/20X1

Pago: 3 giros anuales de 200.000 u.m. cada uno

A una tasa anual de 9,7%

¿Cuál es el costo del mobiliario adquirido a través del crédito financiero a plazos, si la suma del valor nominal de los giros asciende a 600.000 u.m.?

El costo será el precio de contado del activo, que es exactamente igual al valor presente del flujo descontado de efectivo de los giros. Con el objeto de despejar las dudas referentes a la terminología, seguidamente se describen algunos conceptos usados frecuentemente.

— *Valor nominal:*

Es el valor expresado en el giro. Representa el monto que se debe pagar al vencimiento del giro, y contiene amortización de capital más los intereses.

— *Valor presente del flujo descontado de efectivo de los giros*

Representa el valor del giro sin incluir los intereses de financiamiento; y es el monto por el cual debe reconocerse el pasivo en el momento de asumir la obligación.

El registro contable por la adquisición del mobiliario es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1/1/20X1	Mobiliario	500.000	
	Efectos por pagar		500.000
	Adquisición mobiliario s/fact. 18522		

— *Registro contable por el pago del primer giro*

Al momento de la cancelación de los giros, la porción de interés contenido en cada uno de ellos debe reflejarse como un interés causado. Existen diferentes fórmulas para calcular el interés, siendo la más común la referida al cálculo de los intereses sobre los saldos deudores o saldos de capital; y que se calculan con base en una tabla similar a la siguiente:

Saldo capital	Intereses	Cuota	Amortización
500.000,00	48.500,00	200.000,00	151.500,00
348.500,00	33.804,50	200.000,00	166.195,50
182.304,50	17.695,50*	200.000,00	182.304,50

*NOTA: monto obtenido por diferencia entre 200.000, monto de la cuota y 182.304,50, que es la amortización de capital.

El registro contable que surge por el pago del primer giro es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1/1/20X2	Efectos por pagar	151.500	
	Intereses de financiamiento	48.500	
	Bancos		200.000
	Pago del giro 1/3		

Actividad de aprendizaje

La entidad ABC adquiere el 01/01/20X1 un equipo de producción a través de un crédito financiero, en el cual firma 5 giros anuales por un valor nominal de 50.000 u.m. cada uno, pagaderos a partir del 31/12/X1. La tasa de interés para la operación es de 8% anual. Si el activo se pagase en efectivo el 01/01/20X1, el costo sería de 200.000 u.m.

— *Determinar el costo del equipo de producción*

Independientemente al arreglo del pago a plazos, los intereses de financiamiento no forman parte del costo del equipo de producción, por lo tanto la entidad debe reconocer al activo por el importe que se cancelaría si el equipo se comprase el 01/01/20X1, el cual es el precio de contado de 200.000 u.m. El asiento contable el 01/01/20X1 sería el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1/1/20X1	Equipo de producción	200.000	
	Efectos por pagar		200.000
	Adquisición equipo de producción		

— *Determinar los intereses de financiamiento y pago de giros*

Para determinar el importe de los intereses de financiamiento, se utilizará la fórmula del cálculo de los intereses sobre los saldos deudores o de capital, tal como se muestra a continuación:

Saldo capital	Intereses	Cuota	Amortización
200.000,00	16.000,00	50.000,00	34.000,00
166.000,00	13.280,00	50.000,00	36.720,00
129.280,00	10.342,40	50.000,00	39.657,60
89.622,40	7.169,79	50.000,00	42.830,21
46.792,19	3.207,81*	50.000,00	46.792,19

*NOTA: monto obtenido por diferencia entre 50.000 u.m., monto de la cuota, y 46.792,19 u.m., la amortización de capital.

Una vez determinada la amortización de los giros, la entidad puede proceder a realizar el asiento contable del primer giro, el cual sería el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X1	Efectos por pagar	34.000	
	Intereses de financiamiento	16.000	
	Banco		50.000
	Pago del 1.5		

El 31/12/X2, para el pago del segundo giro, la entidad debe seguir utilizando como referencia la fórmula preparada anteriormente. Debido a que en el primer pago una porción estuvo dirigida a la amortización del capi-

tal, el saldo al año siguiente es menor, así mismo será el interés de financiamiento ($166.000 \text{ u.m.} \cdot 8\% = 13.280 \text{ u.m.}$), así como la amortización del saldo de capital. Este fenómeno ocurrirá hasta que los giros se hayan cancelado totalmente. El asiento contable para la cancelación del segundo giro será el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X2	Efectos por pagar	36.720	
	Intereses de financiamiento	13.280	
	Banco		50.000
	Pago del 2/5		

Actividad de aprendizaje

La entidad ABC adquiere el 01/01/20X1 un equipo de producción a través de un crédito financiero, el cual se debe cancelar mediante 5 giros anuales por un valor nominal de 50.000 u.m. cada uno, pagaderos a partir del 31/12/X1. La tasa de interés para la operación es de 8% anual. Si el activo se pagase en efectivo, el 01/01/20X1 el costo sería de 200.000 u.m.

— *Determinar el costo del equipo de producción*

Independientemente al arreglo del pago a plazos, los intereses de financiamiento no forman parte del costo del equipo de producción, por lo tanto la entidad debe reconocer al activo por el importe que se cancelaría si el equipo se comprase el 01/01/20X1, el cual es el precio de contado de 200.000 u.m. El asiento contable el 01/01/20X1 sería el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1-1-20X1	Equipo de producción	200.000	
	Efectos por pagar		200.000
	Adquisición equipo de producción		

— *Determinar los intereses de financiamiento y pago de giros*

Para determinar el importe de los intereses de financiamiento, se utilizará la fórmula del cálculo de los intereses sobre los saldos deudores o de capital, tal como se muestra a continuación:

Saldo capital	Intereses	Cuota	Amortización
200.000,00	16.000,00	50.000,00	34.000,00
166.000,00	13.280,00	50.000,00	36.720,00
129.280,00	10.342,40	50.000,00	39.657,60
89.622,40	7.169,79	50.000,00	42.830,21
46.792,19	3.207,81*	50.000,00	46.792,19

*NOTA: monto obtenido por diferencia entre 50.000 u.m., monto de la cuota y 46.792,19 u.m., la amortización de capital.

Una vez determinada la amortización de los giros, la entidad puede proceder a realizar el asiento contable del primer giro, el cual sería el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X1	Efectos por pagar	34.000	
	Intereses de financiamiento	16.000	
	Banco		50.000
	Pago del 1°		

El 31/12/X2 para el pago del segundo giro, la entidad debe seguir utilizando como referencia la fórmula preparada anteriormente. Debido a que en el primer pago una porción estuvo dirigida a la amortización del capital, el saldo al año siguiente es menor, así mismo será el interés de financiamiento ($166.000 \text{ u.m.} \times 8\% = 13.280 \text{ u.m.}$), así como la amortización del saldo de capital. Este fenómeno ocurrirá hasta que los giros se hayan cancelado totalmente. El asiento contable para la cancelación del segundo giro será el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X2	Efectos por pagar	36.720	
	Intereses de financiamiento	13.280	
	Banco		50.000
	Pago del 2/5		

4.4.2.2. *Adquisición a través de arrendamiento financiero*

Cuando una entidad requiere la utilización de un activo y carece de los recursos suficientes para adquirirlo de contado, puede recurrir a la figura del arrendamiento. De acuerdo con la NIC 17, denominada "Arrendamientos", un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador (dueño del activo) cede el derecho de uso de un activo al arrendatario (quien usa el activo), durante un periodo de tiempo determinado. Existen dos tipos de arrendamientos: el arrendamiento operativo y el arrendamiento financiero.

- Arrendamiento operativo: el arrendatario utiliza el activo, sin asumir los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de este.
- Arrendamiento financiero: el arrendador transfiere al arrendatario los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo.

De esta manera, el arrendamiento financiero constituye otra forma de adquirir propiedades, planta y equipo a plazos; y, a diferencia de los giros, el documento que ampara la negociación es un contrato de arrendamiento, el cual contempla, como pago mínimo de este, la amortización de capital, que representa el valor razonable del activo en el momento de la negociación, más los intereses que se generan durante el periodo del contrato.

De acuerdo con la NIC 17, los rasgos presentes en el contrato que identifican al arrendamiento financiero son los siguientes:

- (a) *El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.* Con esta característica, se evidencia que el arrendamiento es una venta a plazos.

(b) *El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, para que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción se ejercerá.* De existir una cláusula con estas características, hay que revisarla cuidadosamente, puesto que si la opción de compra establece que el valor a pactar es el valor razonable del activo al término de la vigencia del contrato, el arrendamiento no califica como financiero.

(c) *El plazo del arrendamiento abarca la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si no se transfiere la propiedad.* Es bien conocido que la propiedad no es lo más importante para calificar un elemento como activo. Con este rasgo lo que se demuestra es que el arrendatario gozará de los beneficios económicos del activo durante la casi totalidad de su vida útil. Significa que si el activo tiene una vida útil probable de cuatro años (por ejemplo), el contrato de arrendamiento debe ser igual o mayor a tres años.

(d) *Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es equivalente a la totalidad del valor razonable del activo arrendado.* Normalmente el valor presente de los pagos del contrato de arrendamiento y el valor razonable del activo son exactamente iguales, puesto que el arrendamiento financiero es una forma de adquirir propiedades, planta y equipo.

(e) *Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede utilizarlos sin realizar en él modificaciones importantes.* Por constituir una actividad de financiación, del arrendador está adquiriendo un activo para ceder su uso al arrendatario.

Ahora bien, tal como se ha expresado en los puntos anteriores, ¿cuál es el costo del activo adquirido a través de un contrato de arrendamiento financiero? Es el monto pagado en efectivo o su equivalente en el momento de la adquisición, que se determina por el valor razonable del activo adquirido o por el valor presente de la suma de los pagos mínimos del contrato de arrendamiento.

Ilustración

Suponga que el mobiliario fue adquirido a través de la figura de arrendamiento financiero:

Empresa XYZ

Orden de entrega

N 18522

Señores ABC
Ciudad MNO

Cantidad	Descripción
1	Mobiliario

Fecha: 01/01/20X1

Entrega de activo amparada por contrato de arrendamiento con 3 cuotas anuales de 200.000 u.m. cada una, a una tasa anual de 9,7%

El registro contable por la adquisición del mobiliario en el momento de suscribir el contrato de arrendamiento es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1/1/20X1	Mobiliario	500.000	
	Contrato de arrendamiento por pagar		500.000
	Adquisición de mobiliario a través de arrendamiento financiero		

El lector debe tener presente que 500.000 u.m. es precisamente el valor presente de los tres pagos anuales a realizar, descontados a la tasa de interés

indicada. Así mismo, 500.000 u.m. es el valor razonable del activo al momento de su adquisición.

— *Registro contable por el pago de la primera cuota*

Similar al pago de los giros, cada cuota del canon de arrendamiento contiene una porción de interés que debe reflejarse como un interés causado.

Saldo capital	Intereses	Cuota	Amortización
500.000,00	48.500,00	200.000,00	151.500,00
348.500,00	33.804,50	200.000,00	166.195,50
182.304,50	17.695,50*	200.000,00	182.304,50

*NOTA: Monto obtenido por diferencia entre 200.000, monto de la cuota, y 182.304,50, la amortización de capital.

El registro contable que surge por el pago del primer giro es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1/1/20X2	Contrato de arrendamiento por pagar	151.500	
	Intereses de financiamiento	48.500	
	Bancos		200.000
	Pago de cuota 1/3 de contrato de arrendamiento		

Actividad de aprendizaje

La entidad ABC arrienda el 01/01/20X1 un equipo de producción con un valor razonable de 317.000 u.m. El contrato de arrendamiento estipulaba 4 pagos de arrendamiento que ascendían a 100.000 u.m. cada uno. La tasa de descuento implícita en la operación era de 10%. Al finalizar el plazo el arrendamiento transfiere la propiedad al arrendatario.

— *Determinar si es un arrendamiento financiero u operativo y por qué*

Para determinar si el arrendamiento es financiero u operativo, es necesario identificar las características que distinguen a los arrendamientos como financieros.

Es evidente que si el arrendador le transfiere la propiedad del equipo de producción al arrendatario, la operación configura un arrendamiento financiero.

Además el valor presente de los pagos mínimos es equivalente a la totalidad del valor razonable del bien arrendado, tal y como se demuestra a continuación:

Número de cuota	Monto	Tasa de descuento	Valor presente
1	100.000,00	1,10	90.909,09
2	100.000,00	1,21	82.644,63
3	100.000,00	1,33	75.131,48
4	100.000,00	1,46	68.301,35
			316.986,54

— *Determinar el costo del equipo de producción*

El costo del equipo de producción será el costo de los pagos mínimos del arrendamiento financiero de 316.986,54 u.m., ya que este es inferior al valor razonable del activo el cual es de 350.000 u.m., de acuerdo a lo establecido en el párrafo 20 de la NIC 17.

— *Realice los asientos contables*

El registro contable por la adquisición del mobiliario en el momento de suscribir el contrato de arrendamiento financiero es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1/1/20X1	Equipo de producción	316.986,54	
	Contrato de arrendamiento por pagar		316.986,54
	Adquisición mobiliario a través de contrato de arrendamiento		

5. PERMUTA DE ACTIVOS

El párrafo 24 de la NIC 16 contempla la permuta de activos al referir que "algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios" (p. A977). Se destaca entonces que una permuta ocurre cuando se intercambia activos por activos, bien individual o bien en grupos.

El criterio para realizar el reconocimiento inicial de un elemento de propiedad planta y equipo adquirido a través de la permuta depende de si el intercambio o permuta de activos tiene carácter comercial, que se denomina en algunos textos como "intercambio de activos diferentes", o si por el contrario carece de carácter comercial, que es lo que algunos autores denominan "intercambio de activos similares".

De acuerdo con la NIC 16, los rasgos que identifican el carácter comercial de una transacción dependen de la consideración de las variaciones que se esperan de los flujos de efectivo futuro que se alcanzarán con la transacción. Una comparación entre ambos puede verse a continuación:

Tiene carácter comercial	No tiene carácter comercial
a) Si la configuración del riesgo, la fecha o el importe de los flujos de efectivo difieren de la configuración de los mismos aspectos del activo entregado	a) Si con el activo recibido se mantiene el riesgo, la fecha y el importe de los flujos de efectivo del activo entregado
b) Si el valor específico para la entidad se ve modificado como consecuencia de la permuta	b) Si el valor específico para la entidad NO se ve modificado como consecuencia de la permuta

Tiene carácter comercial	No tiene carácter comercial
c) Si la diferencia en la configuración del riesgo, la fecha, el importe de los flujos de efectivo o el valor específico para la entidad es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados	c) Si la diferencia en la configuración del riesgo, la fecha, el importe de los flujos de efectivo o el valor específico para la entidad NO es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados

En el intercambio de activos similares, o permuta sin carácter comercial, que se revisa como excepción de la regla general de valuación, se considera que se intercambia un activo productivo por otro activo productivo similar, donde las entidades involucradas se benefician con ese intercambio. La identificación del carácter comercial de la transacción es importante, porque de ella depende la determinación del valor histórico del activo y el reconocimiento inicial.

5.1. Permuta de activos diferentes

Cuando está claro que se están intercambiando activos diferentes, el costo del activo se determina por el valor razonable del bien entregado a cambio, tal como lo señala el párrafo 26 de la NIC 16, cuando dice que si "la entidad es capaz de medir de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido" (p. A978). De ese párrafo se desprende lo que algunos autores de teoría de la contabilidad denominan *regla general de valuación*.

Esta regla general de valuación, que se utiliza para determinar el costo del activo recibido a través de un intercambio, señala de manera jerárquica que el costo del activo se determina de acuerdo con:

- Valor razonable del activo entregado
- Valor razonable del activo recibido
- Valor según libros del activo entregado

La determinación del valor razonable de cualquier elemento de los estados financieros es una tarea compleja, que requiere el acompañamiento de otros especialistas para su obtención objetiva. Ante esa complejidad, el ente emisor de las NIIF consideró pertinente emitir la NIIF 13, denominada "*Medición del valor razonable*". El párrafo 9 de esa norma define al valor razonable como "el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición" (p. A673).

Esta jerarquización que contempla en primer lugar el valor razonable del bien entregado obedece a que ese valor razonable del bien entregado a cambio es lo que se recibiría por el activo en el caso de venderlo de contado en efectivo en el mercado habitual donde este se comercializa.

Si se desconoce el valor razonable del activo entregado, se asignará como costo del activo recibido su valor razonable, puesto que es lo que la entidad desembolsaría por adquirir ese activo en el mercado habitual donde se comercializa.

La ausencia o el desconocimiento de ambos valores obligará a la entidad a asignar como costo al activo recibido el valor en libros del bien entregado a cambio, en cuyo caso no se genera ganancia ni pérdida en la transacción.

Actividad de aprendizaje

En fecha 01/01/20X3 la entidad ABC adquiere una maquinaria, a cambio entrega 30.000 u.m. en efectivo y un tractor. El tractor fue adquirido el 01/01/20X1 por 150.000 u.m., el cual tiene para la fecha una depreciación acumulada de 50.000 u.m. El valor razonable del tractor el 01/01/20X3 es de 90.000 u.m.

Para determinar el costo de la maquinaria es necesario determinar el valor razonable del activo entregado o del activo recibido.

El valor razonable de los activos entregados se determina de la siguiente manera:

Concepto	u.m.
Valor razonable del tractor	90.000
Efectivo pagado	30.000
Valor razonable de los activos entregados	120.000

El valor razonable de los activos entregados es el primero en la jerarquía de la regla de valuación para la determinación del costo de activos adquiridos. Por lo tanto es el valor que se utilizará para la determinación del costo de la maquinaria adquirida.

El resultado de la operación surge como la diferencia entre el valor razonable de los activos entregados, en este caso el valor razonable del tractor, y su valor según libros:

Concepto	u.m.
Valor razonable del tractor	90.000
Valor según libros del tractor	100.000
Pérdida en canje de activos	10.000

Una vez determinado el costo del activo adquirido y el resultado de la operación, la entidad puede registrar en sus libros el resultado de la operación de la siguiente forma:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X3	Maquinaria	120.000	
	Depreciación acumulada del tractor	50.000	
	Pérdida en canje de activos	10.000	
	Tractor		150.000
	Efectivo		30.000
	Para reconocer canje de activos		

Actividad de aprendizaje

El 30/06/20X3 la entidad ABC adquiere una camioneta, cuyo precio de contado es de 240.000 u.m.; a cambio se entrega un galpón industrial adquirido el año 20X1 a un costo de 250.000 u.m. y que tiene una depreciación acumulada de 80.000 u.m. La tasación del galpón se omitió porque resultaba sumamente costosa, por lo tanto no hay evidencia del valor razonable del galpón.

— *Determinar el costo de la camioneta*

El costo de la camioneta está representado por su valor razonable, el cual es de 240.000 u.m., ya que no se dispone del valor razonable del activo entregado.

— *Determinar el resultado obtenido en la operación*

La ganancia o pérdida producto de la operación se determinaría como la diferencia entre el valor razonable del activo recibido, ya que el valor razonable del activo entregado no se determinó, y el valor en libros del activo entregado, tal como se muestra a continuación:

Concepto	u.m.
Valor razonable de la camioneta	240.000
Valor según libros del galpón	170.000
Ganancia en canje de activos	70.000

— *Realizar el registro correspondiente*

Una vez determinado el costo del activo adquirido y el resultado de la operación, la entidad realizaría el siguiente asiento:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
30/06/20X3	Camioneta	240.000	
	Depreciación acumulada del galpón	80.000	

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	Galpón		250.000
	Ganancia en canje de activos		70.000
	Para reconocer canje de activos		

Atención: tres excepciones surgen a esa regla general de valuación, la primera, cuando la permuta es de activos similares; la segunda, cuando se adquieren elementos de propiedades, planta y equipo a cambio de pago basado en acciones; y la tercera cuando se adquiere un negocio o una unidad generadora de efectivo. Todas ellas se estudiarán más adelante.

6. ADQUISICIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MONEDA EXTRANJERA

Como resultado del sistema económico global en el cual todos los países se encuentran en la actualidad, es común para las entidades realizar operaciones económicas con entidades en otros países, y dichas operaciones generan el reconocimiento de elementos de propiedad, planta y equipo en monedas extranjeras. En el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera aplicado tanto para las entidades que tienen obligación pública de rendir cuentas, como para las que no, es decir, ya sea que apliquen NIIF plenas o NIIF para pymes, la moneda extranjera es una divisa, es decir, cualquier moneda distinta a la moneda en la que el entorno de la entidad opera.

Del mismo modo, cuando una entidad realice operaciones en moneda extranjera o bien tenga negocios en el extranjero, debe aplicar la Norma Internacional de Contabilidad 21, *Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera*, si publica estados financieros de acuerdo con las NIIF plenas; de otro modo si emite estados financieros de acuerdo con NIIF para las pyme, debe cumplir con los requerimientos de la sección 30, "Conversión de la moneda extranjera".

En el marco de la adquisición de un elemento de Propiedad, Planta y Equipo en una moneda diferente a la moneda funcional a la que utiliza la

entidad, es decir, en una moneda extranjera, las NIIF requieren que la entidad reconozca el elemento de propiedades, planta y equipo aplicando al importe de la moneda funcional la tasa de cambio de contado de la moneda extranjera en la fecha que ocurre la transacción.

Ilustración

El 1º de enero del año 20X1, la entidad ABC, cuya moneda funcional es la u.m., adquiere mobiliario para la oficina al contado, provenientes de una entidad en el extranjero por un importe de 1.000 u.m.e. A la fecha en que la operación ocurre, cada unidad monetaria extranjera (u.m.e.) se cotizaba a 3 u.m.

La determinación del importe de u.m. pagadas por el mobiliario de oficina se obtiene multiplicando el importe pagado en moneda extranjera (1.000 u.m.e.) por la tasa de cambio en la fecha en la que la operación ocurre (3 u.m. representan 1 u.m.e.), lo que da como resultado que la entidad pagó 3.000 u.m. por el mobiliario de oficina.

El asiento contable para reflejar esta transacción y determinar el costo del mobiliario de oficina de acuerdo a las NIIF es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X1	Mobiliario de oficina	3.000	
	Banco		3.000
	Adquisición de mobiliario de oficina en moneda extranjera		

Este importe corresponde al que la entidad debe asignar para el reconocimiento inicial del activo en la contabilidad de la entidad.

6.1. Ajuste de la moneda extranjera

No todas las adquisiciones de elementos de propiedad, planta y equipo en moneda extranjera se pagan al contado, es decir, ciertas operaciones comerciales pueden incluir la posibilidad de postergar el pago del activo en

moneda extranjera. El reconocimiento inicial del elemento de propiedad, planta y equipo sería el mismo que si se pagase al contado.

Ilustración

El 1° de enero del año 20X1, la entidad ABC cuya moneda funcional es la u.m. adquiere a crédito mobiliario para la oficina proveniente de una entidad en el extranjero por un importe de 1.000 u.m.e. A la fecha en que la operación ocurre, cada unidad monetaria extranjera (u.m.e.) se cotizaba a 3 u.m.

El asiento contable para reflejar esta transacción y determinar el costo del mobiliario de oficina de acuerdo con las NIIF es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01.01.20X1	Mobiliario de oficina	3.000	
	Cuentas por pagar en moneda extranjera		3.000
	Adquisición de mobiliario de oficina en moneda extranjera		

Este importe corresponde al que la entidad debe asignar para el reconocimiento inicial del activo en la contabilidad de la entidad.

6.2. Medición posterior

En la fecha sobre la que se informa, la entidad tiene que convertir todas las partidas contratadas en moneda extranjera al tipo de cambio de la fecha sobre la que se informa, reconociendo en el resultado del periodo las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron en el reconocimiento inicial, o durante periodos anteriores.

Ilustración

El 12/31/20X1 cada unidad monetaria extranjera (u.m.e.) se cotizaba a 4 u.m., lo que implica que el monto del pasivo se ha incrementado, puesto que la entidad adeuda 1.000 u.m.e.

Valor del pasivo a la fecha que se informa:	1.000 u.m.e. * 4 u.m. =	4.000 u.m.
Valor original del pasivo:	1.000 u.m.e. * 3 u.m. =	3.000 u.m.
Ajuste:		1.000 u.m.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X1	Pérdida en cambio de moneda extranjera	1.000	
	Cuentas por pagar en moneda extranjera		1.000
	Para reconocer diferencias en cambio de partidas denominadas en moneda extranjeras.		

Como se evidencia, la fluctuación de la moneda extranjera no tiene impacto en la valoración del costo del elemento de propiedad, planta y equipo.

7. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO ADQUIRIDOS COMO SUBVENCIÓN DEL GOBIERNO

De acuerdo con la NIC 20, "Subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales", las subvenciones del gobierno constituyen una "ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad (y en caso de los elementos de propiedades, planta y equipo), implica que la entidad beneficiaria debe comprar, construir o adquirir de cualquier otra forma activos fijos" (p. A1079).

Con el propósito de ayudar a la comprensión de este tipo de transacción, seguidamente se transcriben los párrafos 4 a 6 de la NIC 20:

"4- Las ayudas del gobierno revisten múltiples formas, pudiendo variar tanto en la naturaleza de la ayuda proporcionada como en las condiciones requeridas para su concesión. El propósito de estas ayudas puede ser el de incentivar a la entidad para emprender una deter-

minada acción, que normalmente no hubiera emprendido de no contar con ellas.

5- Para la entidad, el hecho de recibir ayudas gubernamentales puede ser significativo, al objeto de la preparación de los estados financieros, por dos razones. En primer lugar, si los recursos han sido transferidos, debe encontrarse un método apropiado de contabilización para la transferencia. En segundo lugar, es deseable proporcionar una indicación de la medida en la cual la entidad se ha beneficiado de las ayudas durante el periodo sobre el que se informa. Todo ello facilita la comparación de los estados financieros de la entidad con los de otros periodos anteriores, e incluso con los de otras entidades.

6- Las subvenciones del gobierno son, a veces, conocidas con otros nombres, tales como subsidios, transferencias o primas”.

Entonces, una ayuda gubernamental ocurre cuando algún ente gubernamental transfiere a la entidad recursos o bienes, para que sean utilizados en las operaciones realizadas por ella, con la intención de promover algún desarrollo geográfico o tecnológico que beneficie a alguna población en particular. En el caso de la transferencia de recursos, el monto por el cual se reconoce la subvención no tiene discusión alguna. En el caso de transferencia de elementos de propiedades, planta y equipo, necesariamente el costo del elemento tiene que ser su valor razonable.

Reconocimiento inicial: el costo del elemento de propiedades, planta y equipo recibida como subsidio o ayuda gubernamental es su valor razonable, que representa el equivalente en efectivo en el momento de la adquisición. Es decir, la entidad no ha entregado nada a cambio de esa ayuda gubernamental, por lo tanto el costo del elemento recibido es su valor razonable. Refiere la norma que, para poder reconocer inicialmente el elemento, deben cumplirse dos requisitos básicos, siendo el primero que exista la seguridad razonable de que la entidad cumplirá con las condiciones que le han sido impuestas y que se recibirá la subvención. También señala el párrafo 23 de la NIC 20 la posibilidad de asignar importes nominales simbólicos en algunas ocasiones específicas.

Es necesario aclarar que las NIIF para las pymes considera como subvención la transferencia de recursos monetarios y la transferencia u otor-

gamiento de licencias que constituye activo intangible; por lo que, en caso de que una entidad que aplique las NIIF para las pymes reciba un elemento de propiedades, planta y equipo como subvención, debe aplicar, con carácter supletorio, la jerarquía de aplicación normativa señalada en el párrafo 10.5 de la Sección 10 de las NIIF para las pymes, denominada "Políticas contables, estimaciones y errores", a fin de determinar el procedimiento utilizado para reconocer los activos intangibles, antes de proceder a utilizar los criterios establecidos en la NIC 20. La diferencia fundamental será expuesta al final de este punto.

En el punto que nos ocupa, que es la determinación del costo del activo recibido a través de una subvención gubernamental, no cabe duda de que la determinación del costo del elemento de las propiedades, planta y equipo puede ser establecida sobre una base razonable, sin mayor dificultad.

Ilustración

Con el propósito de propiciar la descentralización económica, el gobierno nacional ofrece 5 edificaciones acondicionadas con todos los servicios públicos a las entidades que acepten trasladar sus operaciones a la zona rural del país; y entregará el certificado de propiedad de los inmuebles al término de los diez años que impone como condición a las entidades de mantenerse en el mercado. Cada una de esas edificaciones tiene un valor razonable de 5.000.000 u.m.

El 01/01/20X1, una vez cubierto los requisitos exigidos por el gobierno nacional y con la seguridad razonable de que cumplirá con las condiciones que le han sido impuestas, la entidad XYZ recibe una de las edificaciones, a la cual le estima una vida útil probable de veinte años, sin valor residual. El registro contable que se origina depende del método que se adopte para reconocer la subvención.

El reconocimiento del edificio como propiedades, planta y equipo a su valor razonable no presenta discusión alguna. Sin embargo, se plantea una discusión en cuanto al tratamiento contable de la cuenta acreedora que nace en el momento en el cual se recibe la subvención.

De acuerdo con el párrafo 13 de la NIC 20, existen dos métodos para contabilizar las subvenciones del gobierno: el método del capital y el método de la renta. En el método del capital, las subvenciones se reconocerán fuera del resultado del periodo económico, presentándolas como reducciones del valor en libros del activo correspondiente.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X1	Edificio	5.000.000	
	Subvención gubernamental		5.000.000
	Para reconocer la edificación recibida como subvención por parte del Estado		

La presentación de la cuenta Edificio en el Estado de Situación Financiera sería:

Edificio	5.000.000)
Subvención gubernamental	(5.000.000)
Valor en libros del edificio	<u>000</u>

En el método de capital, la subvención se reconoce en resultados a lo largo de la vida de un activo que se deprecia, reduciendo el gasto anual por depreciación que implica que, al 31 de diciembre de 20X1, se originen dos registros contables como consecuencia de la depreciación del edificio.

El primer registro es el de la depreciación del edificio: $5.000.000 / 20 = 250.000$ anual

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X1	Depreciación edificio	250.000	
	Depreciación acumulada edificio		250.000
	Registro de la depreciación del edificio		

El segundo registro corresponde a la reducción de la cuenta patrimonial, como resultado de la depreciación del edificio:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X1	Subvención gubernamental	250.000	
	Depreciación edificio		250.000
	Registro de la depreciación del edificio		

Con este registro contable, el resultado del periodo no se afecta como consecuencia de la depreciación de la subvención; y la presentación de la cuenta edificio al 31/12/20X1 es la siguiente:

Edificio	5.000.000)
Depreciación acumulada edificio	(250.000)
Subvención gubernamental	(4.750.000)
Valor en libros del edificio	000

En el método de la renta, las subvenciones se reconocen en el resultado de uno o más periodos. Significa reconocer inicialmente un pasivo bajo el nombre de ingreso diferido, que se transfiere a resultados sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil del correspondiente activo. Si el activo tiene vida útil indefinida, como el caso del terreno, el cargo a resultado del periodo se reconocerá en la medida en que se incurra en los costos necesarios para cumplir con cualquier obligación asociada a la subvención:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X1	Edificio	5.000.000	
	Ingreso diferido por subvención gubernamental		5.000.000
	Para reconocer edificación recibida como subvención por parte del Estado		

Al 31 de diciembre de 20X1, se originan igualmente dos registros contables como consecuencia de la depreciación del edificio.

El primer registro es el de la depreciación del edificio: $5.000.000 / 20 = 250.000$ anual.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31 12 20X1	Depreciación edificio	250.000	
	Depreciación acumulada edificio		250.000
	Registro de la depreciación del edificio		

El segundo registro corresponde a la reducción de la cuenta de pasivo, como resultado de la depreciación del edificio:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31 12 20X1	Ingreso diferido por subvención gubernamental	250.000	
	Ingreso por subvención gubernamental		250.000
	Registro de la depreciación del edificio		

Con este registro contable, el resultado del periodo tampoco se afecta como consecuencia de la depreciación de la subvención, puesto que el ingreso por la subvención está compensada con el gasto de depreciación del edificio.

8. EXCEPCIONES A LA REGLA GENERAL DE VALUACIÓN

Se ha revisado la regla general de valuación de los elementos que conforman las propiedades, planta y equipo, pero existen transacciones particulares que requieren la valoración de los elementos a su valor razonable, aunque sea conocido con fiabilidad el valor razonable del activo entregado a cambio. Esas excepciones son: la adquisición de activo entregando a cambio acciones de la propia entidad, la adquisición de negocios o de unidades generadoras de efectivo, y la permuta sin carácter comercial.

8.1. Adquisición de propiedades, planta y equipo con acciones de la propia entidad (pago basado en acciones)

La NIC 16 presenta una excepción en la permuta de carácter comercial en caso de que se adquieran activos a cambio de las acciones propias

de la empresa, puesto que las NIIF 2 (IASB 2015), denominada "Pago basado en acciones", refiere en el párrafo 5 que el pago basado en acciones se utiliza para adquirir inventarios, propiedades, planta y equipo, así como activos intangibles y cualquier otro activo no financiero; y en el párrafo 7 requiere que tanto los bienes recibidos como el incremento patrimonial se midan directamente por el valor razonable de los bienes recibidos, a menos que ese valor no pueda ser medido con fiabilidad, en cuyo caso se utilizará el valor razonable de las acciones emitidas para valorar esos activos y reconocer en consecuencia el incremento patrimonial.

De este requerimiento de medición se desprende la omisión de la jerarquía establecida en la regla general de valuación que se revisó anteriormente, concretándose que, en el caso de la adquisición de elementos de propiedades, planta y equipo a cambio de acciones de la propia entidad, la jerarquía de medición de costo es la siguiente:

- Valor razonable del activo adquirido
- Valor razonable de las acciones emitidas

En la discusión que presenta las NIIF 2, destaca que existe una presunción refutable de que el valor razonable de los bienes recibidos, en el momento en el cual ellos se adquieren, puede estimarse con fiabilidad.

Ilustración

Tomada del módulo 26 del material de formación de las NIIF para las pyme (2009): la entidad A compró 100 computadoras para su centro de llamadas a cambio de emitir 20.000 acciones ordinarias. Supongamos que el precio de venta en efectivo de cada computadora es de 500 u.m. y que las acciones tienen un valor a la par de 1 u.m. El precio de venta, suponiendo que la compra se realiza a un proveedor independiente en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, es la mejor medida del valor razonable de las computadoras y de las acciones ordinarias de la entidad A que se intercambian. En este ejemplo, el valor razonable es congruente con el que se utiliza generalmente en el contexto de las NIIF para las

pymes. Por consiguiente, la entidad A contabiliza la transacción de la siguiente manera:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
1-1-20X1	Computadoras	50.000	
	Capital en acciones ordinarias		20.000
	Prima en emisión de acciones		30.000
	Adquisición computadoras a través de acciones de la entidad		

8.2. Unidad Generadora de Efectivo (UGE)

El concepto de unidad generadora de efectivo está contemplado en la NIC 36, denominada "Deterioro del valor de los activos". En el párrafo 6 de esta norma se define a la unidad generadora de efectivo como "el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos" (p. 1301). Ese grupo de activos está conformado por elementos de propiedades, planta y equipo y de activos intangibles. Con el propósito de comprender este concepto, seguidamente se revisa su significado por partes, utilizando para su explicación los activos que generan flujos de efectivo de una clínica privada:

- Grupo identificable de activos más pequeño: se refiere al número de activos que son capaces de agrupar en una sección. Imagine, en una clínica, la cantidad de activos que puede encontrar en los diferentes espacios que ella contiene: sala de emergencia, salas de hospitalización, laboratorio, farmacia, restaurante, unidad de radio-diagnóstico y consultorios, entre otros.
- Que genera entradas de efectivo a favor de la entidad: el efectivo que genera cada uno de esos espacios tiene que diferenciarse, necesariamente, de los otros espacios, en virtud de que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Además, las operaciones realizadas por cada una de esas divisiones poseen insumos diferentes, llevan a cabo procesos distintos y generan productos diferentes, aunque todo sea facturado a través de la clínica⁽¹⁾.

Las NIIF recomiendan diferenciar los activos individuales de la entidad, de los activos comunes que conforman una unidad generadora de efectivo; y en este sentido el párrafo 6 de la NIC 36 define a los activos comunes como "activos, diferentes de la plusvalía, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras unidades generadoras de efectivo" (p. A1301); y agregamos nosotros que son activos que contribuyen por sí solo a la obtención de flujos de efectivo, aunque no estén agrupados en UGE; por ejemplo, los activos que conforman el espacio destinado a la admisión en la clínica son activos que benefician a todas las UGE que puedan existir dentro de ellas.

Ahora bien, ¿por qué la norma establece este concepto de UGE? Se estima que es porque cada una de esas UGE puede constituir un negocio separado del resto de estas. Así, se puede observar que la propietaria del laboratorio es una entidad diferente a la propietaria de la unidad de radiodiagnóstico; y de acuerdo con la NIC 36, si el grupo de activos se cotiza en un mercado activo, este debe ser identificado como una unidad generadora de efectivo.

Para visualizar esto que parece complicado, suponga ahora que la entidad X es la propietaria de la clínica referida, mientras que otras entidades son propietarias de las otras UGE; y la entidad propietaria de la clínica desea adquirir la unidad de radiodiagnóstico cuya propietaria es la entidad Z y le hace una oferta para comprar esta unidad.

El valor razonable de los activos que conforman la unidad de radiodiagnóstico son los siguientes:

(1) Véase el ejemplo 4 del Módulo 19 de las NIIF para las pymes: "Combinaciones de negocios y plusvalía".

Descripción de los activos	Valor razonable (u.m.)
Equipo de resonancia magnética	15.000.000
Equipo de tomografía axial computarizada	12.000.000
Equipo de mamografía digitalizada	8.000.000
Equipo de rayos X	4.000.000
Mobiliario y equipo de oficina	1.000.000

En fecha 01/01/20X1 se concreta la negociación y la clínica (entidad X) entrega a la entidad Z un cheque por 47.500.000 u.m. por la compra de la mencionada unidad.

El costo de cada uno de los activos es su valor razonable:

Descripción de los activos	Valor razonable (u.m.)
Equipo de resonancia magnética	15.000.000
Equipo de tomografía axial computarizada	12.000.000
Equipo de mamografía digitalizada	8.000.000
Equipo de rayos X	4.000.000
Mobiliario y equipo de oficina	1.000.000
Valor razonable total de los equipos que conforman la UGE	40.000.000

Al comparar el monto pagado en efectivo con el valor razonable de los activos adquiridos, se observa una diferencia de 7.500.000 u.m. Esa diferencia se denomina plusvalía y, como tal, debe ser reconocida en la contabilidad de la entidad X:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01-01-20X1	Equipo de resonancia magnética	15.000.000	
	Equipo de tomografía axial computarizada	12.000.000	

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	Equipo de mamografía digitalizada	8.000.000	
	Equipo de rayos X	4.000.000	
	Mobiliario y equipo de oficina	1.000.000	
	Plusvalía	7.500.000	
	Bancos		47.500.000
	Adquisición de unidad de radiodiagnóstico		

El costo de los activos está representado por su valor razonable en el momento de la adquisición. El reconocimiento de la plusvalía está establecido en el párrafo 32 de la NIIF 3, denominada "Combinaciones de negocios", que señala que la entidad que adquiere reconocerá una plusvalía, que se determina como el exceso entre la contraprestación transferida y el valor razonable de los bienes recibidos en el momento de la adquisición.

Otro aspecto que contempla la NIIF 3, es la compra en términos muy ventajosos, y refiere que en ocasiones una entidad puede realizar una compra en la cual la suma de los activos recibidos supere a la contraprestación entregada. Partiendo del ejemplo anterior, puede suceder que, en lugar de emitir un cheque por 47.500.000 u.m., se emita un cheque por 35.000.000 u.m. En este caso, antes de proceder a reconocer una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas, la entidad que adquiere la UGE reevaluará si ha identificado correctamente todos los activos adquiridos. De mantenerse las condiciones de compra y el valor razonable de los activos, la entidad reconocerá una ganancia en el momento de la adquisición de la UGE. El registro contable que surge entonces es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X1	Equipo de resonancia magnética	15.000.000	
	Equipo de tomografía axial computarizada	12.000.000	
	Equipo de mamografía digitalizada	8.000.000	
	Equipo de rayos X	4.000.000	
	Mobiliario y equipo de oficina	1.000.000	

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	Ganancia en compra UGE		5.000.000
	Bancos		35.000.000
	Adquisición de unidad de radiodiagnóstico		

8.3. Permuta de activos sin carácter comercial

Con anterioridad se ha revisado que cuando una permuta tiene carácter comercial, y se aplica la regla general de valuación, se genera una ganancia o una pérdida en el intercambio, como consecuencia de comparar el valor en libros del bien entregado con el valor razonable del bien entregado o el valor razonable del bien recibido. El orden jerárquico de esa regla general de valuación establece que, ante la ausencia de ambos valores razonables, el costo del activo recibido se determinará con base en el valor según libros del activo entregado, lo cual hace que no se genere ganancia ni pérdida en el intercambio.

La contabilización de las permutas sin carácter comercial, conocida también como intercambio de activos similares o transacciones no monetarias, se refiere a la entrega de un bien productivo a cambio de otro bien productivo; y asume que no existe interrupción en la generación de beneficios del activo intercambiado; y significa que el activo recibido continuará generando un beneficio similar al activo entregado a cambio.

Cuando se intercambian activos similares, la regla general de valuación se invierte, es decir, el primer valor que se tomará en consideración para asignar costo al activo recibido será el valor según libros del activo entregado a cambio; y esa excepción a la regla general de valuación se establece en la NIC 16, cuando señala de manera explícita que "el costo del elemento de propiedad, planta y equipo se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial"; en consecuencia, "su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado" (párrafo 24).

En la permuta sin carácter comercial, se considera el intercambio de un activo productivo por otro activo productivo similar, donde ambas en-

tidades se benefician con esa negociación. La identificación de una permuta como de *carácter comercial o sin carácter comercial* requiere la aplicación del juicio profesional. De acuerdo con el párrafo 25 de la NIC 16, existen dos rasgos fundamentales que identifican a una permuta sin carácter comercial: el primero, que la configuración de los flujos de efectivo del activo recibido no difieran de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; y el segundo, que el valor específico para la entidad de las actividades afectadas por la permuta no sea modificada como consecuencia del intercambio.

Es importante destacar que la NIC 16 no detalla aspectos específicos del intercambio de activos similares; y en este tipo de negociación hay que tomar en consideración diversos aspectos. Por ello, para desarrollar e ilustrar este punto, se tomarán los aspectos referidos por Kieso (2010).

Ilustración primer caso

El valor razonable de los activos intercambiados es similar.

La entidad ABC posee un galpón en la zona industrial este, en la cual ya no realiza actividades productivas importantes. Por otro lado, la entidad XYZ desea trasladar su producción de herramientas a esa zona, ya que en la zona oeste, donde actualmente realiza estas actividades, se le dificulta el traslado de materia prima, el cual es específico para ella. La entidad XYZ posee un galpón en la zona oeste, el cual es de gran interés para la entidad ABC, por lo que deciden intercambiar ambos activos, cuyo valor razonable es exactamente igual. Luego de discutir las condiciones específicas, en fecha 1/1/20X0, la entidad ABC le entrega a la entidad XYZ el galpón en la zona industrial este y recibe de la entidad XYZ el galpón de la zona industrial oeste. La información relacionada con ambos galpones es la siguiente:

Detalle de los bienes	Galpón entidad ABC	Galpón entidad XYZ
Costo	800.000 u.m.	900.000 u.m.
Depreciación acumulada	350.000 u.m.	300.000 u.m.
Valor según libros	450.000 u.m.	600.000 u.m.
Valor razonable	500.000 u.m.	500.000 u.m.

Reconocimiento del galpón en los libros de la entidad ABC: antes de proceder a reconocer el activo, la entidad debe determinar el costo de este, que es el valor según libros del bien entregado a cambio, es decir 450.000. El registro contable que se genera es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01-01-20X0	Galpón	450.000	
	Depreciación acumulada galpón	350.000	
	Galpón		800.000
	Registro de intercambio de activo		

No se reconoce la ganancia que pudo obtener la empresa ABC en el intercambio, y que es el resultado de comparar:

Detalle de los bienes	Galpón entidad ABC
Valor según libros	450.000 u.m.
Valor razonable	500.000 u.m.

Refiere Kieso que cuando se intercambian activos similares cualquier ganancia que surja en el intercambio no se reconoce inmediatamente. Ella se difiere hasta el momento en el cual el activo sea vendido.

Reconocimiento del galpón en los libros de la entidad XYZ: de manera similar, antes de proceder a reconocer el activo, la entidad debe determinar el costo de este, que, en primer lugar, sería el valor según libros del bien entregado a cambio, es decir 600.000. Pero al realizar la comparación, se observa que el valor en libros del bien entregado supera el valor razonable del bien recibido.

Valor en libros del bien entregado	600.000 u.m.
Valor razonable del bien recibido	500.000 u.m.
Pérdida en el intercambio de activos	100.000 u.m.

El intercambio no fue muy favorable para la empresa en ese momento, puesto que se generó una pérdida de 100.000 u.m. En este sentido, refiere Kieso

(2010) que indistintamente si el intercambio tiene o no tiene carácter comercial, cuando una entidad intercambia activos no monetarios y se genera una pérdida, tal pérdida debe ser reconocida de inmediato, puesto que las entidades no deben valorar sus activos a un monto que supere su valor razonable. Esta afirmación de Kieso es congruente con lo que refleja la NIC 36, denominada "Deterioro del valor de los activos", que refiere que ningún activo puede reflejar en la contabilidad un valor en libros que supere su importe recuperable.

El registro contable que se genera en la entidad XYZ es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X0	Galpón	500.000	
	Depreciación acumulada galpón	300.000	
	Pérdida en intercambio de activos	100.000	
	Galpón		900.000
	Registro de intercambio de activo		

Se observa en la ilustración anterior que los valores razonables de los activos intercambiados son similares, pero, en algunos casos, uno de los valores de mercado de los bienes intercambiados puede superar el valor razonable del otro activo, y esa diferencia, que recibe el nombre de compensación monetaria, debe ser aportada en efectivo.

Manteniendo el criterio referido anteriormente, cada vez que una transacción se realice con pérdida, esta debe ser reconocida de inmediato, desde cualquier punto de vista, si existe o no existe compensación monetaria o independientemente de quien entrega o quien recibe la compensación monetaria.

Ilustración segundo caso

Existe compensación monetaria y ambas entidades tienen pérdida

Supongamos los siguientes valores en las entidades DEF y MNO, que intercambian sus galpones:

Detalle de los bienes	Galpón entidad DEF	Galpón entidad MNO
Costo	800.000 u.m.	900.000 u.m.
Depreciación acumulada	300.000 u.m.	300.000 u.m.
Valor según libros	500.000 u.m.	600.000 u.m.
Valor razonable	400.000 u.m.	320.000 u.m.
Compensación monetaria entregada		80.000 u.m.
Compensación monetaria recibida	80.000 u.m.	

Reconocimiento del galpón en los libros de la entidad DEF: el costo del activo recibido debería ser, en primer lugar, el valor en libros del bien entregado a cambio, es decir: 500.000 u.m., pero este monto es superior al valor razonable de los activos recibidos: efectivo y galpón. En consecuencia, la entidad DEF debe reconocer una pérdida tal como se describe seguidamente:

Bienes recibidos:	
Galpón con valor razonable de:	320.000 u.m.
Efectivo	80.000 u.m.
Total recibido	400.000 u.m.
Bien entregado:	
Galpón con valor en libros de:	500.000 u.m.
Pérdida a reconocer	100.000 u.m.

El registro contable que se genera es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X0	Galpón		
	Efectivo	320.000	
	Depreciación acumulada galpón	80.000	
	Pérdida en intercambio de activos	300.000	
	Galpón	100.000	
	Registro de intercambio de activo		800.000

Observe que los dos activos recibidos fueron reconocidos a su valor razonable.

Reconocimiento del galpón en los libros de la entidad MNO: el costo del activo recibido debería ser, en primer lugar, el valor en libros de los bienes entregados a cambio, es decir: 600.000 u.m., que es el valor en libros del galpón, más la compensación monetaria de 80.000 u.m.; pero este monto es superior a 400.000 u.m., que es el valor razonable del activo recibido. En consecuencia, la entidad MNO debe reconocer una pérdida, tal como se describe seguidamente:

Bienes entregados:	
Galpón con valor en libros de:	600.000 u.m.
Efectivo	80.000 u.m.
Total entregado	680.000 u.m.
Bien recibido:	
Galpón con valor razonable de:	400.000 u.m.
Pérdida a reconocer	280.000 u.m.

El registro contable que se genera es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X0	Galpón	400.000	
	Depreciación acumulada galpón	300.000	
	Pérdida en intercambio de activos	280.000	
	Galpón		900.000
	Efectivo		80.000
	Registro de intercambio de activo		

Observe que el activo recibido fue reconocido a su valor razonable.

Ilustración tercer caso

Existe compensación monetaria y ambas entidades tienen utilidad.

Supongamos los siguientes valores en las entidades GHI y PQR, que intercambian sus galpones:

Detalle de los bienes	Galpón entidad GHI	Galpón entidad PQR
Costo	800.000 u.m.	900.000 u.m.
Depreciación acumulada	300.000 u.m.	300.000 u.m.
Valor según libros	500.000 u.m.	600.000 u.m.
Valor razonable	620.000 u.m.	700.000 u.m.
Compensación monetaria entregada	80.000 u.m.	
Compensación monetaria recibida		80.000 u.m.

Reconocimiento del galpón en los libros de la entidad GHI: el costo del activo recibido debe ser, en primer lugar, el valor en libros de los bienes entregados a cambio:

Bien entregado:	
Galpón con valor en libros de:	500.000 u.m.
Efectivo	80.000 u.m.
Costo del activo recibido	580.000 u.m.
Valor razonable del activo recibido	700.000 u.m.
Ganancia que no se reconoce	120.000 u.m.

Atención: cuando se realiza una transacción de intercambio de activos similares en condiciones ventajosas y existe una compensación monetaria, la entidad que entrega el efectivo no reconoce ganancia en el intercambio.

El registro contable que se genera es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X0	Galpón	580.000	
	Depreciación acumulada galpón	300.000	
	Efectivo		80.000
	Galpón		800.000
	Registro de intercambio de activo		

Observe que los dos activos recibidos fueron reconocidos por la suma del valor en libros de los activos entregados a cambio, omitiendo el reconocimiento de cualquier utilidad.

Reconocimiento del galpón en los libros de la entidad PQR: el costo de los activos recibidos es el valor en libros del bien entregado, que es 600.000 u.m., a cambio del cual se recibieron dos activos, cuyo valor razonable supera el importe en libros del activo entregado, generando en consecuencia una utilidad:

Bienes recibidos:	
Galpón con valor razonable de:	620.000 u.m.
Efectivo	80.000 u.m.
Total activos recibidos	700.000 u.m.
Bien entregado:	
Galpón con valor en libros de:	600.000 u.m.
Utilidad total obtenida en la transacción	100.000 u.m.

En este caso, se considera que la transacción es mixta, es decir, una parte del activo fue canjeada y otra parte del activo fue vendida. Como se ha revisado, en el canje del activo no se reconoce utilidad, pero por la parte que constituye venta sí resulta necesario reconocer una utilidad.

Es importante destacar que, según Kieso (2010), para que la transacción sea calificada como "no monetaria" o "permuta sin carácter comercial", la com-

pensación monetaria debe ubicarse por debajo del 25% del valor razonable de los bienes intercambiados.

A continuación se ilustra el procedimiento para determinar el monto de la utilidad a reconocer.

Paso 1: determinar la porción vendida del activo (PVA)

$$\text{PVA} = \frac{\text{Consideración monetaria}}{\text{Valor razonable de bienes recibidos}}$$

Sustituyendo los valores se tiene:

$$\text{PVA} = \frac{80.000}{(620.000 + 80.000) = 700.000} = 0,1142857$$

El valor obtenido, en términos porcentuales, refleja que el 11,43% del activo que fue vendido. Significa entonces que el 88,57% del activo fue canjeado. Como se refirió con anterioridad, en caso de que la porción vendida del activo supere el 25%, la transacción dejará de ser "no monetaria" y pasará a ser "monetaria", siguiéndose en consecuencia por lo señalado en la Regla General de Valuación.

Paso 2: obtener el valor según libros de la porción vendida del activo. Para lograr esto, se aplica el porcentaje que constituye venta al valor en libros del activo:

Vs/l. PVA. = PVA x valor según libros del bien entregado:

Sustituyendo los valores se tiene:

$$11,43\% \times 600.000 = 68.580 \text{ u.m.}$$

Significa entonces que el valor según libros del activo vendido es de 68.580 unidades monetarias.

Paso 3: determinar el monto de la ganancia a reconocer, comparando el precio de venta, que es la compensación monetaria, con el valor en libros del activo vendido

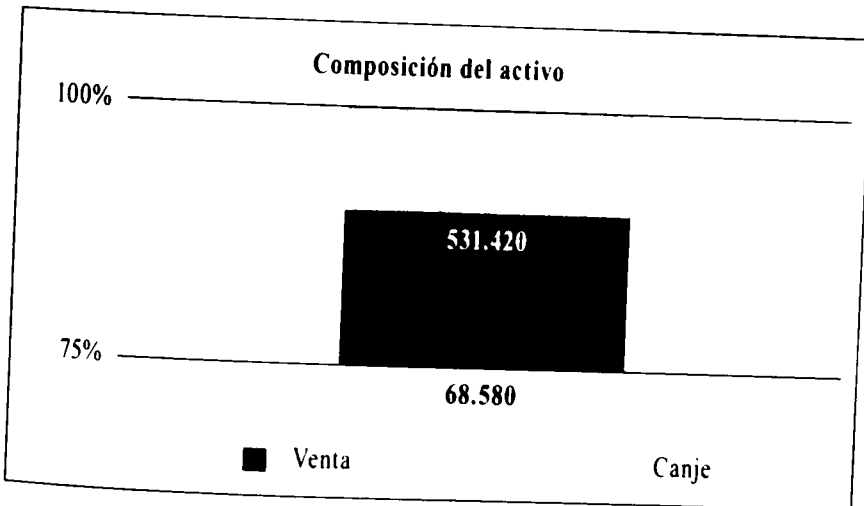
Compensación monetaria	=	80.000
Porción vendida del activo	=	<u>68.580</u>
Ganancia a reconocer	=	<u>11.420</u>

Aquí la ganancia se determina como se hace en cualquier caso: se compara el precio de venta con el costo. Es importante destacar que cuando la consideración monetaria es diferente de efectivo (por ejemplo cuentas por cobrar y efectos por cobrar), a efecto de determinar la porción vendida del activo, así como para determinar la ganancia o la pérdida, debe utilizarse el valor presente de cualquier deuda asumida.

Paso 4: determinar el costo del activo recibido, restando al valor según libros del activo intercambiado el costo de la porción que ha sido vendida.

Valor según libros del activo entregado	=	600.000
Porción vendida del activo	=	<u>68.580</u>
Costo del activo recibido	=	<u>531.420</u>

El costo asignado al activo recibido refleja solo la porción del bien entregado que constituye canje:



Finalmente, el registro contable que se genera en la empresa PQR es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01-01-20X0	Galpón	531.420	
	Depreciación acumulada galpón	300.000	
	Efectivo	80.000	
	Galpón		900.000
	Ganancia en venta parcial de activo		11.420
	Registro de intercambio parcial de activo		

Resumen del intercambio de activos similares

Situación	Tratamiento contable
No existe compensación monetaria	<ul style="list-style-type: none"> • El costo del activo recibido es el valor en libros del activo entregado • Si hay utilidad, no se reconoce • Si hay pérdida, se reconoce en su totalidad
Existe compensación monetaria, • Quien entrega el efectivo	<ul style="list-style-type: none"> • El costo del activo recibido es el valor en libros del activo entregado más el monto de la compensación monetaria • Si hay utilidad, no se reconoce • Si hay pérdida, se reconoce en su totalidad
Existe compensación monetaria, • Quien recibe el efectivo tiene pérdida	<ul style="list-style-type: none"> • El costo del activo recibido es el valor en libros del activo entregado menos el monto de la compensación monetaria • Si hay pérdida, se reconoce en su totalidad
Existe compensación monetaria, • Quien recibe el efectivo tiene utilidad	<ul style="list-style-type: none"> • Se considera que el activo está vendido parcialmente El costo del activo recibido es el valor en libros del activo entregado menos el valor según libros de la porción vendida del activo • Se reconoce utilidad parcial comparando la compensación monetaria recibida con el valor según libros de la porción vendida del activo

8.3.1. *Comparación de la NIC 16 con la sección 17 de las NIIF para las pymes en transacciones de intercambio no comercial*

Como se refirió con anterioridad, este procedimiento fue tomado de lo referido por Kieso, en virtud de que en la NIC 16 no se profundiza al respecto. Las NIIF para las pymes contempla la determinación del costo de manera similar que la NIC 16, por lo que se asume que este procedimiento se aplica en su totalidad. El módulo de formación de la sección 17 de las NIIF para las pymes tampoco hace referencia al tratamiento contable descrito.

9. ADQUISICIÓN POR UN PRECIO GLOBAL

La NIC 16 se refiere, en todos los casos, a la adquisición de bienes individuales a cambio de bienes individuales. Sin embargo, existe la posibilidad de adquirir elementos de propiedades, planta y equipo a cambio de activos y pasivos diversos de la entidad.

Cuando se adquiere un activo a cambio de bienes diferentes de efectivo, el costo del activo se determina de la siguiente manera:

- Suma del equivalente en efectivo de los bienes entregados o valor presente de los pasivos asumidos. Se excluye dentro de esta primera categoría el valor razonable de las acciones emitidas por la propia entidad.
- Si resulta impracticable la determinación del equivalente en efectivo de alguno de los bienes entregados, el costo que se asignará al activo recibido es su valor razonable, que, como se refirió con anterioridad, representa el efectivo que se hubiese desembolsado si se adquiere el bien en el mercado.
- Ante la ausencia de ambos valores razonables, se asignará como costo del activo recibido la **suma del valor en libros de todos los bienes entregados a cambio.**

Cuando se desincorpora un activo, se produce una diferencia al comparar el valor de intercambio de ese activo con su valor según libros, que debe quedar reconocida en el momento en el cual se realiza la transacción.

Con el propósito de establecer el procedimiento para realizar esta adquisición, se utilizará la ilustración que se presenta seguidamente.

Ilustración 1

Permuta de activos: en fecha 01/01/20X1, la entidad ABC desea adquirir un terreno que tiene un valor razonable de 7.300.000 u.m., pero no dispone de recursos suficientes en efectivo para realizar la transacción, y pacta con el vendedor del terreno la entrega de lo siguiente:

Descripción de los bienes permutados	u.m.
• Efectivo	3.500.000
• Acciones poseídas en calidad de inversión, con costo de:	2.800.000
Valor razonable	3.200.000
Valor nominal	2.500.000
• Maquinaria industrial con costo de:	1.400.000
Depreciación acumulada	200.000
Valor razonable	600.000

Una vez concretada la transacción, es necesario determinar el costo del terreno, que está conformado por la suma del efectivo y del equivalente en efectivo de los bienes intercambiados, lo cual genera un resultado, ganancia o pérdida, que se obtiene de la comparación del valor en libros y el valor razonable de los bienes intercambiados.

Con el propósito de establecer una metodología para determinar el costo del terreno adquirido y las diferencias individuales, se elaborará una tabla, con las siguientes columnas:

Bienes entregados	Para detallar cada uno de bienes intercambiados.
Costo, valor nominal o valor según libros	Para describir el valor contable del bien intercambiado.
Valor razonable	Representa el equivalente en efectivo del bien intercambiado, en el momento de realizar la transacción.
Diferencia	Constituye el resultado obtenido por cada bien intercambiado.

El cuadro quedaría estructurado de la siguiente forma:

Bienes entregados	Costo o valor en libros	Valor razonable	Diferencia
--------------------------	--------------------------------	------------------------	-------------------

Paso 1: determinación del costo del terreno y del resultado obtenido en el intercambio:

Bienes entregados	Costo o valor en libros	Valor razonable	Diferencia
Efectivo	3.500.000	3.500.000	0
Inversión en acciones*	2.800.000	3.200.000	400.000 Utilidad
Maquinaria Industrial Costo: 1.400.000 Depreciación acumulada (200.000)	1.200.000	600.000	600.000 Pérdida
Costo del terreno		7.300.000	

*NOTA: el valor nominal de las acciones poseídas en calidad de inversión solo sirve de referencia. En los libros, las inversiones en acciones se reflejan al costo.

Paso 2: una vez determinado el costo del terreno y las diferencias individuales, se procede a realizar el registro contable:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X1	Terreno	7.300.000	
	Depreciación acumulada maquinaria industrial	200.000	
	Pérdida en canje de maquinaria	600.000	
	Efectivo		3.500.000
	Inversión en acciones		2.800.000
	Maquinaria industrial		1.400.000
	Ganancia en canje de inversiones		400.000
	Para registrar adquisición de terreno		

Observe que no se reconoce ganancia global, sino que individualmente se van obteniendo resultados parciales que con su nombre específico deben reconocerse contablemente.

En ocasiones, el efectivo disponible es escaso, o se tiene para atender otras operaciones, lo cual conduce a la necesaria contratación de financiamiento. En este caso, el monto que debe tomarse en consideración a efecto de determinar el costo del activo recibido es el valor presente de la deuda contraída.

Ilustración 2

Permuta de activos y asunción de pasivo: en fecha 01/01/20X1, la entidad ABC desea adquirir un terreno que tiene un valor razonable de 7.300.000 u.m., pero no dispone de recursos suficientes en efectivo para realizar la transacción; y pacta con el vendedor del terreno la entrega de lo siguiente:

Descripción de los bienes permutados y obligaciones asumidas	u.m.
• Efectivo	2.000.000
• Acciones poseídas en calidad de inversión, con costo de:	2.800.000
Valor razonable	3.200.000
Valor nominal	2.500.000

Descripción de los bienes permutados y obligaciones asumidas	u.m.
• Maquinaria industrial con costo de:	1.400.000
Depreciación acumulada	200.000
Valor razonable	600.000
• Efectos por pagar, cuyo valor presente es de:	1.500.000
Se firman 10 cuotas con valor nominal de 180.000 u.m. cada uno	1.800.000

El procedimiento para reconocer el terreno es exactamente igual a la ilustración anterior:

Paso 1: determinación del costo del terreno y del resultado obtenido en el intercambio:

Bienes entregados	Costo, valor nominal o valor en libros	Valor razonable o valor presente	Diferencia
Efectivo	2.000.000	2.000.000	0
Inversión en acciones	2.800.000	3.200.000	400.000 Utilidad
Maquinaria industrial Costo: 1.400.000 Depreciación acumulada (200.000)	1.200.000	600.000	600.000 Pérdida
Efectos por pagar	1.800.000	1.500.000	Se reconoce en la medida en que se causa
Costo del terreno		7.300.000	

Paso 2: una vez determinado el costo del terreno y las diferencias individuales, se procede a realizar el registro contable:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X1	Terreno	7.300.000	
	Depreciación acumulada maquinaria industrial	200.000	

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	Pérdida en canje de maquinaria	600.000	
	Efectivo		2.000.000
	Inversión en acciones		2.800.000
	Maquinaria industrial		1.400.000
	Ganancia en canje de inversiones		400.000
	Efectos por pagar*		1.500.000
	Para registrar adquisición de terreno.		

*NOTA: se reconocen al valor presente de la obligación.

Existe la posibilidad de que la entidad, además de carecer de activos suficientes para intercambiar por otro activo, tenga limitaciones para endeudarse. En este caso, ante la necesidad de adquirir el bien que requiere comprar, puede entregar también acciones de la propia entidad como parte del precio global. En ese caso, visto que cuando se adquiere activo a cambio de acciones de la propia entidad, el valor de intercambio de las acciones se determina tomando como base el valor razonable del activo recibido, tal como se explica a continuación:

Ilustración 3

Permuta de activos, asunción de pasivo y entrega de acciones de la propia entidad: en fecha 01-01-20X1, la entidad ABC desea adquirir un terreno que tiene un valor razonable de 7.300.000 u.m., pero no dispone de recursos suficientes en efectivo para realizar la transacción, y pacta con el vendedor del terreno la entrega de lo siguiente:

Descripción de los bienes permutados y obligaciones asumidas	u.m.
• Efectivo	500.000
• Acciones poseídas en calidad de inversión, con costo de:	
Valor razonable	2.800.000
Valor nominal	3.200.000
	2.500.000

Descripción de los bienes permutados y obligaciones asumidas	u.m.
• Maquinaria industrial con costo de:	1.400.000
Depreciación acumulada	200.000
Valor razonable	600.000
• Efectos por pagar, cuyo valor presente es de:	1.500.000
Se firman 10 cuotas con valor nominal de 180.000 u.m. cada uno	1.800.000
• Acciones de la propia entidad, con valor nominal de:	1.000.000
Valor razonable	1.800.000

El procedimiento para reconocer el terreno tiene una variante con respecto a las dos ilustraciones anteriores, puesto que el valor razonable de las acciones de capital no debe ser considerado como primera opción en la determinación del costo del terreno, dado que prevalece entonces el valor razonable del terreno.

Paso 1: determinación del costo del terreno, que será su valor razonable, es decir 7.300.000 u.m.

Paso 2: determinación del resultado de los bienes intercambiados.

Bienes entregados	Costo, valor nominal o valor en libros	Valor razonable o valor presente	Diferencia
Efectivo	500.000	500.000	0
Inversión en acciones	2.800.000	3.200.000	400.000 Utilidad
Maquinaria industrial Costo: 1.400.000 Depreciación acumulada (200.000)	1.200.000	600.000	600.000 Pérdida
Efectos por pagar	1.800.000	1.500.000	Se reconoce en la medida en que se causa

Bienes entregados	Costo, valor nominal o valor en libros	Valor razonable o valor presente	Diferencia
Capital social	1.000.000	Omitido, se obtiene por diferencia	7.300.000 - (500.000 + 3.200.000 + 600.000 + 1.500.000) = 1.500.000*
Costo del terreno		7.300.000	

*NOTA: Este es el valor de intercambio de las acciones de capital.

Paso 3: Una vez determinado el costo del terreno y las diferencias individuales, se procede a realizar el registro contable:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01-01-20X1	Terreno	7.300.000	
	Depreciación acumulada maquinaria industrial	200.000	
	Pérdida en canje de maquinaria	600.000	
	Efectivo		500.000
	Inversión en acciones		2.800.000
	Maquinaria industrial		1.400.000
	Ganancia en canje de inversiones		400.000
	Efectos por pagar		1.500.000
	Capital en acciones ordinarias		1.000.000
	Prima en emisión de acciones*		500.000
	Para registrar adquisición de terreno		

*NOTA: es la diferencia entre 1.500.000, valor de intercambio de las acciones de patrimonio, y su valor nominal de 1.000.000 u.m.

10. ADQUISICIÓN MIXTA POR UN PRECIO GLOBAL

Hemos revisado la adquisición de un activo por un precio global, pero también existe la posibilidad de que se esté adquiriendo, además del terreno, un edificio construido sobre este. Para efectos didácticos, vamos a tomar la información de la ilustración 2.

En fecha 01/01/20X1, la entidad ABC desea adquirir un terreno y un edificio que tienen en conjunto un valor razonable de 7.300.000 u.m., pactando con el vendedor la entrega de lo siguiente:

Descripción de los bienes permutados y obligaciones asumidas	u.m.
• Efectivo	2.000.000
• Acciones poseídas en calidad de inversión, con costo de:	2.800.000
Valor razonable	3.200.000
Valor nominal	2.500.000
• Maquinaria industrial con costo de:	1.400.000
Depreciación acumulada	200.000
Valor razonable	600.000
• Efectos por pagar, cuyo valor presente es de:	1.500.000
Se firman 10 cuotas con valor nominal de 180.000 u.m. cada uno	1.800.000

Paso 1: determinación del costo del terreno y del edificio y del resultado obtenido en el intercambio:

Bienes entregados	Costo, valor nominal o valor en libros	Valor razonable o valor presente	Diferencia
Efectivo	2.000.000	2.000.000	0
Inversión en acciones	2.800.000	3.200.000	400.000 Utilidad
Maquinaria industrial Costo: 1.400.000			

Bienes entregados	Costo, valor nominal o valor en libros	Valor razonable o valor presente	Diferencia
Depreciación acumulada (200.000)	1.200.000	600.000	600.000 Pérdida
Efectos por pagar	1.800.000	1.500.000	Se reconoce en la medida en que se causa
Costo del terreno y del edificio		7.300.000	

Paso 2: determinar el costo individual de los activos adquiridos.

En este ejemplo, resulta necesario diferenciar el costo que se le debe asignar al terreno del costo que se asigna al edificio; y la información obtenida indica que el valor razonable del terreno representa el 75% del costo total; y, sobre esa base, se distribuye el costo total entre cada uno de los activos adquiridos, que se puede resumir en la siguiente tabla:

Bienes recibidos	%	Costo
Terreno	75	5.475.000
Edificio	25	1.825.000
Total	100	7.300.000

Paso 3: una vez determinado el costo del terreno y del edificio, se procede a realizar el registro contable:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X1	Terreno		
	Edificio	5.475.000	
	Depreciación acumulada maquinaria industrial	1.825.000	
	Pérdida en canje de maquinaria	200.000	
	Efectivo	600.000	
	Inversión en acciones		2.000.000
			2.800.000

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	Maquinaria industrial		1.400.000
	Ganancia en canje de inversiones		400.000
	Efectos por pagar		1.500.000
	Para registrar adquisición de terreno y edificio.		

11. EL DESMANTELAMIENTO COMO COMPONENTE INICIAL DEL COSTO

Extracto tomado de la discusión elaborada por Carmona (2009):

¿Por qué es importante el reconocimiento y la distribución sistemática del costo de desmantelamiento? Porque es un desembolso inevitable en el cual ha de incurrir la entidad en el momento de desincorporar el activo al término de su vida útil. De omitirlo, el efecto financiero del desembolso afectará sólo el periodo en el que se incurre, lo cual es incongruente con la base contable de Acumulación o Devengo y con las características cualitativas que hacen útil a la información financiera descrita en el Marco Conceptual para la información financiera (IASB, 2015).

El reconocimiento inicial de la provisión para desmantelamiento y retiro de las propiedades, planta y equipo quedó ejemplificado anteriormente en el acápite 4.3, "Adquisición al contado". Ahora bien, en cada fecha que se informa, las provisiones deben quedar valoradas a la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente, tomando en consideración los riesgos e incertidumbres inevitables que afectan los sucesos relacionados con esa valoración; y debido a las modificaciones del valor temporal del dinero, el importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación que da origen a la provisión (NIC 37, IASB 2015).

Una vez reconocido el pasivo, ¿cuál es el destino del cambio en el valor de las provisiones? Tanto la NIC 37 como la SFAS 143 coinciden al considerar que las variaciones en el valor de las provisiones debe afectar el resultado del periodo:

Modificación del valor de las provisiones

NIC 37 (IASB, 2006)	FAS 143 (FASB, 2008)
<p>Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha del balance, y ajustadas en su caso para reflejar la mejor estimación existente en ese momento.</p> <p>Cuando se haya usado el descuento para determinar el importe de la provisión, el importe en libros de la misma aumentará en cada periodo para reflejar el paso del tiempo. Tal incremento se reconocerá como un costo financiero (pp. 1244-1245).</p>	<p>An entity shall measure changes in the liability for an asset retirement obligation due to passage of time by applying an interest method of allocation to the amount of the liability at the beginning of the period. The interest rate used to measure that change shall be the credit adjusted risk-free rate that existed then the liability, of portion thereof, was initially measured. That amount shall be recognized as an increase in the carrying amount of the liability and as an expense classified as an operating item in the statement of income (p. 6).</p>

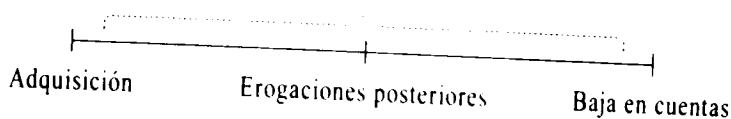
Fuente: Carmona, Isabel, "El desmantelamiento como componente inicial del costo del activo", en *La investigación en FACES. Una visión integral*, Caracas, Universidad Central de Venezuela, 2009, pp. 1044-1054.

SFAS 143 (FASB, 2008) y CINIIF 1 (IASB, 2015) identifican tres tipos de "Cambios en pasivos por retiro del servicio de los activos", a) aquellos que constituyen reversión periódica del descuento, b) los cambios que se derivan del monto estimado del efectivo a desembolsar y c) los que se producen por las variaciones en las tasas de descuento.

En el primero de los casos, tal como se aprecia en la tabla anterior, las variaciones del pasivo se cargan directamente a las cuentas de resultados, pero cuando las modificaciones del pasivo son consecuencia de una estimación mayor o menor del monto a desembolsar o de una mayor o menor tasa de descuento, CINIIF 1 (IASB, 2015), relativa los cambios en pasivos existentes por retiro de servicio, restauración y similares, considera que la diferencia que se produce debe ser capitalizada al costo del activo y distribuida a lo largo de la vida restante de este, mientras que SFAS 143 (FASB, 2008), referida a las obligaciones por retiro de activos, estima que debe cargarse a las operaciones.

12. EROGACIONES POSTERIORES RELACIONADAS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

El término erogaciones posteriores se refiere a desembolsos realizados con relación al elemento de propiedades, planta y equipo que suceden después que el activo ha sido incorporado al proceso productivo; y en los cuales se incurre a lo largo de su permanencia dentro de la entidad:



En el momento de realizar el desembolso es necesario evaluar el resultado que se obtiene con la erogación realizada, porque el reconocimiento contable del desembolso depende de esa evaluación. La erogación posterior puede originar dos tipos de impactos en el activo; el primero tiene como propósito mantenerlo en condiciones normales de uso, mientras que el segundo permitirá a la entidad incrementar el beneficio económico futuro que se desprende del uso del activo.

12.1. Reconocimiento contable de las erogaciones destinadas a mantener al activo en condiciones normales de uso

Este tipo de desembolsos se realiza con el propósito de que el activo continúe funcionando de acuerdo con las condiciones de uso previstas originalmente; y normalmente están asociados con las reparaciones ordinarias y el mantenimiento de los elementos de propiedades, planta y equipo. El término *mantenimiento* se utiliza frecuentemente para llamar la atención que se hace al activo para que mantenga su condición operativa eficiente, mientras que el término *reparación* se utiliza para indicar las reparaciones recurrentes que se realizan a este; pero en ninguno de estos dos casos se modifica el beneficio futuro que se espera de ellos. Refiere el párrafo 12 de la NIC 16 que tanto el costo de mantenimiento diario como el costo de las reparaciones ordinarias relacionadas con el activo deben ser reconocidas en el **resultado del ejercicio económico cuando se incurra** en ellos.

Ilustración

En fecha 15/6/20X3 se realiza una revisión general de la maquinaria adquirida en fecha 1/1/20X1, que implicó un desembolso por 100.000 u.m., por los siguientes conceptos:

- Costo de consumibles 40.000 u.m.
- Costo de mano de obra 60.000 u.m.

El registro contable que surge para el reconocimiento de esa transacción es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
15.6.20X3	Gasto mantenimiento maquinaria	100.000	
	Bancos		100.000
	Mantenimiento y conservación de la maquinaria		

El propósito del desembolso fue mantener al elemento de propiedad, planta y equipo en las condiciones normales de uso previstas originalmente; constituyen desembolsos normales, necesarios y recurrentes, que mitigan o previenen el desgaste físico del activo, cuya vida útil puede extenderse o acortarse en función del mantenimiento que se realice en él (Hendriksen, 1974).

12.2. Reconocimiento contable de las erogaciones destinadas a incrementar el beneficio económico futuro del activo

Este tipo de desembolsos se conoce con el nombre de erogación capitalizable, y significa que con esa erogación se incrementará la generación futura de beneficios del activo, en lugar de mantener la cantidad dada de servicio de este. Como estos conceptos se enmarcan dentro de los criterios de reconocimiento establecidos en la NIC 16, puesto que afectan exclusivamente momentos posteriores a su realización, el monto desembolsado constituye un activo en sí mismo o forma parte del costo del elemento de propiedades, planta y equipo en uso, lo que hace necesaria su distribución entre aquellos ejercicios económicos que se benefician de ellos.

Hendricksen (1974) identifica como adiciones, mejoras y reparaciones importantes a los desembolsos capitalizables, puesto que ellos persiguen como propósito un:

- incremento en la vida útil restante del elemento de propiedades, planta y equipo,
- aumento en la cantidad de servicios que se obtendrán en cada ejercicio durante la vida restante del elemento de propiedades, planta y equipo o
- aumento en la calidad del servicio que se obtendrá en cada ejercicio durante la vida restante del elemento de propiedades, planta y equipo.

El procedimiento para reconocer contablemente el desembolso capitalizable depende del efecto que este ejerza sobre el activo. En este sentido, existen desembolsos que no originan sustitución de partes, puesto que basta añadir una pieza adicional para incrementar beneficios futuros, mientras que en la mayoría de los casos la erogación implica una sustitución de piezas originales del bien por piezas nuevas. Seguidamente se describen ambos procedimientos.

12.3. Erogaciones posteriores que no originan sustitución de partes. Pasos a realizar

- a) Calcule la depreciación del elemento de propiedad, planta y equipo desde la última fecha de cierre del ejercicio económico, hasta el momento del desembolso capitalizable, puesto que a partir del momento de la realización de la erogación capitalizable los cargos futuros anuales por depreciación se modifican.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
XX/X/20XX	Depreciación propiedad, planta y equipo		
	Depreciación acumulada propiedad, planta y equipo		
	Actualización depreciación propiedad, planta y equipo		

b) Capitalice el desembolso:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
XX X 20XX	Propiedades, planta y equipo		
	Bancos		
	Capitalización del desembolso		

c) Calcule el nuevo cargo por depreciación.

Ilustración

El 30 de abril de 20X3, la Floristería Orquídea instaló en su camioneta pick-up una cabina para cerrar la parte descubierta de esta, permitiendo con ello el traslado oportuno en días de lluvia de los trabajos encargados, así como la presentación impecable de los ramos en días de sol, incrementándose en consecuencia la solicitud de servicios. El costo de la cabina ascendió a 468.000 u.m., los cuales fueron pagados con un cheque.

Información adicional: la camioneta fue adquirida el 1º de agosto de 20X0 por 1.800.000 u.m. Se le asignó una vida útil probable de seis años sin valor residual y se deprecia por el método de línea recta. La entidad cierra sus libros el 31 de diciembre de cada año.

Evaluación de la erogación: el desembolso cumple con los criterios de reconocimiento establecido en la NIC 16: que fluyan beneficios económicos futuros a la entidad y que el costo pueda ser medido con fiabilidad.

La información contable mostrada en los libros de la entidad, antes de realizar el desembolso, es la siguiente:

Vehículo

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
01-08-20X0	Compra vehículo	1.800.000		1.800.000

Depreciación acumulada vehículo

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
31/12/20X0	Cinco meses de depreciación		125.000	125.000
31/12/20X1	Depreciación del periodo		300.000	425.000
31/12/20X2	Depreciación del periodo		300.000	725.000

De acuerdo con el procedimiento referido, se tiene lo siguiente:

a) Calcular la depreciación:

Cálculo depreciación anual:

$$D = \frac{\text{Costo} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil probable}} = \frac{1.800.000 \text{ u.m.}}{6} = 300.000 \text{ u.m.}$$

La depreciación mensual sería la siguiente: $300.000 \text{ u.m.} / 12 = 25.000 \text{ u.m.}$

Desde la última fecha de cierre del ejercicio económico hasta el momento del desembolso capitalizable han transcurrido cuatro meses, que son los que se van a actualizar⁽²⁾.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
30/04/20X3	Gasto depreciación vehículo	100.000	
	Depreciación acumulada vehículo		100.000
	Actualización cuatro meses de depreciación del vehículo		

(2) Muchas entidades registran la depreciación mensualmente y no al final del periodo por el que se informa (31 de diciembre de cada año para este ejemplo). En ese caso, no sería necesario realizar el registro que aquí se ilustra, debido a que mensualmente se realiza, y para la fecha del desembolso ya estaría en la contabilidad reconocido el gasto por depreciación de los cuatro meses.

b) Capitalice el desembolso:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
30/04/20X3	Vehículo	468.000	
	Bancos		468.000
	Capitalización del desembolso		

c) Calcule el nuevo cargo por depreciación. Para calcular el nuevo cargo anual por depreciación, se debe revisar en primer lugar el saldo de las cuentas afectadas por el desembolso capitalizable:

Vehículo

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
01-08-20X0	Compra vehículo	1.800.000		1.800.000
30-04-20X3	Instalación cabina	468.000		2.268.000

Depreciación acumulada vehículo

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
31-12-20X0	Cinco meses de depreciación		125.000	125.000
31-12-20X1	Depreciación del periodo		300.000	425.000
31-12-20X2	Depreciación del periodo		300.000	725.000
30-04-20X3	Cuatro meses de depreciación		100.000	825.000

Para obtener el nuevo cargo anual por depreciación, se distribuye el importe en libros del activo entre la vida útil restante.

Importe en libros del activo

Costo	2.268.000
Depreciación acumulada	(825.000)
Valor según libros	1.443.000

Vida útil restante del activo

Vida útil original	72 meses
Vida útil transcurrida	33 meses
Vida restante	39 meses

Nuevo cargo por depreciación, a partir del 1/5/20X3

Valor según libros	1.443.000 u.m.
Vida útil restante	39 meses
Depreciación mensual	37.000 u.m.

12.4. **Erogaciones posteriores que sí originan sustitución de partes**

Con este tipo de desembolso, es necesario sustituir una parte del activo, a la cual hay que darle de baja contablemente, tal como lo refiere la NIC 16: "la entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo [...] El importe en libros de esas partes que se sustituyen se dará de baja en cuentas, de acuerdo con las disposiciones que al respecto contiene esta Norma" (párrafo 13).

Como hay que desincorporar de la contabilidad el costo de la parte sustituida, el procedimiento para reconocer esta erogación capitalizable difiere un poco de la que se acaba de revisar.

Procedimiento para el reconocimiento de la erogación capitalizable que sustituye partes del activo:

- a) Calcule la depreciación del elemento de propiedad, planta y equipo desde la última fecha de cierre del ejercicio económico, hasta el momento del desembolso capitalizable, puesto que, a partir del momento de la realización de la erogación capitalizable, los cargos futuros anuales por depreciación se modifican.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
XX X 20XX	Depreciación propiedad, planta y equipo		
	Depreciación acumulada propiedad, planta y equipo		
	Actualización depreciación propiedad, planta y equipo		

b) Obtenga el costo, la depreciación acumulada y el valor según libros de la parte desincorporada.

c) Desincorpore contablemente la parte sustituida, creando una cuenta transitoria que refleje el valor según libros de la parte sustituida:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
XX X 20XX	Depreciación acumulada propiedad, planta y equipo		
	Partes de propiedad, planta y equipo retirada de servicio		
	Propiedad, planta y equipo		
	Desincorporación de piezas sustituidas del elemento de propiedad, planta y equipo		

d) Capitalice el desembolso:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
XX/X/20XX	Propiedad, planta y equipo		
	Bancos		
	Capitalización del desembolso		

e) Calcule el nuevo cargo por depreciación.

Ilustración

El 30 de abril de 20X3, la Floristería Orquídea sustituyó el motor de su camioneta pick-up permitiendo con ello incrementar la vida útil de la camioneta a cinco años, a partir de ese momento. El costo del motor ascendió a 468.000 u.m., los cuales fueron pagados con un cheque.

Información adicional: la camioneta fue adquirida el 1º de agosto de 20X0 por 1.800.000 u.m. Se le asignó una vida útil probable de seis años sin valor residual y se deprecia por el método de línea recta. La entidad cierra sus libros el 31 de diciembre de cada año. Se estima que el costo del motor representa el 15% del costo de la camioneta.

Evaluación de la erogación: el desembolso cumple con los criterios de reconocimiento establecido en la NIC 16: que fluyan beneficios económicos futuros a la entidad y que el costo pueda ser medido con fiabilidad.

La información contable mostrada en los libros de la entidad es la siguiente:

Vehículo

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
01/08/20X0	Compra vehículo	1.800.000		1.800.000

Depreciación acumulada vehículo

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
31/12/20X0	Cinco meses de depreciación		125.000	125.000
31/12/20X1	Depreciación del periodo		300.000	425.000
31/12/20X2	Depreciación del periodo		300.000	725.000

De acuerdo con el procedimiento referido, se tiene lo siguiente:

- a) Calcule la depreciación

Cálculo depreciación anual:

$$D = \frac{\text{Costo} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil probable}} = \frac{1.800.000 \text{ u.m.}}{6} = 300.000 \text{ u.m.}$$

La depreciación mensual sería la siguiente: $300.000 \text{ u.m.} / 12 = 25.000 \text{ u.m.}$

Desde la última fecha de cierre del ejercicio económico hasta el momento del desembolso capitalizable han transcurrido cuatro meses, que son los que se van a actualizar.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
30/04/20X3	Depreciación vehículo	100.000	
	Depreciación acumulada vehículo		100.000
	Actualización cuatro meses de depreciación del vehículo		

b) Obtenga el costo, la depreciación acumulada y el valor según libros de la parte desincorporada

Costo	1.800.000	15% = 270.000
Depreciación acumulada	(825.000)	15% = (123.750)
Valor según libros	975.000	15% = 146.250

c) Desincorpore contablemente la parte sustituida.

Cree una cuenta transitoria que refleje el valor según libros de la parte sustituida:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
30-04-20X3	Depreciación acumulada vehículo	123.750	
	Piezas retiradas de servicio	146.250	
	Vehículo		270.000
	Desincorporación pieza sustituida de vehículo		

Atención

- El costo del motor sustituido está contenido dentro del costo del vehículo, por eso se reduce la cuenta de vehículo
- La depreciación acumulada del motor sustituido también está contenida dentro de la depreciación acumulada del vehículo, por eso se reduce la cuenta de depreciación acumulada vehículo

d) Capitalice el desembolso

Fecha	Descripción	Debe	Haber
30/04/20X3	Vehículo	468.000	
	Bancos		468.000
	Capitalización del desembolso		

e) Calcule el nuevo cargo por depreciación

Para calcular el nuevo cargo anual por depreciación, se debe revisar en primer lugar el saldo de las cuentas afectadas por el desembolso capitalizable:

Vehículo

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
01/08/20X0	Compra vehículo	1.800.000		1.800.000
30/04/20X3	Desincorporación motor del vehículo		270.000	1.530.000
30/04/20X3	Instalación cabina	468.000		1.998.000

Depreciación acumulada vehículo

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
31/12/20X0	Cinco meses de depreciación		125.000	125.000
31/12/20X1	Depreciación del periodo		300.000	425.000

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
31/12/20X2	Depreciación del periodo		300.000	725.000
30/04/20X3	Cuatro meses de depreciación		100.000	825.000
30/04/20X3	Desincorporación depreciación del motor	146.250		678.750

Para obtener el nuevo cargo por depreciación, se distribuye el importe en libros del activo entre la vida útil restante, que en este caso fue modificada como consecuencia del desembolso capitalizable:

Importe en libros del activo

Costo	1.998.000
Depreciación acumulada	(678.750)
Valor según libros	1.319.250

Vida útil restante del activo: cinco años

Nuevo cargo por depreciación, a partir del 1/5/20X3:

Valor según libros	1.319.250 u.m.
Vida útil restante	cinco años
Depreciación anual	263.850 u.m.

Actividad de aprendizaje

La entidad observa que muchos productos elaborados con una maquinaria adquirida a un costo de 750.000 u.m. eran devueltos por los clientes. Realizadas las investigaciones para determinar las causas de las devoluciones, se comprobó que los productos tenían fallas de calidad, debido a un defecto de fabricación de la máquina, cuya garantía había caducado. Para corregir dicho defecto fue necesario incurrir en un desembolso de 100.000 u.m. que

originó la sustitución de partes equivalentes al 5% de la máquina. La máquina tenía una depreciación acumulada de 250.000 u.m.

La contabilización y por lo tanto el impacto en los estados financieros de la entidad sería el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
15/6/20X3	Gasto mantenimiento maquinaria	100.000	
	Bancos		100.000
	Mantenimiento y conservación de la maquinaria		

La erogación constituye un gasto, puesto que la corrección del defecto de fabricación evitará la devolución futura de productos, permitiendo el uso normal del activo hasta el término de su vida útil prevista originalmente. Cabe destacar que los beneficios futuros no se incrementan, sino que se ubican dentro de los límites esperados originalmente; y las partes sustituidas del activo no son materiales con respecto al activo en su totalidad.

12.5. Costos de inspección

El párrafo 14 de la NIC 16 refiere la necesidad de capitalizar los costos de inspección, puesto que la realización periódica de inspecciones generales puede constituir una condición fundamental para que el elemento de propiedades, planta y equipo continúe operando; y señala de manera explícita que "se dará de baja cualquier importe en libros del costo de una inspección previa" (p. A974).

Significa entonces que el tratamiento contable de los costos de inspección es el de una erogación capitalizable que origina sustitución de partes; y que el costo de la parte sustituida es el costo de la inspección original, a cuyo valor en libros hay que darle de baja.

Ilustración 1

Tomado del ejemplo 14 del módulo 17, "Propiedades, planta y equipo de las NIIF para las pymes".

Cada dos años, una entidad que opera un servicio de aviación ejecutivo debe hacer inspeccionar, por las autoridades nacionales de aviación, su aeronave a reacción para detectar fallas. Se realizó una inspección a mitad del actual periodo contable anual a un costo de 20.000 u.m.

"La entidad debe reconocer un activo (propiedades, planta y equipo) de 20.000 u.m. para la inspección. El activo de inspección debe reconocerse como un gasto (depreciación) en los resultados de manera uniforme a lo largo de su vida útil estimada de dos años (es decir, un gasto de 5.000 u.m. durante el periodo contable actual)" (p. 8).

Ilustración 2

Con esos mismos datos, suponga que el costo de inspección previo de la aeronave fue de 15.000 u.m.; y, a la fecha de la nueva inspección, presentaba un saldo no depreciado de 7.500 u.m.

Respuesta: como señala la norma, antes de proceder a capitalizar un nuevo costo de inspección, resulta necesario dar de baja a cualquier saldo previo no depreciado, originándose entonces los siguientes registros contables:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
15/6/20X3	Depreciación acumulada Aeronave	7.500	
	Gastos de inspección	7.500	
	Aeronave		15.000
	Desincorporación de costos previos de inspección		
Fecha	Descripción	Debe	Haber
15/6/20X3	Aeronave	20.000	
	Bancos		20.000
	Capitalización costos de inspección		

13. DEPRECIACIÓN DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

13.1. Concepto

El IASB coincide con Weygandt, Kimmel y Kieso (2013), al afirmar que la depreciación es la distribución del costo de un activo a lo largo de su vida útil de una manera racional y sistemática. La depreciación intenta representar el consumo potencial de los servicios de los activos durante un periodo. De acuerdo con la definición de activos, los beneficios económicos que pueden fluir a la entidad lo harán por más de un periodo contable. El reconocimiento sistemático de la depreciación intenta reflejar el consumo del activo durante los periodos en que los beneficios económicos son recibidos.

Por estar asociada a la capacidad generadora de beneficio del activo, se requiere que la depreciación comience cuando el activo esté disponible para su uso; esto es, cuando se "encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia" (IASB 2015, p. A981); y cesará cuando el activo sea dado de baja o sea clasificado como "mantenido para la venta", cuyo tratamiento contable lo establece la NIIF 5.

Causas de la depreciación: la distribución sistemática del costo del activo obedece al consumo de los beneficios económicos que se desprenden de este. En el momento de determinar la vigencia esperada del activo dentro de la entidad, es necesario tomar en consideración el uso y el desgaste previsto del activo, que se evalúan con referencia a su capacidad física esperada; y la obsolescencia que generan los avances tecnológicos en el activo o en el producto manufacturado por el activo.

13.2. Factores de la depreciación

13.2.1. Vida útil probable

La NIC 16 define a la vida útil como el periodo de tiempo durante el cual la entidad espera utilizar el activo o el número de unidades de pro-

ducción que la entidad espera recibir del activo. Significa que la estimación de la vida útil se definirá sobre la base del beneficio esperado del activo en la entidad. De esta concepción se desprende que la estimación de la vida útil del activo puede realizarse, bien basados en el tiempo que permanecerá el activo en la entidad; o bien en el uso esperado del activo por parte de la entidad.

13.2.2. *Valor residual*

Enmarcado dentro de la normativa en referencia, el valor residual es el monto que se espera obtener por la disposición del activo al término de su vida útil. La estimación de este importe implica considerar el precio estimado de venta menos los costos inevitables de disposición y venta del activo.

De acuerdo con el párrafo 51 de la NIC 16: "El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo 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".

Normalmente el valor residual es un monto que no es significativo. Sin embargo, en algunas ocasiones este podría incrementarse hasta ser igual o mayor que el valor en libros del activo. En este caso, el cargo por depreciación del activo será nulo, hasta que el valor residual se reduzca hasta ser inferior al valor en libros.

Reconocimiento del cargo por depreciación: la NIC 16 requiere que el cargo por depreciación se reconozca en el resultado, excepto que el activo que se deprecia esté siendo utilizado en la elaboración de otro activo. En ese caso, la porción de depreciación debe ser cargada al costo de elaboración del producto o al costo de elaboración del nuevo activo. Este es normalmente el caso, cuando un elemento de propiedad, planta y equipo es usado en la producción de inventario, y es necesario que una porción de estos costos sean asociados al costo de los productos fabricados. El registro contable que se genera en cada caso es el siguiente:

a) Cargo a resultados

Fecha	Descripción	Debe	Haber
12/31/20XX	Gasto por depreciación propiedad, plata y equipo	u.m.	
	Depreciación acumulada propiedad, planta y equipo		u.m.
	Cargo a resultados de la depreciación		

b) Cargo al proceso productivo

Fecha	Descripción	Debe	Haber
12/31 20XX	Gastos indirectos de fabricación	u.m.	
	Depreciación acumulada propiedad, planta y equipo		u.m.
	Cargo a resultados de la depreciación		

13.3. Métodos de depreciación

El método de depreciación refleja el patrón con arreglo al cual se espera que la entidad consuma los beneficios económicos futuros del activo; y la entidad tiene la facultad de seleccionar ese método. Dentro de los métodos de depreciación se encuentran:

“El método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada [...]” (párrafo 62, NIC 16).

La selección del método de depreciación requiere la utilización del juicio profesional del responsable de elaborar los estados financieros de la entidad.

13.3.1. *Métodos de depreciación basados en el tiempo*

— *Método de línea recta*

Cuando una entidad aplica el método de línea recta, la vida útil probable del activo viene expresada en término de años. El gasto de depreciación es reconocido de la misma forma durante la vida útil del activo. Cuando una entidad decide, mediante la aplicación de juicio profesional, utilizar este método, estima que los beneficios del activo se consuman de manera uniforme durante todos los años. La fórmula del cálculo de la depreciación es la siguiente:

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Costo} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil probable (años)}}$$

Ilustración

El 1° de enero del año 20X1 se adquiere un vehículo por un importe de 200.000 u.m. y una vida útil probable de diez años, sin valor residual. Si la entidad estimase que los beneficios del activo se consumirán linealmente, es decir, del mismo modo, durante todos los años, y aplica el método de línea recta, el cálculo de la depreciación es el siguiente:

$$D = \frac{\text{Costo} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil probable}} = \frac{200.000 \text{ u.m.}}{10} = 20.000 \text{ u.m.}$$

Y el asiento para registrar el cargo por depreciación al final de año sería el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
12/31/20X1	Gastos depreciación vehículo	20.000 u.m.	
	Depreciación acumulada vehículo		20.000 u.m.
	Registro de depreciación		

—Método de depreciación de saldos decrecientes

Cuando una entidad aplica este método de depreciación, estima que los beneficios derivados del consumo del activo será decreciente cada año. Es decir, en los primeros años la entidad espera que el consumo del activo sea mayor que en los últimos. Para aplicar este método, las entidades normalmente asignan un porcentaje decreciente de depreciación, el cual es multiplicado por el valor según libros del activo cada año, es decir, el porcentaje decreciente permanece constante año a año, mientras que el valor según libros va decreciendo.

Ilustración

El 1º de enero del año 20X1 se adquiere un vehículo por un importe de 200.000 u.m. y asigna un porcentaje decreciente del 20% del valor en libros del activo para la determinación de la depreciación. La entidad estima que los beneficios del activo se consumirán decrecientemente, es decir, del mismo modo, consumiendo más beneficios económicos en los primeros años y menos en los últimos, y adopta este método para la determinación del cargo anual por depreciación:

Año	Valor según libros	Porcentaje decreciente	Depreciación anual
20X1	200.000 u.m.	20%	40.000 u.m.

El registro del cargo anual por depreciación a final de año sería el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
12/31/20X1	Gasto depreciación vehículo	40.000 u.m.	
	Depreciación acumulada vehículo		40.000 u.m.
	Registro de depreciación		

Para ilustrar la aplicación de este método en los próximos cinco años, la depreciación se determina de la siguiente manera:

Año	Valor según libros	Porcentaje decreciente	Depreciación anual
20X1	200.000 u.m.	20%	40.000 u.m.
20X2	160.000 u.m.	20%	32.000 u.m.
20X3	128.000 u.m.	20%	25.600 u.m.
20X4	102.400 u.m.	20%	20.480 u.m.
20X5	81.920 u.m.	20%	16.384 u.m.

— *Método de la suma de los números dígitos de los años*

Con este método de depreciación decreciente, en lugar de utilizar un porcentaje fijo de depreciación anual, se crea un factor compuesto de un numerador que corresponde a la vida útil restante de la entidad, y un denominador que corresponde a la suma de dígitos del total de la vida útil estimada, que se desprende de la siguiente fórmula matemática (S), que suma el número de los dígitos de los años como base para la determinación del cargo anual por depreciación:

$$S = \frac{n(n+1)}{2}$$

De donde n es igual al número de años de vida útil del activo

Para obtener el cargo anual por depreciación, el importe depreciable del activo se multiplica por el factor obtenido, de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$\text{Depreciación} = \text{Costo} - \text{Valor residual} \times \frac{n}{S}$$

En esta fórmula, el "n" equivale a la vida útil probable del activo en el año 1 y a la vida útil restante del activo en los años sucesivos

Ilustración

El 1º de enero del año 20X1 adquiere un vehículo por un importe de 200.000 u.m. y una vida útil de diez años. Si la entidad estimase que los beneficios del activo se consumirán decrecientemente, y aplica el método de suma de dígitos, el cálculo y reconocimiento de la depreciación anual sería:

Primero, para determinar el denominador la entidad debe sumar cada uno de los años sucesivos de vida útil por la cual estima la depreciación del activo, debido a que en este caso son diez años de vida útil estimada, el denominador que ha de usarse para utilizar este método de depreciación se calcula de la siguiente forma:

$$S = \frac{n(n+1)}{2} \quad \gg \quad S = \frac{10(10+1)}{2} = 55$$

Una vez determinado el denominador, la entidad determinaría el cargo anual por depreciación, aplicando la fórmula al caso particular:

$$\text{Depreciación del primer año} = 200.000 \times \frac{10}{55} = 36.364$$

El asiento para registrar el cargo anual por depreciación a final de año sería el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
12/31/20X1	Gasto depreciación vehículo	36.363,64 u.m.	
	Depreciación acumulada vehículo		36.363,64 u.m.
	Registro de depreciación		

La depreciación del vehículo, para el segundo año de uso sería:

$$\text{Depreciación} = 200.000 \times \frac{9}{55} = 32.727,27$$

Para el año 2, el cargo anual por depreciación sería:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
12/31/20X2	Depreciación Vehículo	32.727,27 u.m.	
	Depreciación acumulada Vehículo		32.727,27 u.m.
	Depreciación correspondiente al año 2 del vehículo		

13.3.2. *Método de depreciación basado en el uso del activo*

— *Método de unidades de producción*

Cuando una entidad aplica el método de unidades de producción, considera que los beneficios económicos del activo se obtienen a medida que este es utilizado. Esto ocurre, normalmente, cuando el activo es parte de un proceso productivo en el cual su contribución a la producción es fácilmente visible, y la entidad dispone de información que le permite determinar el número de unidades que estima producir a lo largo de su vida útil. Cuando una entidad aplica este método, la vida útil es por lo tanto expresada en término de unidades estimadas a producir. Al aplicar la fórmula del cálculo de la depreciación, se obtiene una tasa de depreciación, que, al multiplicarla por el uso que se hace del activo, arroja el monto de la depreciación del periodo:

$$\text{Tasa de depreciación (td)} = \frac{\text{Costo} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil probable (uso esperado)}}$$

$$\text{Depreciación} = \text{tasa de depreciación} \times \text{uso del activo}$$

Ilustración

El 1º de enero del año 20X1 la entidad ABC adquiere un equipo de producción por 60.000 u.m. La entidad estima que dicho equipo de producción estará involucrado en la fabricación de 20.000 unidades de inventario a largo de su vida útil, y en el primer año de producción con fecha de cierre 31 de diciembre de 20X1, el equipo de producción estuvo involucrado en la fabricación de 3.000 unidades de inventario.

El cargo anual por depreciación debería determinarse de la siguiente manera:

$$\text{Tasa de depreciación (td)} = \frac{60.000 - 0}{20.000 \text{ unidades}} = 3 \text{ u.m. por unidad}$$

Significa que por cada unidad que el equipo fabrique se depreciará en 3 unidades monetarias, siendo la depreciación del periodo:

$$\text{Depreciación} = 3 \text{ u.m.} \times 3.000 \text{ und.} = 9.000 \text{ u.m.}$$

El asiento para registrar el cargo anual por depreciación al final de año es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
12/31/20X1	Gastos indirectos de fabricación: depreciación equipo de producción	9.000 u.m.	
	Depreciación. Acumulada equipo de producción		9.000 u.m.
	Registro de la depreciación del periodo		

13.4. Depreciación por componentes

Como se refirió con anterioridad, una vez reconocido el elemento de propiedades, planta y equipo en los estados financieros de la entidad, y luego de que es ubicado en las condiciones previstas por la gerencia, la entidad debe reconocer los cargos anuales por depreciación correspondientes a este activo.

La norma establece que si un elemento de propiedad, planta y equipo posee componentes que tengan un costo significativo con respecto al costo total del elemento y adicionalmente pueden generar diferentes patrones de consumos, se requiere que el costo inicial del activo se distribuya entre sus componentes significativos y se deprecie por separado, utilizando distintos métodos de depreciación y asignando vidas útiles diferentes. Este es normalmente el caso de buques y aeronaves, en los cuales el patrón de consumo de la estructura difiere del patrón de consumo de los motores y del contenido interno.

Ilustración

El 1° de enero del año 20X1 se emite el cheque 1250 del banco ABC por 1.000.000 u.m. para pagar la compra de una maquinaria a la empresa Máquinas Industriales, S.A. Dicha maquinaria está compuesta de tres partes fundamentales. El valor razonable de los componentes significativos de la maquinaria es el siguiente:

Descripción	Valor razonable
Base maquinaria	600.000 u.m.
Motor maquinaria	300.000 u.m.
Carrocería maquinaria	100.000 u.m.
Costo total maquinaria	1.000.000 u.m.

El registro contable por el reconocimiento de la maquinaria no ofrece duda alguna:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X1	Maquinaria	1.000.000 u.m.	
	Banco		1.000.000 u.m.
	Adquisición maquinaria		

La entidad no asigna valor residual a los activos. El cargo anual por depreciación para cada uno de los componentes de la maquinaria se realizará sobre la base de los siguientes estimados:

Descripción	Valor histórico	Vida útil probable	Método de depreciación
Base maquinaria	600.000 u.m.	diez años	Línea recta
Motor maquinaria	300.000 u.m.	50.000 horas	Productividad
Carrocería maquinaria	100.000 u.m.	cinco años	Suma de dígitos
Costo total maquinaria	1.000.000 u.m.		

El cálculo de la depreciación se ilustra seguidamente:

Base de la maquinaria

$$\text{Calculo depreciación: } D = \frac{\text{Costo} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil probable}} = \frac{600.000 \text{ u.m.}}{10} = 60.000 \text{ u.m.}$$

Motor de la maquinaria

$$\text{Calculo depreciación: } tD = \frac{\text{Costo} - \text{Valor residual}}{50.000 \text{ horas}} = \frac{300.000 \text{ u.m.}}{50.000 \text{ horas}} = 6 \text{ u.m./ hora}$$

Carrocería de la maquinaria

$$\text{Calculo base fija: } D = \frac{\text{Costo} - \text{Valor residual}}{S} = \frac{100.000 \text{ u.m.}}{15} = 6.667$$

Al 31 de diciembre de 20X1, la maquinaria había trabajado 4.500 horas. El cargo por depreciación de la maquinaria a esa fecha sería el siguiente:

Descripción	Valor histórico	Base de cálculo	Depreciación del periodo
Base maquinaria	600.000 u.m.	60.000	60.000
Motor maquinaria	300.000 u.m.	4.500 x 6	27.000
Carrocería maquinaria	100.000 u.m.	6.667 x 5	33.334
Depreciación de la maquinaria			120.333

El registro contable que se genera es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X1	Gastos indirectos de fabricación: depreciación Maquinaria	120.333 u.m.	
	Depreciación acumulada maquinaria		120.333 u.m.
	Registro de depreciación de la maquinaria		

Mediante la aplicación de este requerimiento, la entidad presenta estados financieros que reflejan una distribución más lógica del patrón de consumo del costo del elemento de propiedad, planta y equipo a lo largo de su vida útil.

14. MEDICIÓN EN LA FECHA SOBRE LA QUE SE INFORMA

Medir en la fecha sobre la que se informa significa asignar un valor a los elementos de los estados financieros. En el caso de las NIIF plenas, y a diferencia de las NIIF para las pymes, las entidades pueden optar entre mantener el costo histórico o asignar el importe revaluado al elemento de propiedades, planta y equipo. En el caso de las pequeñas y medianas entidades, el uso de la revaluación como costo atribuido al activo está permitido, de acuerdo con la sección 35 de las NIIF para las pymes, sólo en el momento de la aplicación por primera vez de las NIIF para las pymes.

El modelo de revaluación aparece como una de las modificaciones importantes que presenta el proyecto de reforma de la NIIF para las pyme para el año 2016, que a la fecha de preparación de este texto aún no había sido divulgada por el IASB.

14.1. Modelo del costo

Cuando la entidad elige como política contable el modelo del costo, presentará sus activos por su costo menos la depreciación acumulada y menos el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. Para ilustrar esto, se asumirá que el activo aún no ha visto deteriorado su valor; por ejemplo: tomemos el saldo de la cuenta Maquinaria adquirida el 1/1/20X1.

Maquinaria

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
1/1/20X1	Compra de maquinaria según factura X	500.000		500.000
1/1/20X1	Pago de transporte de maquinaria	50.000		550.000
1/1/20X1	Estimación del gasto de desmantelamiento	156.705		706.705

Esa maquinaria se deprecia por el método de línea recta, sin valor residual y con una vida útil probable de cinco años. La depreciación anual es la siguiente:

$$\text{Depreciación anual} = \frac{\text{Costo} - \text{VR}}{\text{VUP}} = \frac{706.705}{5 \text{ años}} = 141.341 \text{ u.m.}$$

El registro contable de la depreciación es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X1	Depreciación maquinaria	141.341	
	Depreciación acumulada maquinaria		141.341
	Registro un año de depreciación		

En la fecha sobre la que se informa, la cuenta Maquinaria reflejará el valor que presenta según libros, sobre la base del costo histórico:

Detalle de la propiedad, planta y equipo al 31/12/20X1			
	Maquinaria	Depreciación acumulada Maquinaria	Valor según libros
Saldo al inicio	0	0	0
Adiciones	706.705	141.341	565.364
Saldo final	706.705	141.341	565.364

14.2. Modelo de la revaluación

14.2.1. Reconocimiento de la revaluación

La NIC 16 dice textualmente que:

"[...] con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones 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 al final del periodo sobre el que se informa" (p. A978).

Destaca la NIC 16 que cuando una entidad aplica el modelo de la revaluación, debe revaluar todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos. Este requerimiento se introduce con el propósito de impedir que las entidades realicen revaluaciones selectivas, es decir, que escojan qué activos revaluar específicamente para obtener una posición financiera que les convenga.

Cuando una entidad decida aplicar el modelo de la revaluación como medición en la fecha sobre la que se informa, puede ajustar el importe en

libros del activo de dos procedimientos diferentes: el primero ajustando el importe bruto del activo; y el segundo eliminando la depreciación acumulada del activo. Ambos se refieren seguidamente:

14.2.2. *Procedimiento de ajuste del valor en libros del activo*

El ajuste al valor en libros del elemento de propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la NIC 16, implica ajustar el costo, la depreciación acumulada y el deterioro acumulado de valor de los activos

Cuando una entidad opte por ajustar el importe libros como consecuencia de la revaluación, reexpresará los elementos que conforman ese valor en libros, es decir, reexpresará proporcionalmente el costo y la depreciación acumulada del elemento de propiedades, planta y equipo.

Ilustración

Al 31/12/20X1, la información referente a la edificación de la entidad es la siguiente:

Propiedad, planta y equipo	Edificio
Valor histórico	10.000.000 u.m.
Fecha de adquisición	1/1/X1
Método de depreciación	Línea recta
Vida útil	Diez años
Valor residual	0 u.m.
Depreciación acumulada	1.000.000 u.m.
Valor según libros del Edificio	9.000.000 u.m.
Valor del activo, determinado por un perito	13.500.000 u.m.

A efecto de determinar el monto del ajuste como consecuencia de la revaluación, es necesario comparar los elementos que conforman el valor en libros del edificio.

	Edificio			
	Histórico	%	Revaluado	Ajuste
Costo	10.000.000	100	15.000.000	5.000.000
Depreciación acumulada	(1.000.000)	10	(1.500.000)	(500.000)
Valor según libros	9.000.000	90	13.500.000	4.500.000

Atención: el activo está depreciado en 10%, lo que significa que el monto de 13.500.000 u.m. representa el 90% del valor revaluado del activo. Por lo tanto, para obtener el costo revaluado de la edificación, se divide 13.500.000 entre 90%, que es igual a 15.000.000 u.m.; y la depreciación acumulada equivalente al 10% del costo del activo, es decir, 1.500.000 u.m.

El registro contable que surge para reconocer la revaluación es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X1	Edificio, incremento por revaluación	5.000.000	
	Depreciación acumulada Edificio, incremento por revaluación		500.000
	Superávit por revaluación		4.500.000
	Reconocimiento de la revaluación		

En la fecha sobre la que se informa, la cuenta Edificio reflejará el valor determinado sobre la base de la información suministrada por un perito evaluador

Detalle de la propiedad, planta y equipo al 31/12/20X1 (en miles de u.m.)					
	Costo histórico	Incremento por revaluación	Depreciación acumulada Edificio	Depreciación acumulada Incremento por revaluación	Total
Saldo al inicio	0	0	0	0	
Adiciones	10.000	5.000	(1.000)	(500)	13.500
Saldo final	10.000	5.000	(1.000)	(500)	13.500

A partir del 1/1/20X2, el nuevo cargo anual por depreciación será el siguiente:

$$\text{Depreciación anual} = \frac{\text{Costo} - \text{Depreciación acumulada} - \text{VR}}{\text{Vida útil restante}}$$

$$\text{Depreciación anual} = \frac{15.000.000 - 1.500.000}{9 \text{ años}} = 1.500.000$$

De esas 1.500.000 u.m. que se deprecian en el año 20X2, 1.000.000 corresponden a la depreciación basada en costo histórico y los 500.000⁽³⁾ restantes corresponden a la depreciación de la revaluación, por lo que se originan los siguientes registros contables:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X2	Depreciación Edificio	1.000.000	
	Depreciación Edificio, Incremento por revaluación	500.000	
	Depreciación acumulada Edificio		1.000.000
	Depreciación acumulada Edificio Incremento por revaluación		500.000
	Registro de la depreciación del edificio		
Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X2	Superávit por revaluación	500.000	
	Utilidades retenidas		500.000
	Traspaso del superávit realizado a UND		

Este traspaso de superávit por revaluación a utilidades retenidas atiende a lo estipulado en la NIC 16, que indica textualmente que "parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad.

(3) Este resultado es igual a distribuir las 4.500.000 u.m. entre los nueve años de vida útil restante del edificio.

En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el importe en libros revaluado del activo y la calculada según el costo original” (párrafo 41). Este procedimiento obedece a la conversión en resultado realizado de un resultado no realizado; y significa que el incremento por revaluación del elemento de propiedades, planta y equipo se realiza en la medida en que se utiliza el activo.

Al 31 de diciembre de 20X2, fecha sobre la que se informa, la cuenta Edificio reflejará lo siguiente:

Detalle de la propiedad, planta y equipo al 31/12/20X2 (en miles de u.m.)					
	Costo histórico	Incremento por revaluación	Depreciación acumulada Edificio	Depreciación acumulada Incremento por revaluación	Total
Saldo al inicio	10.000	5.000	(1.000)	(500)	13.500
Adiciones	0	0	(1.000)	(500)	(1.500)
Saldo final	10.000	5.000	(2.000)	(1.000)	12.000

Por su parte, la cuenta superávit por revaluación reflejará en el libro mayor el movimiento que se ilustra seguidamente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
31.12.20X1	Revaluación Edificio		4.500.000	4.500.000
31.12.20X2	Transferencia a utilidades retenidas	500.000		4.000.000

14.2.3. *Procedimiento de eliminación de la depreciación acumulada*

A través de este procedimiento “la depreciación acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo” (párrafo 35, NIC 16), es decir, se reduce el costo del activo por el importe de la depreciación acumulada; y posteriormente se carga la totalidad del incremento por revaluación al elemento de propiedades, planta y equipo.

Ilustración

Con base en la ilustración precedente, al utilizar este procedimiento, el registro contable que surge es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X1	Depreciación acumulada Edificio	1.000.000	
	Edificio		1.000.000
	Eliminación de la depreciación acumulada como consecuencia de la revaluación del edificio		
Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X1	Edificio, incremento por revaluación	4.500.000	
	Superávit por revaluación		4.500.000
	Reconocimiento de la revaluación		

El libro mayor de la cuenta Edificio y Depreciación acumulada, Edificio mostrará el siguiente movimiento:

Edificio

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
01/01/20X1	Adquisición Edificio	10.000.000		10.000.000
31/12/20X1	Eliminación de la depreciación acumulada del edificio		1.000.000	9.000.000

Depreciación acumulada Edificio

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
31/12/20X1	Depreciación del año del Edificio		1.000.000	1.000.000
31/12/20X2	Eliminación por revaluación	1.000.000		0

Edificio, incremento por revaluación

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
31/12/20X1	Revaluación del edificio	4.500.000		4.500.000

Al 31 de diciembre de 20X1, fecha sobre la que se informa, la cuenta Edificio reflejará lo siguiente:

Detalle de la propiedad, planta y equipo al 31/12/20X1 (en miles de u.m.)					
	Costo histórico	Incremento por revaluación	Depreciación acumulada Edificio	Depreciación acumulada Incremento por revaluación	Total
Saldo al inicio	0	0	0	0	
Adiciones	10.000	4.500	(1.000)		13.500
Trasposos	(1.000)		1.000		0
Saldo final	9.000	4.500	0	0	13.500

El cálculo del cargo futuro anual por depreciación y los registros contables son (y tienen que ser) similares al procedimiento anterior:

$$\text{Depreciación anual} = \frac{\text{Costo} - \text{Depreciación acumulada} - \text{VR}}{\text{Vida útil restante}}$$

$$\text{Depreciación anual} = \frac{13.500.000 - 0}{9 \text{ años}} = 1.500.000$$

Los registros contables que se originan son los siguientes:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X2	Depreciación Edificio	1.000.000	
	Depreciación Edificio, Incremento por revaluación	500.000	
	Depreciación acumulada Edificio		1.000.000
	Depreciación acumulada Edif. Incremento por revaluación		500.000
	Registro de la depreciación del edificio		

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X2	Superávit por revaluación	500.000	
	Utilidades retenidas		500.000
	Traspaso del superávit realizado a UND		

Al 31 de diciembre de 20X2, fecha sobre la que se informa, la cuenta Edificio reflejará lo siguiente:

Detalle de la propiedad, planta y equipo al 31-12-20X2 (en miles de u.m.)					
	Costo histórico	Incremento por revaluación	Depreciación acumulada Edificio	Depreciación acumulada Incremento por revaluación	Total
Saldo al inicio	9.000	4.500	0	0	13.500
Adiciones	0	0	(1.000)	(500)	(1.500)
Saldo final	9.000	4.500	(1.000)	(500)	12.000

Atención: la Norma requiere que las revaluaciones se realicen con una regularidad que garantice que el importe en libros no difiera significativamente del valor razonable del elemento de propiedad, planta y equipo.

La revaluación en la NIIF para las PYMES.

Al momento de elaborar este texto, la Norma vigente era la divulgada en el año 2009. En mayo de 2015, el IASB, luego de analizar la información referente a la revisión integral de esa primera versión de NIIF para las PYMES, emitió las *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES*. Como parte importante de ese proyecto de modificación se incluye la opción que tienen las pymes de utilizar el modelo de revaluación para la medición de los elementos de propiedades, planta y equipo en la fecha sobre la que se informa.

De la revisión realizada a ese proyecto, se observó una similitud prácticamente total entre el texto de la NIIF plenas y la NIIF para las PYMES, en cuanto a los siguientes requerimientos:

- El valor razonable de los elementos de propiedad planta y equipo pueda ser medido con fiabilidad.
- Las revaluaciones deben realizarse regularmente, para evitar la existencia de diferencias significativas entre el valor en libros del activo y su importe revaluado.
- Revaluar todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activo, a efecto de evitar revaluaciones selectivas.
- Considerar el incremento por revaluación como una partida del otro resultado integral que se acumula en el patrimonio, excepto cuando sea consecuencia de la reversión del deterioro de valor del activo, como se revisará más adelante.
- En el caso del deterioro del valor del activo revaluado, en la NIIF para las PYMES, al igual que en las NIIF plenas, recomiendan reducir primero el importe de la revaluación mostrado en el patrimonio, antes de afectar el resultado del periodo. Es decir, afectar el resultado del ejercicio sólo cuando no exista superávit por revaluación.

No se observa en el proyecto de modificación, que el reconocimiento de la revaluación sea tratado de las dos maneras discutidas anteriormente, esto es, a) que se ajuste proporcionalmente el costo y la depreciación acumulada del activo, o b) que se elimine la depreciación acumulada del activo.

14.2.4. *Aplicación práctica del reconocimiento de la revaluación de los elementos de propiedad, planta y equipo*

La entidad ABC adquirió un equipo de producción el 01/01/20X3 por un importe de 100.000 u.m. En esa fecha la entidad estimó que el activo tendría una vida útil de veinte años. Además decidió usar el modelo del costo para la medición posterior del equipo de producción.

El 01/01/20X5 la entidad ABC adoptó el modelo de la revaluación para la medición posterior de dicho equipo. El valor razonable se determinó a través del estudio realizado por un perito independiente, que lo estimó en 140.000 u.m. Este activo era el único que componía la clase de activos de equipos de producción.

Transcurridos dos años desde la fecha de adquisición, la entidad decidió adoptar el modelo de la revaluación; la depreciación acumulada sería de 10.000 u.m., como se puede ver a continuación:

Determinación del valor según libros a la fecha:

$$\text{Depreciación anual} = \frac{\text{Costo} - \text{VR}}{\text{VUP}} = \frac{100.000}{20 \text{ años}} = 5.000 \text{ u.m.}$$

Una vez determinado el cargo anual por depreciación, se determina la depreciación acumulada de la siguiente forma:

$$\text{Depreciación acumulada} = \text{Depreciación anual} * \text{Años transcurridos}$$

$$\text{Depreciación acumulada} = 5.000 * 2 \text{ años} = 10.000 \text{ u.m.}$$

Una vez determinado el importe en libros del activo revaluado, se puede determinar el superávit por revaluación:

Concepto	u.m.
Valor razonable	140.000
Importe en libros del equipo de producción	90.000
Superávit por revaluación	50.000

Si la entidad utiliza el procedimiento de eliminación de depreciación acumulada, el registro contable sería el siguiente:

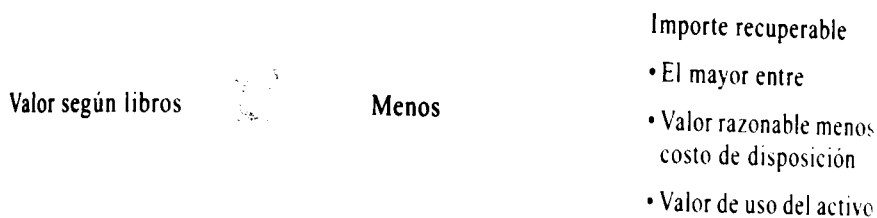
Fecha	Descripción	Debe	Haber
01.01/20X5	Depreciación acumulada Equipo de producción	10.000	
	Equipo de producción		10.000
	Eliminación de la depreciación acumulada como consecuencia de la revaluación del equipo de producción		
Fecha	Descripción	Debe	Haber
01.01.20X5	Equipo de producción, Incremento por revaluación	50.000	
	Superávit por revaluación		50.000
	Reconocimiento de la revaluación		

15. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ELEMENTOS DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

El reconocimiento y la medición del deterioro de valor de los activos es uno de los aportes más destacados de las NIIF. Todos los aspectos relacionados con su revisión son descritos en la NIC 36, "Deterioro de valor de los activos", pero constituyen referencia obligada en cada norma que esté relacionada con los activos, puesto que se recomienda que ningún activo se presente en el estado de situación financiera por un valor que supere su importe recuperable. Por estar íntimamente relacionado con los elementos de propiedades, planta y equipo, se hace necesario destinar un capítulo aparte para su revisión, dejando claro que sólo se abordarán algunos puntos, puesto que para agotar su discusión es necesario revisar de manera minuciosa el contenido la norma en su totalidad.

La NIC 36 señala que la entidad debe evaluar si algún activo ha visto deteriorado su valor y considera que un activo está deteriorado cuando el valor según libros del activo supera al importe que se puede recuperar de él, bien por su uso o bien por su venta. Significa entonces que el flujo de efectivo esperado del activo es menor al valor que él refleja en los registros contables. Así, para determinar si un activo está deteriorado, se compara: el valor según libros del activo menos importe recuperable del activo.

De manera gráfica, los elementos que conforman el deterioro de valor de los activos son los siguientes:



15.1. Importe recuperable

Resulta necesario entonces conocer el significado o la composición del término *importe recuperable*. El párrafo 6 de la NIC 36 define al importe recuperable como: "el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso" (p. A1301). Surgen en esa definición tres conceptos: valor razonable, costos de disposición y valor de uso.

- *Valor razonable*. Este término se ha utilizado en este documento desde el inicio; y a efecto de evaluar el deterioro de valor de un activo, ratifica su definición: es lo que sería recibido en la fecha sobre la que se informa, por vender el activo que se está evaluando en una transacción ordenada entre participantes de un mercado.
- *Costos de disposición*. Son los costos en los que necesariamente se tienen que incurrir cuando se dispone de un activo o de una unidad generadora de efectivo. Dentro de ellos se incluyen los costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones normales de venta.
- *Valor de uso*. Es la estimación del valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. Su obtención implica la estimación de las entradas y salidas de efectivo que se espera que el activo genere, así como la determinación de una tasa de descuento. La fórmula

financiera que se utiliza es la de valor presente neto (VPN), y puede visualizarse seguidamente:

$$\sum_{i=1}^n \frac{\text{Flujos de efectivo}}{(1+i)^i} = \frac{fe}{(1+i)^1} + \frac{fe}{(1+i)^2} + \frac{fe}{(1+i)^3}$$

fe = flujo de efectivo esperado

i = tasa de descuento

Al igual que la obtención del valor razonable, el cálculo del valor de uso del activo requiere el acompañamiento de especialistas para lograr su determinación objetiva.

15.2. Indicios de deterioro

De acuerdo con el párrafo 9 de la NIC 36, al final de cada ejercicio económico la entidad debe evaluar si existen indicios de deterioro, y sólo en el caso de que existan indicios de deterioro, la entidad determinará el importe recuperable del activo. El párrafo 12 de la norma en referencia califica los indicios de deterioro de acuerdo a si provienen de fuentes externas o de fuentes internas de información.

Con respecto a las fuentes externas de información:

(a) Existen indicios observables de que el valor del activo ha disminuido durante el periodo significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

(b) Durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que esta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.

(c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el va-

lor en uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa.

(d) El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.

Y con respecto a las fuentes internas de información:

(e) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.

(f) Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo, en lugar de indefinida.

(g) Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado (pp. A1303 y A1304).

Ilustración

A continuación se le suministra información relacionada con los elementos que conforman la propiedades, planta y equipo de la entidad W al 31/12/X0, con el propósito de que usted indique si el activo ha visto deteriorado su valor:

Descripción	Valor en libros	Valor de uso	Valor razonable menos costos de disposición
Maquinaria	800.000	790.000	750.000
Equipo industrial	1.200.000	1.300.000	1.100.000
Galpón	4.000.000	4.500.000	5.000.000

Respuestas:

- Maquinaria: el importe recuperable es 790.000 u.m., puesto que es el mayor entre el valor de uso y el valor razonable menos los costos de disposición. La maquinaria está deteriorada en 10.000 u.m.: 800.000 (el valor en libros) - 790.000 (el importe recuperable).
- Equipo industrial: no está deteriorado, basta que uno de los valores que conforman el importe recuperable supere al valor en libros del activo, para considerar que no hay deterioro.
- Galpón: tampoco está deteriorado. Los dos componentes del importe recuperable superan el valor en libros del activo.

15.3. Reconocimiento del deterioro del valor de los activos

Como se ha referido, el deterioro de valor del activo es el exceso del valor en libros con respecto al importe recuperable. El reconocimiento del deterioro depende de:

- Si se trata del reconocimiento del deterioro de un activo medido por el modelo del costo,
- Si se trata del reconocimiento del deterioro de un activo medido por el modelo de la revaluación,
- Si se trata del reconocimiento del deterioro de una unidad generadora de efectivo.

15.3.1. Reconocimiento del deterioro de valor de un activo individual, medido por el modelo del costo

Cuando se utiliza este modelo, la pérdida por deterioro de valor del activo afecta al resultado del ejercicio. Se utiliza la cuenta nominal deudora de gastos denominada "Deterioro del valor del activo" y se acredita a "Deterioro acumulado del valor del activo", que pasará a formar parte del valor según libros del activo deteriorado. Para visualizar este registro

contable, se utilizará el ejemplo descrito anteriormente, considerando que el costo de la maquinaria es de 1.000.000 u.m. y la depreciación acumulada es de 200.000 u.m.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/X0	Deterioro de valor de la maquinaria	10.000	
	Deterioro acumulado del valor de la maquinaria		10.000
	Deterioro de valor de la maquinaria		

La cuenta "Deterioro de valor de la maquinaria" se reconocerá en el resultado del ejercicio en el cual la maquinaria se deterioró.

La cuenta "Deterioro acumulado del valor de la maquinaria" se presentará formando parte del valor según libros de la maquinaria, que a partir de ese momento sería:

Maquinaria	Saldo al 31/12/X0
Costo	1.000.000 u.m.
Depreciación acumulada	(200.000) u.m.
Deterioro acumulado	(10.000) u.m.
Valor según libros	790.000 u.m.

Puede observarse que el valor según libros de la maquinaria es congruente con el importe recuperable del activo.

Modificación al cargo anual por depreciación como consecuencia del deterioro de valor del activo: tal como refiere la NIC 36, "tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante" (párrafo 63. p. A1314). De igual manera, el reconocimiento del deterioro obliga a la entidad a revisar el valor residual y la vida útil restante del activo, cuya modificación debe reconocerse de manera prospectiva, tal como lo contem-

pla la NIC 8 ("Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores"). Es decir, cualquier cambio en estimación contable afecta al ejercicio económico en curso y a los ejercicios económicos futuros.

Supongamos que, como consecuencia del deterioro de valor del activo, se estimó que, a partir de ese momento, la vida útil restante de la maquinaria se redujo a cinco años. El nuevo cargo anual (capd) por depreciación sería:

$$\text{nuevo capd} = \frac{\text{Valor según libros}}{\text{Vida útil restante}} = \frac{790.000}{5} = 158.000$$

Al 31/12/20X1 el reconocimiento de la depreciación sería el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/X1	Depreciación maquinaria	158.000	
	Depreciación acumulada Maquinaria		158.000
	Depreciación de la maquinaria		

Actividad de aprendizaje

Resolver el ejercicio 17 del módulo 27, Deterioro del valor de los activos, del material de formación de las NIIF para las pymes.

15.3.2. *Reconocimiento del deterioro de valor de un activo individual, medido por el modelo de la revaluación*

Cuando la entidad adopta el modelo de la revaluación, y un activo revaluado sufre una pérdida por deterioro de valor, esa pérdida, en lugar de ser reconocida en el resultado del periodo, como se acaba de revisar, se reconoce reduciendo el saldo acreedor que presente la cuenta "Superávit por revaluación", tal como lo refiere el párrafo 40 de la NIC 16.

A efecto de revisar la ilustración, se tomará el ejemplo del edificio revaluado que se desarrolló con anterioridad: al 31 de diciembre de 20X3, fecha sobre la que se informa, la cuenta Edificio reflejaba los siguientes valores:

Detalle de la propiedad, planta y equipo al 31/12/20X3					
(en miles de u.m.)					
	Costo histórico	Incremento por revaluación	Depreciación acumulada Edificio	Depreciación acumulada Incremento por revaluación	Total
Saldo al inicio	9.000	4.500	(1.000)	(500)	12.000
Adiciones	0	0	(1.000)	(500)	(1.500)
Saldo final	9.000	4.500	(2.000)	(1.000)	10.500

Y la cuenta "Superávit por revaluación" reflejaba el siguiente movimiento:

Fecha	Descripción	Debe	Haber	Saldo
31-12-20X1	Revaluación del edificio		4.500.000	4.500.000
31-12-20X2	Distribución de la revaluación	500.000		4.000.000
31-12-20X3	Distribución de la revaluación	500.000		3.500.000

En fecha 31/12/20X3, debido a circunstancias adversas observadas en el entorno donde está ubicado el edificio, se solicitó un nuevo informe de los peritos evaluadores, que asignó al edificio un valor razonable de 8.000.000 u.m.

Antes de proceder a reconocer contablemente el deterioro de valor del edificio, se debe revisar el saldo de cada una de las cuentas involucradas:

Cuentas	Saldo al 31/12/20X3 (u.m.)
Edificio	9.000.000
Edificio, Incremento por revaluación	4.500.000

Cuentas	Saldo al 31/12/230X3 (u.m.)
Depreciación acumulada edificio	(2.000.000)
Depreciación acumulada edificio. Incremento por revaluación	(1.000.000)
Superávit por revaluación	3.500.000

- El valor en libros del edificio revaluado es de 10.500.000 u.m.
- El importe recuperable del edificio es de 8.000.000 u.m.
- El edificio ha visto deteriorado su valor en 2.500.000 u.m.

Como la cuenta "Superávit por revaluación" presenta un saldo acreedor de 3.500.000 u.m., el deterioro se reconocerá con cargo a la cuenta "Superávit por revaluación", generando el siguiente registro contable:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31-12-20X3	Superávit por revaluación	2.500.000	
	Deterioro acumulado del valor del edificio		2.500.000
	Deterioro de valor del edificio		

Una vez reconocido el deterioro de valor del activo, el saldo que muestran las cuentas al 31/12 20X3 es el siguiente

Detalle de la propiedad, planta y equipo al 31/12/20X3 (en miles de u.m.)						
	Costo histórico	Incremento por revaluación	Depreciación acumulada Edificio	Depreciación acumulada Incremento por revaluación	Deterioro acumulado	Total
Saldo al inicio	9.000	4.500	(1.000)	(500)	0	12.000
Adiciones	0	0	(1.000)	(500)	(2.500)	(4.000)
Saldo final	9.000	4.500	(2.000)	(1.000)	(2.500)	8.000

Al igual que el caso anterior, el reconocimiento del deterioro de valor origina una modificación a los cargos futuros anuales por depreciación. Supongamos que, como consecuencia de la circunstancia adversa, la vida útil restante del edificio se redujo a cinco años, a partir del 1/1/20X4. El cálculo del nuevo cargo anual se calcula sobre la siguiente base:

Cuentas	Saldo al 31/12/20X3 (u.m.)	Valor según libros
Edificio, costo	9.000.000	
Depreciación acumulada edificio, costo	(2.000.000)	7.000.000
Edificio, Incremento por revaluación	4.500.000	
Depreciación acumulada edificio, Incremento por revaluación	(1.000.000)	
Deterioro acumulado del valor del edificio	(2.500.000)	1.000.000

La base anterior se distribuye de la siguiente manera: en primer lugar, se calcula la depreciación sobre la base del costo histórico:

$$\text{nuevo capd, costo} = \frac{\text{Valor según libros}}{\text{Vida útil restante}} = \frac{7.000.000}{5} = 1.400.000$$

Seguidamente se calcula la depreciación sobre la base del importe revaluado:

$$\text{nuevo capd, rev.} = \frac{\text{Valor según libros}}{\text{Vida útil restante}} = \frac{1.000.000}{5} = 200.000$$

15.3.3. *Reconocimiento del deterioro de valor de una unidad generadora de efectivo (UGE)*

Cuando se identifican unidades generadoras de efectivo, en el momento de evaluar el deterioro de valor, es necesario revisar si la UGE contiene una plusvalía, puesto que, de acuerdo con el párrafo 104 de la NIC 36, el procedimiento para reconocer el deterioro de valor reducirá en primer lugar el importe de la plusvalía reconocida y luego el resto de los activos que conforman la UGE, prorrateando la pérdida sobre la base del importe en libros de cada uno de los activos que conforman la UGE. Significa entonces atender los siguientes pasos:

- Revisar si existen indicios de deterioro de la UGE.
- Si se evidencian indicios de deterioro, se debe obtener el importe recuperable de la UGE.
- Se compara valor en libros de la UGE con su importe recuperable para determinar el monto del deterioro de valor de la UGE.
- Se reduce en primer lugar la plusvalía.
- Se asigna el exceso (si lo hay) proporcionalmente al resto de los activos que conforman la UGE.

Ilustración

Para ilustrar este caso, se tomará el saldo al 31/12/20X1 de los elementos que conforman la UGE adquirida en fecha 01/01/20X1, que contiene una plusvalía de 7.500.000 u.m. Se supone también que los activos se deprecian a razón del 10% anual:

Descripción de los bienes	Valor histórico	Depreciación acumulada	Valor en libros 31/12/20X1
Equipo de resonancia magnética	15.000.000	1.500.000	13.500.000
Equipo de tomografía axial computarizada	12.000.000	1.200.000	10.800.000

Descripción de los bienes	Valor histórico	Depreciación acumulada	Valor en libros 31/12/20X1
Equipo de mamografía digitalizada	8.000.000	800.000	7.200.000
Equipo de rayos X	4.000.000	400.000	3.600.000
Mobiliario y equipo de oficina	1.000.000	100.000	900.000
Plusvalía	7.500.000*	0	7.500.000
Total UGE	47.500.000		43.500.000

*NOTA: En las NIF plenas, la plusvalía no se amortiza, se pasa por el test de deterioro. En las NIF para las pymes sí se debe amortizar en un periodo máximo de diez años.

En vista de que se produjo una situación adversa en el entorno económico y social en el cual se ubica la UGE, se contrató el servicio de profesionales independientes para que informaran acerca del valor razonable de la UGE; y el informe señaló que el importe recuperable de la UGE al 31/12/20X1 es de 39.500.000 u.m.

•Al comparar:	Valor en libros de la UGE	43.500.000
•Con:	Importe recuperable de la UGE	39.500.000
	Se observa un deterioro de	4.000.000 u.m.

Para reconocer ese deterioro, el monto se reducirá totalmente de la plusvalía, puesto que esta presenta un saldo de 7.500.000 u.m. El registro contable que se genera es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X1	Deterioro de valor UGE	4.000.000	
	Plusvalía		4.000.000
	Deterioro de valor de UGE		

Atención: en los ejemplos anteriores se ha utilizado la cuenta "Deterioro acumulado". En este caso se reduce directamente la plusvalía, porque es la única cuenta que una vez deteriorada no recupera la pérdida por deterioro.

Actividad de aprendizaje

Al 31/12/20X2, se mantiene las condiciones desfavorables con respecto a la UGE en referencia. Se contrata nuevamente al experto; y el informe reporta que el importe recuperable de la UGE es de 30.000.000 u.m. Realice el ajuste al 31/12/20X2, para reconocer el deterioro de valor de esa UGE.

Paso 1: obtener el valor según libros de los elementos que conforman la UGE al 31/12/20X2:

Descripción de los bienes	Valor histórico	Depreciación acumulada dos años	Valor en libros 31/12/20X1
Equipo de resonancia magnética	15.000.000	3.000.000	12.000.000
Equipo de tomografía axial computarizada	12.000.000	2.400.000	9.600.000
Equipo de mamografía digitalizada	8.000.000	1.600.000	6.400.000
Equipo de rayos X	4.000.000	800.000	3.200.000
Mobiliario y equipo de oficina	1.000.000	200.000	800.000
Plusvalía	7.500.000	0	3.500.000
Total UGE	47.500.000		35.500.000

Paso 2: comparar valor en libros con importe recuperable de la UGE:

• Al comparar:	Valor en libros de la UGE	35.500.000	
• Con:	Importe recuperable de la UGE	30.000.000	
	Se observa un deterioro de	5.500.000	u.m.

Paso 3: verificar si la plusvalía puede asumir la totalidad de la pérdida. En este caso la plusvalía puede soportar solo 3.500.000 u.m. de pérdida, lo que obliga a distribuir las 2.000.000 u.m. restantes entre el resto de los activos

que conforman la UGE, para lo cual se obtiene en primer lugar la proporción que el valor según libros de cada activo representa con respecto al valor según libros total:

Descripción de los bienes	Valor en libros 31/12/20X1	%
Equipo de resonancia magnética	12.000.000	37,5
Equipo de tomografía axial computarizada	9.600.000	30
Equipo de mamografía digitalizada	6.400.000	20
Equipo de rayos X	3.200.000	10
Mobiliario y equipo de oficina	800.000	2,5
Total valor en libros	32.000.000	100

Paso 4: tomando como base la proporción de cada activo con respecto al total, se procede a asignar la pérdida de 2.000.000 u.m. a cada activo:

Descripción de los bienes	Valor en libros 31/12/20X1	%	Asignación de la pérdida
Equipo de resonancia magnética	12.000.000	37,5%	750.000
Equipo de tomografía axial computarizada	9.600.000	30%	600.000
Equipo de mamografía digitalizada	6.400.000	20%	400.000
Equipo de rayos X	3.200.000	10%	200.000
Mobiliario y equipo de oficina	800.000	2,5%	50.000
Total valor en libros	32.000.000	100%	2.000.000

Finalmente, se procede a realizar el registro contable para reconocer el deterioro de valor de los activos:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X2	Deterioro de valor UGE	5.500.000	
	Plusvalía		3.500.000

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	Deterioro acumulado ERM		750.000
	Deterioro acumulado ETAC		600.000
	Deterioro acumulado E Mamografía		400.000
	Deterioro acumulado ERX		200.000
	Deterioro acumulado Mobiliario		50.000
	Deterioro de valor de UGE		

15.4. Reversión del deterioro del valor de los activos

Como se refirió al inicio de este capítulo, la entidad evaluará al final de cada periodo sobre el que se informa si el activo ha visto deteriorado su valor. Como resultado de esa evaluación, puede suceder que las causas que ocasionaron el deterioro de valor de un activo hayan desaparecido o hayan disminuido. Las causas que originan una reversión del deterioro de valor de los activos están constituidas por las situaciones opuestas a las mencionadas en aquel momento, que seguidamente se refieren textualmente:

Con respecto a las fuentes externas de información:

- (a) Existen indicios observables de que el valor del activo ha aumentado significativamente durante el periodo.
- (b) Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto favorable para la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que esta opera, o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión.
- (c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han experimentado decrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya aumentado de forma significativa.

Con respecto a las fuentes internas de información:

(d) Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se utiliza o se espera utilizar el activo, con efecto favorable para la entidad. Estos cambios incluyen los costos en los que se haya incurrido durante el periodo para mejorar o desarrollar el rendimiento del activo o reestructurar la operación a la que dicho activo pertenece.

(e) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado (párrafo 111).

Al detectar cualquiera de esas evidencias, la NIC 36 permite que la entidad reconozca la reversión total o parcial del deterioro de valor de cualquier activo distinto de la plusvalía. El procedimiento para revertir del deterioro de valor del activo depende del reconocimiento inicial que se haya realizado. Por ello, hay que revisar de manera particular la reversión del deterioro de valor de un activo individual medido por el modelo del costo, la reversión del deterioro de valor de un activo individual medido por el modelo de la revaluación y la reversión del deterioro de valor de una unidad generadora de efectivo.

15.4.1. *Reversión del deterioro de valor de un activo individual medido por el modelo del costo*

Se revertirá el deterioro de valor de este activo para reflejar su nuevo potencial de servicio esperado. Es muy importante destacar que, de acuerdo con la NIC 36, el monto máximo permitido de reversión de pérdida por deterioro de valor no debe exceder el importe en libros que tendría el activo, neto de depreciación, si no se hubiese deteriorado. A efecto de desarrollar el procedimiento para revertir el deterioro de valor del activo, se tomará como ejemplo la ilustración previa de la maquinaria deteriorada. Suponga que al 31/12/20X3, en virtud de que se mitigaron las condiciones desfavorables con respecto a la maquinaria, se solicitó un nuevo avalúo, que arrojó que el valor razonable menos los costos de disposición de la maquinaria era de 400.000 u.m.

Paso 1: obtener el valor en libros del activo al momento de reconocer contablemente el deterioro de valor:

Maquinaria	Saldo al 31/12/20X0
Costo	1.000.000 u.m.
Depreciación acumulada	(200.000) u.m.
Deterioro acumulado	(10.000) u.m.
Valor según libros	790.000 u.m.

Paso 2: obtener el valor en libros del activo al momento de conocer el nuevo importe recuperable del activo:

Maquinaria	Saldo al 31/12/20X3
Costo	1.000.000 u.m.
Depreciación acumulada	(200.000) u.m.
Deterioro acumulado	(10.000) u.m.
Valor según libros al 31/12/20X0	790.000 u.m.
Depreciación 20X1, 20X2 y 20X3 (790.000 / 5 = 158.000 * 3 años)	(474.000) u.m.
Valor según libros al 31/12/20X3	316.000 u.m.

Paso 3: determinar el monto del indicio de recuperación del activo comparando el nuevo importe recuperable, con su valor en libros:

Valor según libros al 31/12/20X3	316.000 u.m.
Importe recuperable al 31/12/20X3	400.000 u.m.
Indicio de recuperación	84.000 u.m.

Existe una recuperación con respecto al importe en libros del activo de 84.000 u.m., pero ese no es el monto de la reversión de la pérdida por deterioro de valor del activo.

Paso 4: determinar cuál sería el valor según libros del activo si no se hubiese deteriorado:

Maquinaria	Saldo al 31/12/20X3
Costo	1.000.000 u.m.
Depreciación acumulada	(200.000) u.m.
Depreciación 20X1, 20X2 y 20X3 (800.000 / 5 = 160.000 * 3 años)	(480.000) u.m.
Valor según libros al 31/12/20X3	320.000 u.m.

Paso 5: determinar el monto de la recuperación de valor del activo comparando el valor en libros según libros sin deterioro (paso 4), con el valor en libros deteriorado (paso 2):

Valor según libros al 31/12/20X3, sin deterioro	320.000 u.m.
Valor según libros al 31/12/20X3, deteriorado	316.000 u.m.
Monto de la recuperación a reconocer	4.000 u.m.

Una vez determinado el monto a reconocer de la recuperación del deterioro, proceda a elaborar el registro contable:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X3	Deterioro acumulado Maquinaria	4.000	
	Recuperación deterioro de valor Maquinaria		4.000
	Recuperación del deterioro de valor de la maquinaria		

Una vez realizado el registro contable, el valor en libros de la maquinaria reflejaría los siguientes saldos:

Maquinaria	Saldo al 31/12/20X3
Costo	1.000.000 u.m.
Depreciación acumulada	(674.000) u.m.
Deterioro acumulado	(6.000) u.m.
Valor según libros al 31/12/20X3	320.000 u.m.

Atención:

- Observe que el valor en libros de la maquinaria es el monto que tendría a esa fecha, si el activo nunca se hubiese deteriorado.
- En opinión de los autores, el saldo que mantiene la cuenta “Deterioro acumulado del valor de los activos” refleja la parte consumida del mismo, es decir: el deterioro total: 10.000 u.m., dividido entre los cinco años de vida restante del activo, multiplicado por los tres años que se mantuvo deteriorado.

Paso 6: obtener el nuevo cargo futuro por depreciación, dividiendo el importe depreciable entre la vida útil restante de la maquinaria.

$$\text{nuevo capd, costo} = \frac{\text{Valor según libros}}{\text{Vida útil restante}} = \frac{320.000}{2} = 160.000$$

Observe que el monto de 160.000 u.m. es el monto de la depreciación calculada sobre la base original, que omite el impacto del deterioro de valor del activo.

Actividad de aprendizaje

Resolver el ejercicio 28 del módulo 27, Deterioro del valor de los activos, del material de formación de las NIIF para las pymes.

15.4.2. *Reversión del deterioro de valor de un activo individual medido por el modelo de la revaluación*

Similar al modelo del costo, cuando las causas que originaron el deterioro desaparecen, se revertirá el deterioro de valor de este activo para reflejar su nuevo potencial de servicio esperado. En este caso, a diferencia del modelo del costo, es necesario revisar si el deterioro de valor del activo

afectó al superávit por revaluación, puesto que, como lo señala el párrafo NIC 36, "cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación" (párrafo 119). Significa entonces que es necesario aplicar la metodología anterior, separando la porción de recuperación del costo del activo que corresponde al incremento por revaluación, de la que corresponde al activo sobre la base del costo, puesto que, en este caso, se debe afectar en primer lugar el superávit por revaluación y, luego, afectar el resultado del ejercicio como consecuencia de la recuperación del deterioro de valor del activo.

Para ejemplificar este procedimiento de reversión de deterioro de valor cuando se ha cargado al superávit por revaluación, se tomará la ilustración realizada en este mismo capítulo, con el edificio revaluado:

Detalle de la propiedad, planta y equipo al 31/12/20X5 (en miles de u.m.)						
	Costo histórico	Incremento por revaluación	Depreciación acumulada Edificio	Depreciación acumulada Incremento por revaluación	Deterioro acumulado	Total
Saldo al 31/12/20X3	9.000	4.500	(2.000)	(1.000)	(2.500)	8.000
Adiciones 20X4	0	0	(1.400)	(200)	0	(1.600)
Saldo al 31/12/20X4	9.000	4.500	(3.400)	(1.200)	(2.500)	6.400
Adiciones 20X5	0	0	(1.400)	(200)	0	(1.600)
Saldo al 31/12/20X5	9.000	4.500	(4.800)	(1.400)	(2.500)	4.800

Recuerde que a partir del 1/1/20X4, el nuevo cargo anual por depreciación se realizó con base en los siguientes valores: costo histórico: 1.400.000; importe revaluado: 200.000.

Al 31 de diciembre de 20X5, en virtud de que algunas de las circunstancias que habían originado el deterioro fueron mitigadas, se solicitó un nuevo avalúo, que asignó al edificio un importe recuperable de 8.000.000 u.m.

Con base en el procedimiento desarrollado, seguidamente se calcula el importe del deterioro de valor del edificio que se revertirá.

Paso 1: obtener el valor en libros del activo al momento de reconocer contablemente el deterioro de valor:

Detalle de la propiedad, planta y equipo al 31/12/20X3 (en miles de u.m.)						
	Costo histórico	Incremento por revaluación	Depreciación acumulada Edificio	Depreciación acumulada Incremento por revaluación	Deterioro acumulado	Total
Saldo al 31/12/20X3	9.000	4.500	(2.000)	(1.000)	(2.500)	8.000

Paso 2: obtener el valor en libros del activo al momento de conocer el nuevo importe recuperable del activo:

Detalle de la propiedad, planta y equipo al 31/12/20X5 (en miles de u.m.)						
	Costo histórico	Incremento por revaluación	Depreciación acumulada Edificio	Depreciación acumulada Incremento por revaluación	Deterioro acumulado	Total
Saldo al 31/12/20X5	9.000	4.500	(4.800)	(1.400)	(2.500)	4.800

Paso 3: determinar el monto del indicio de recuperación del activo comparando el nuevo importe recuperable, con su valor en libros:

Valor según libros al 31/12/20X5	4.800.000 u.m.
Importe recuperable al 31/12/20X5	8.000.000 u.m.
Indicio de recuperación	3.200.000 u.m.

Existe una recuperación con respecto al importe en libros del activo de 3.200.000 u.m., pero ese no es el monto de la reversión de la pérdida por deterioro de valor del activo.

Paso 4: determinar cuál sería el valor según libros del activo si no se hubiese deteriorado:

Detalle de la propiedad, planta y equipo al 31/12/20X5						
(en miles de u.m.)						
	Costo histórico	Incremento por revaluación	Depreciación acumulada Edificio	Depreciación acumulada Incremento por revaluación	Deterioro acumulado	Total
Saldo al 31/12/20X3	9.000	4.500	(2.000)	(1.000)	0	10.500
Depreciación 20X4			(1.400)	(700)		(2.100)
Depreciación 20X5			(1.400)	(700)		(2.100)
Saldo 31/12/20X5	9.000	4.500	(4.800)	(2.400)	0	6.300

Paso 5: determinar el monto de la recuperación de valor del activo comparando el valor en libros según libros sin deterioro (paso 4), con el valor en libros deteriorado (paso 2):

Valor según libros al 31/12/20X5, sin deterioro	6.300.000 u.m.
Valor según libros al 31/12/20X5, deteriorado	4.800.000 u.m.
Monto de la recuperación a reconocer	1.500.000 u.m.

Una vez determinado el monto a reconocer de la recuperación del deterioro, proceda a elaborar el registro contable:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X3	Deterioro Acumulado Edificio	1.500.000	
	Superávit por revaluación		1.500.000
	Recuperación del deterioro de valor del edificio		

Luego de realizar el registro contable, el valor en libros de las cuentas relacionadas con el edificio reflejarían los siguientes saldos:

Cuentas	Saldo al 31/12/20X5 (u.m.)	Valor según libros
Edificio, costo	9.000.000	
Depreciación acumulada edificio, costo	(4.800.000)	4.200.000
Edificio, Incremento por revaluación	4.500.000	
Depreciación acumulada edificio, Incremento por revaluación	(1.400.000)	
Deterioro acumulado del valor del edificio	(1.000.000)	2.100.000
Valor según libros del edificio		6.300.000

Atención: observe que el valor en libros del edificio es el monto revaluado que tendría a esa fecha, si el activo nunca se hubiese deteriorado.

Paso 6: obtener el nuevo cargo futuro por depreciación, dividiendo el importe depreciable entre la vida útil restante de la maquinaria.

$$\text{nuevo capd, costo} = \frac{\text{Valor según libros}}{\text{Vida útil restante}} = \frac{4.200.000}{3} = 1.400.000$$

$$\text{nuevo capd, rev.} = \frac{\text{Valor según libros}}{\text{Vida útil restante}} = \frac{2.100.000}{3} = 700.000$$

— Observe que el cargo anual por depreciación basado en costo histórico no se modifica, puesto que ninguna cuenta relacionada con el costo fue afectada.

- Observe que el cargo anual por depreciación basado en revaluación es similar al obtenido en el momento de la revaluación: $3.500.000 / 5 \text{ años} = 700.000$.

En caso de haber castigado al resultado del ejercicio económico como consecuencia del deterioro del valor del activo, se debe revertir en primer lugar el cargo a resultado de acuerdo con el procedimiento de reversión de la pérdida por deterioro de valor del activo individual, medido por el modelo del costo; y luego revertir la pérdida por deterioro cargada al superavit por revaluación.

15.4.3. *Reversión del deterioro de valor de una Unidad Generadora de Efectivo (UGE)*

Se revertirá el deterioro de valor de una unidad generadora de efectivo para reflejar el nuevo potencial de servicio esperado de ella. Como se observó con anterioridad, es posible que existan UGE que no contengan plusvalía y UGE que contengan plusvalía.

- En el caso de UGE que no contengan plusvalía, la reversión de la pérdida por deterioro de valor se realizará de manera exactamente igual que la reversión de la pérdida por deterioro de valor del activo individual. Significa que el monto máximo de reversión de pérdida por deterioro de valor no debe exceder el importe en libros que tendría el activo, neto de depreciación, si no se hubiese deteriorado.
- En el caso de UGE que contienen plusvalía, se revertirá sólo la pérdida por deterioro de valor que corresponde a los activos que conforman la UGE, y nunca se revertirá el deterioro de valor reconocido de la plusvalía.

Ilustración

A efecto de ilustrar la reversión de deterioro de valor de una UGE, se utilizará el ejemplo referido en el reconocimiento de deterioro de valor de la UGE. Suponga que al 31/12/20X3 la entidad observó que desaparecieron las condiciones desfavorables que ocasionaron la pérdida por deterioro de va-

lor de la UGE; y contrató a un experto para que determinara su importe recuperable. El informe del perito señaló que, a esa fecha, el importe recuperable de la UGE es de 28.500.000 u.m.

Paso 1: obtener el valor según libros de los elementos que conforman la UGE al 31/12/20X3, fecha en la cual se observa la ausencia de las causas que originaron el deterioro. En virtud de que los valores referidos están al 31/12/20X1, se partirá de ahí para visualizar el trayecto de cada uno de los bienes que conforman la UGE. Por ese motivo, este primer paso se realizará en tres momentos. Primer momento, obtener el valor en libros al 31/12/20X1, que incluye el deterioro de valor:

		Valor en libros		Valor en libros
Descripción de los bienes	Valor histórico	31/12/20X1 sin deterioro	Deterioro reconocido	31/12/20X1 con deterioro
Equipo de resonancia magnética	15.000.000	12.000.000	750.000	11.250.000
Equipo de tomografía axial computarizada	12.000.000	9.600.000	600.000	9.000.000
Equipo de mamografía digitalizada	8.000.000	6.400.000	400.000	6.000.000
Equipo de rayos X	4.000.000	3.200.000	200.000	3.000.000
Mobiliario y equipo de oficina	1.000.000	800.000	50.000	750.000
Total UGE	40.000.000	32.000.000	2.000.000	30.000.000

Segundo momento, obtener el nuevo cargo anual por depreciación de cada uno de los activos que conforman la UGE. Originalmente los activos tenían asignada una vida útil probable de diez años. A los dos años se reconoció el deterioro de valor, por lo que al 31/12/20X1 la vida útil probable de cada activo es de ocho años:

	Valor en libros		
Descripción de los bienes	31/12/20X1 con deterioro	Vida útil restante	Depreciación anual
Equipo de resonancia magnética	11.250.000	8	1.406.250

Descripción de los bienes	Valor en libros		Depreciación anual
	31/12/20X1 con deterioro	Vida útil restante	
Equipo de tomografía axial computarizada	9.000.000	8	1.125.000
Equipo de mamografía digitalizada	6.000.000	8	750.000
Equipo de rayos X	3.000.000	8	375.000
Mobiliario y equipo de oficina	750.000	8	93.750
Total UGE	30.000.000		3.750.000

Tercer momento, obtener la depreciación acumulada de los años 20X2 y 20X3 para determinar el valor en libros al 31/12/20X3:

Descripción de los bienes	Valor en libros		Valor en libros
	31/12/20X1 con deterioro	Depreciación 20X2 y 20X3	31/12/20X3
Equipo de resonancia magnética	11.250.000	2.812.500	8.437.500
Equipo de tomografía axial computarizada	9.000.000	2.250.000	6.750.000
Equipo de mamografía digitalizada	6.000.000	1.500.000	4.500.000
Equipo de rayos X	3.000.000	750.000	2.250.000
Mobiliario y equipo de oficina	750.000	187.500	562.500
Total UGE	30.000.000	7.500.000	22.500.000

Paso 2: determinar el monto del indicio de recuperación del activo comparando el nuevo importe recuperable, con su valor en libros. Comparar valor en libros con importe recuperable de la UGE:

- Al comparar: Importe recuperable de la UGE 28.500.000
 - Con: Valor en libros de la UGE 22.500.000
- Se observa un indicio de recuperación de 6.000.000 u.m.

Como se ha referido con anterioridad, ese no es el monto por el que ha de reconocerse la recuperación de la pérdida de valor del activo. Es necesario comparar cuál sería el valor en libros de la UGE al 31/12/20X3 si no se hubiese deteriorado, con el valor en libros de la UGE deteriorada a la misma fecha.

Paso 3: obtener el valor en libros de la UGE al 31/12/X3, sin deterioro:

Descripción de los bienes	Valor histórico	Valor en libros		Valor en libros
		31/12/20X1 sin deterioro	Depreciación 20X2 y 20X3	31/12/20X3 sin deterioro
Equipo de resonancia magnética	15.000.000	12.000.000	3.000.000	9.000.000
Equipo de tomografía axial computarizada	12.000.000	9.600.000	2.400.000	7.200.000
Equipo de mamografía digitalizada	8.000.000	6.400.000	1.600.000	4.800.000
Equipo de rayos X	4.000.000	3.200.000	800.000	2.400.000
Mobiliario y equipo de oficina	1.000.000	800.000	200.000	600.000
Total UGE	40.000.000	32.000.000	8.000.000	24.000.000

Paso 4: una vez obtenido el valor de la UGE sin deterioro y el valor de la UGE deteriorada, se procede a comparar ambos valores, para determinar el monto de la recuperación a reconocer:

- Al comparar: Valor en libros de la UGE sin deterioro 24.000.000
 - Con: Valor en libros de la UGE deteriorada 22.500.000
- Recuperación a reconocer 1.500.000 u.m.

Paso 5: determinar el monto a revertir a cada uno de los activos que conforman la UGE. Cuando se reconoció el deterioro de valor de la UGE, ese reconocimiento se distribuyó a cada uno de los elementos que la conforma-

ban, sobre la base de sus valores en libros. A efecto de asignar el valor de recuperación de la UGE, se utilizará la misma proporción:

Descripción de los bienes	%	Monto recuperado
Equipo de resonancia magnética	37,50	562.500
Equipo de tomografía axial computarizada	30	450.000
Equipo de mamografía digitalizada	20	300.000
Equipo de rayos X	10	150.000
Mobiliario y equipo de oficina	2,50	37.500
Total UGE	100	1.500.000

Finalmente, se procede a realizar el registro contable para reconocer la recuperación del deterioro de valor de los activos que conforman la UGE:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/20X3	Deterioro acumulado ERM	562.500	
	Deterioro acumulado ETAC	450.000	
	Deterioro acumulado E Mamografía	300.000	
	Deterioro acumulado ERX	150.000	
	Deterioro acumulado Mobiliario	37.500	
	Recuperación deterioro de valor de la UGE		1.500.000
	Para registrar la recuperación del deterioro de valor de UGE		

15.5. Compensación por deterioro de valor de los activos

El riesgo inherente al desempeño de operaciones comerciales obliga a muchas entidades a establecer contratos para diversificarlos y negociar el recibimiento de compensaciones en el caso de sufrir pérdidas de elementos de propiedad, planta y equipo. Tanto las NIIF para pymes como

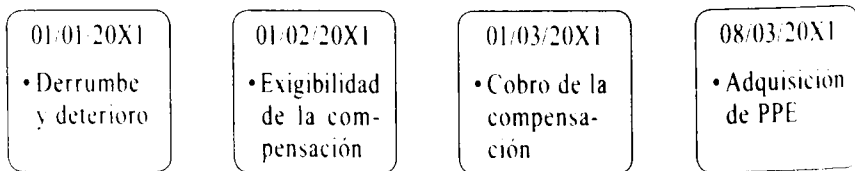
las NIIF plenas requieren que dichas compensaciones sean reconocidas en el resultado del periodo, destacando que tal reconocimiento será posible sólo cuando la entidad tenga el derecho de exigir tales compensaciones.

Debido a que el deterioro del activo, la exigibilidad de la compensación y la disposición del importe recibido para la reposición de un activo son hechos aislados, el reconocimiento de estas transacciones debe contabilizarse por separado.

Es decir, la entidad primero debe reconocer el deterioro del valor del activo, posteriormente reconocer la compensación por deterioro cuando ésta sea exigible, y por último reconocer el activo reemplazado cuando la adquisición se realice.

Ilustración

El 1º de enero del año 20X1, la entidad ABC poseía un equipo de producción, el cual se destruyó totalmente durante un derrumbe. El costo del equipo de producción es de 100.000 u.m.; y para esa fecha tenía una depreciación acumulada de 20.000 u.m. Debido a que el activo estaba asegurado, la entidad presentó una reclamación ante la compañía aseguradora en los días siguientes al derrumbe. Un mes después de la fecha del siniestro, la compañía aseguradora determinó que la entidad estaba protegida ante esa situación, por lo cual era procedente la reclamación de 120.000 u.m., que le fue pagada un mes después. La entidad utilizó esos recursos para adquirir durante la semana siguiente un nuevo equipo de producción.



Los asientos contables para reflejar estas transacciones y determinar el impacto en resultado de la compensación por deterioro de acuerdo con las NIIF para pymes son los siguientes:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X1	Deterioro de valor equipo de producción	80.000	
	Depreciación acumulada Equipo de producción	20.000	
	Equipo de producción		100.000
	Para registrar deterioro y baja en cuentas del Equipo de producción		

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/02/20X1	Cuentas por cobrar	120.000	
	Ingreso compensación por deterioro		120.000
	Para registrar el derecho a exigir compensación por deterioro por parte de la compañía aseguradora		

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/03/20X1	Banco	120.000	
	Cuentas por cobrar		120.000
	Para registrar cobro de la compensación		

Fecha	Descripción	Debe	Haber
08/03/20X1	Equipo de producción	120.000	
	Banco		120.000
	Adquisición de nuevo equipo de producción		

16. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO MANTENIDOS PARA LA VENTA

16.1. Clasificación

Una de las intenciones fundamentales de la información financiera con propósito general es "proporcionar información financiera sobre la en-

tividad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad" (párrafo OB2, Marco conceptual). Así mismo, es determinante para evaluar la rentabilidad de las entidades el conocimiento del importe, riesgo y periodo en el cual los flujos generados por activos y pasivos fluirán a la entidad. Cuando una entidad mantiene un activo no corriente con el propósito de ser vendido, la configuración de la forma en la cual los beneficios económicos provenientes del activo fluirán a la entidad es diferente a la de los elementos de propiedad, planta y equipo, ya que la entidad espera recuperar el valor según libros mediante la venta del activo, en lugar de su uso continuado.

La diferenciación en la medición contable entre otros activos, así como en la forma en la cual los elementos son presentados en los estados financieros, es útil para distinguir y proporcionar información a los usuarios de los estados financieros, debido a que presenta información relevante para la toma de decisiones.

La elaboración de la Norma Internacional de Información Financiera 5, "Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas", surge dentro del marco de convergencia entre las normas emitidas por el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos (FASB) y las normas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

La diferenciación entre un activo no corriente mantenido para la venta, y de otros activos mantenidos para la venta, es relevante para los usuarios ya que, como se mencionó antes, la configuración en la cual los beneficios fluirán a la entidad es diferente. Un activo no corriente mantenido para la venta se diferencia de los inventarios ya que, si bien es cierto, al igual que los inventarios los beneficios económicos que derivan del activo fluirán a la entidad a través de la venta, los inventarios son activos corrientes mantenidos por la entidad y vendidos como parte de sus operaciones ordinarias y forman parte de su fuente principal de sus ingresos corrientes. La separación de estos ingresos, producto de la venta de inventarios y de activos no corrientes mantenidos para la venta, es necesaria para evaluar la capacidad de la empresa para generar efectivo en el futuro, y su sustentabilidad a largo plazo.

Por otro lado, los activos no corrientes mantenidos para la venta se diferencian de las propiedades, plantas y equipos ya que estas se esperan usar durante más de un periodo y los beneficios provenientes de estos activos fluirán hacia la entidad a través del uso de estos.

Actividad de aprendizaje

Tomando como base lo mencionado anteriormente, así como las características de la propiedad, planta y equipo y el inventario, identifique en qué situaciones la entidad se encuentra en presencia de activos no corrientes mantenidos para la venta, de inventarios y de propiedad, planta y equipo.

Primer caso: una entidad posee dos almacenes ubicados en diferentes regiones del país. El almacén del área sur es usado para la producción del inventario, mientras que la entidad espera vender este año el almacén del área norte.

¿Cuál de los dos edificios es un activo no corriente mantenido para la venta?

El almacén del área norte es un activo no corriente mantenido para la venta ya que su importe se recuperará mediante su venta y no a través de su uso continuado, como es el caso del almacén del área sur. El almacén del área norte debe ser clasificado como activo no corriente mantenido para la venta si cumple todos los requerimientos exigidos por la NIIF 5.

Segundo caso: la entidad ABC se dedica a vender vehículos que tienen capacidad para cinco pasajeros como parte de sus operaciones normales, y mantiene una flota importante de estos activos. En el periodo X4 desea vender un tractor que fue utilizado por varios años para la construcción de sus instalaciones.

¿Cuál de los dos activos es un activo no corriente mantenido para la venta, los vehículos o el tractor?

Si bien es cierto que el importe por el cual la entidad mantiene los activos, tanto la flota de vehículos como el tractor, se recuperará a través de la ven-

ta, la venta de los vehículos forma parte de las actividades ordinarias de la entidad, mientras que el tractor corresponde a un activo no corriente mantenido por la entidad. Este debe ser clasificado como tal si cumple los requisitos exigidos por la NIIF 5.

Diferencia entre las NIIF plenas y las NIIF para las pymes: como la NIIF para las pyme surge con el propósito de simplificar las mediciones contables, y para reducir los requisitos de información a revelar, se consideró que la información contenida en las NIIF para las pymes cumplía los propósitos necesarios para que los activos no estuviesen registrados por un valor superior a su importe recuperable; y por esta circunstancia, cuando en una pyme se califica como disponible para la venta a un activo que aún no haya cubierto su ciclo de vida esperada originalmente, se considera que existe un indicador de deterioro de valor que desencadena la necesidad de calcular el importe recuperable del activo, para determinar si ha visto deteriorado su valor

16.2. Identificación del activo no corriente mantenido para la venta

La NIIF 5 establece en el párrafo 6 que una entidad clasificará como un activo no corriente mantenido para la venta a aquellos activos cuyo importe en libros se recuperará a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado (IASB, p. A244). Para esto, deben cumplirse dos condiciones, la primera es que la venta del activo sea altamente probable y, la segunda, es que el activo esté disponible en sus condiciones actuales para realizar dicha operación.

La venta del activo es altamente probable cuando los miembros de una entidad que poseen el poder de tomar decisiones de esta índole se encuentran en la búsqueda de comprador, estén involucrados para que la operación se lleve a cabo, y gozan del respaldo de los accionistas de la entidad.

Cuando se califica a un activo como mantenido para la venta, la entidad debe destinar sus mayores esfuerzos para que la venta se concrete en el transcurso del año próximo. Sin embargo, si existen situaciones causadas por hechos ajenos al control de la entidad, tales como condiciones

inesperadas exigidas por el comprador o circunstancias improbables que han impedido la venta del activo pero sobre las cuales la entidad ya emprendió acciones correctivas, el activo no corriente puede seguir clasificado como activo no corriente mantenido para la venta.

Tal y como lo menciona los fundamentos a las conclusiones de la NIIF 5, los requisitos necesarios para que un activo sea clasificado como mantenido para la venta se deben a la necesidad del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad de limitar el abuso de los usuarios de estos requerimientos, y fomentar la comparabilidad entre los estados financieros.

Actividad de aprendizaje

Primer caso: la entidad ABC mantiene una cadena de restaurantes, que ofrecen un servicio de entrega a domicilio. A inicios del año la entidad estima vender la flota compuesta por cinco vehículos de transporte.

La entidad contempla seguir usando los vehículos hasta que adquiera nuevos medios de transporte para realizar las entregas, debido a que dichas ventas forman parte importante de los ingresos generados cada periodo.

¿La entidad puede clasificar la flota de vehículos como activos no corrientes mantenidos para la venta?

La entidad no puede clasificar la flota de vehículos como activos no corrientes mantenidos para la venta ya que los mismos no se encuentran en condiciones actuales para ser vendidos.

Si la entidad mantiene un elemento de propiedad, planta y equipo que desea abandonar en el futuro, este no cumple con los requisitos para ser clasificado como activo no corriente mantenido para la venta, ya que se espera recuperar el importe por el cual es medido el activo en los estados financieros mediante su uso, no a través de la venta. Esta circunstancia debe ser revelada de forma separada en los estados financieros de la entidad

16.3. **Medición de los activos no corrientes mantenidos para la venta**

La base de medición de los activos no corrientes mantenidos para la venta es el menor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta. Si estos activos en lugar de ser vendidos son distribuidos a los propietarios de la entidad, la medición del activo es similar; estos deben ser medidos al menor entre el valor según libro y el valor razonables menos los costos de distribución.

Si la venta del activo no se concreta durante el periodo de un año, será necesario medir nuevamente los costos para llevar a cabo la venta a valor presente, reconociendo la diferencia originada por el transcurso del tiempo en los resultados del periodo.

Uno de los principales criterios para la elección de políticas para la medición de elementos incluidos en los estados financieros, y en este caso el de los activos, es que estos no sean presentados por un importe superior al cual la entidad estima recuperar. Como se ha mencionado anteriormente, la aplicación de la NIC 36 tiene como propósito el que los activos no estén contabilizados por un importe superior a su importe recuperable. Sin embargo, la valoración que presenta la NIF 5 permite que los activos no corrientes mantenidos para la venta presentados por la entidad en los estados financieros no excedan su importe recuperable. Recordemos que el importe recuperable de un activo es el mayor entre el valor de uso del activo, y su valor razonable menos los costos de venta. Debido a que no se espera recuperar el importe de los activos no corrientes mantenidos para la venta mediante su uso, el valor razonable menos los costos de venta representan el único valor por el cual la entidad recuperará los beneficios económicos del activo, para la fecha en la que son clasificados como tal. Ya que la medición requerida por la NIF 5 cumple con el propósito de presentar el importe de los activos por un importe que no excede su valor recuperable, los activos no corrientes mantenidos para la venta están fuera del alcance de aplicación de la NIC 36.

Posterior al reconocimiento inicial, un elemento de propiedades, planta y equipo es reconocido en los libros utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación si la entidad aplica la modificación de la NIF para

las pymes; a partir del año 2016 también podrá medir un elemento de propiedades, planta y equipo luego de su reconocimiento inicial por el modelo de la revaluación. Tanto el modelo del costo, como el modelo de la revaluación incluyen el reconocimiento de la depreciación como medida para distribuir el costo de un activo, la cual afecta directamente el importe por el cual los activos son presentados. Debido a que cuando un activo no corriente es clasificado como mantenido para la venta la entidad no estima usarlo en las operaciones de la entidad, la entidad no depreciará el activo no corriente mientras lo clasifique como mantenido para la venta; pero sí debe continuar reconociendo tanto los intereses como otros gastos atribuibles a los pasivos de un grupo de activos que se haya clasificado como mantenido para la venta.

16.4. Reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro de valor

Si al momento de determinar el valor razonable menos los costos de ventas de un activo no corriente mantenido para la venta este es inferior al valor según libros del activo, la entidad debe reconocer una pérdida por deterioro de valor en los resultados del periodo. Si posteriormente existe un incremento en el valor razonable menos los costos de venta del activo, la entidad reconocerá una ganancia en los resultados del periodo que no exceda a la pérdida por deterioro acumulada reconocida previamente.

Ilustración

En fecha 01/01/20X2 la entidad ABC mantiene una maquinaria con un costo de 800.000 u.m., una depreciación acumulada de 300.000 u.m., y un valor según libros de 500.000 u.m. En dicha fecha la entidad decide vender el activo, el cual se encuentra en condiciones actuales para ser vendido, y la gerencia de la entidad ya dispone de un plan de ventas para llevar a cabo la operación. En dicha fecha el valor razonable de la maquinaria es de 400.000 u.m.; y los costos necesarios para llevar a cabo la venta eran de 10.000 u.m.

Lo primero que es necesario determinar es el valor razonable menos los costos de venta; este se determinaría de la siguiente forma:

Concepto	u.m.
Valor razonable	400.000
Costos de venta	(10.000)
Valor razonable menos costos de venta	390.000

Para la fecha en la que el activo es clasificado como activo no corriente mantenido para la venta, la entidad debe registrar una pérdida por deterioro de valor, la cual es determinada por la diferencia entre el valor según libros del activo al momento de la clasificación, y el valor razonable menos los costos de venta. La pérdida por deterioro se determinaría de la siguiente forma:

Concepto	u.m.
Valor según libros	500.000
Valor razonable menos costos de venta	(390.000)
Deterioro del valor	110.000

Para la fecha, la maquinaria sufre una pérdida por deterioro de 110.000 u.m., la cual se registraría en la contabilidad de la entidad de la siguiente forma:

Fecha	Descripción	Deber	Haber
01/01/20X2	Activo a largo plazo mantenido para la venta	390.000	
	Depreciación acumulada maquinaria	300.000	
	Pérdida por deterioro del valor	110.000	
	Maquinaria		800.000
	Para reclasificar activo y reconocer pérdida por deterioro de la maquinaria		

En fecha 01/01/20X3, la entidad todavía no ha llevado a cabo la venta, pero determina que el valor razonable menos los costos de ventas es de 410.000 u.m., por lo que procede a determinar si existe un incremento o una recuperación de la pérdida por deterioro.

Concepto	u.m.
Valor según libros menos deterioro acumulado	390.000
Valor razonable menos costos de venta	(410.000)
Recuperación del deterioro del valor	20.000

Para el 01/01/20X3 existe una recuperación en el deterioro del valor de la maquinaria, la cual se registraría de la siguiente forma en el libro diario:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X3	Activo a largo plazo mantenido para la venta	20.000	
	Recuperación pérdida por deterioro		20.000
	Para reconocer la recuperación pérdida por deterioro de la maquinaria		

Si para esa fecha la recuperación del deterioro del valor de la maquinaria excedió las 110.000 u.m., la entidad sólo puede reconocer una suma limitada por ese importe.

16.5. Cambios en el plan de ventas del activo calificado como mantenido para la venta

Si los criterios por los cuales una entidad clasificó a un activo no corriente como mantenido para la venta dejan de estar presentes, ya sea que el activo no está disponible para ser vendido en sus condiciones actuales, la venta deja de ser altamente probable, o no existe un plan para la venta del activo, la entidad dejará de clasificar el activo como mantenido para la venta.

En esa fecha la entidad deberá reconocer al activo no corriente como el menor entre el importe recuperable en la fecha de la reclasificación y el valor en libros antes de que el activo fuera clasificado como mantenido para la venta ajustado por la depreciación que se hubiese reconocido, así como el efecto de la revaluación si este hubiese sido el modelo del costo adoptado para la medición posterior.

Ilustración

La entidad ABC el 01/01/20X2 decidió disponer un vehículo que adquirió el 01/01/20X1 por un importe de 20.000 u.m., y al cual la gerencia le calculó una vida útil de cinco años. El 01/01/20X2, fecha en la cual el activo fue clasificado como mantenido para la venta y en los periodos posteriores, el valor razonable menos los costos necesarios para realizar la venta fue superior al valor según libros del activo, por lo que la entidad no reconoció pérdidas por deterioro.

En la fecha en la cual el activo fue clasificado como mantenido para la venta, el importe en libros se determina de la siguiente forma:

$$D = \frac{\text{Costo} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil probable}} = \frac{20.000 \text{ u.m.}}{5} = 4.000 \text{ u.m.}$$

El cargo anual por depreciación del vehículo es de 4.000 u.m. Debido a que ha transcurrido exactamente un año desde que el activo fue adquirido hasta cuando fue clasificado como mantenido para la venta, el valor según libros es de 16.000 u.m. El registro contable por la calificación del vehículo como disponible para la venta es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X2	Vehículo mantenido para la venta	16.000	
	Depreciación acumulada Vehículo	4.000	
	Vehículo		20.000
	Calificación de vehículo mantenido para la venta		

El 01/07/20X3, la gerencia cambió de intención y decidió no vender el activo, sino mantenerlo para el uso continuo en la entidad. El importe valor razonable del activo menos los costos de ventas era de 9.000 u.m., mientras que el valor de uso era de 11.000 u.m.

Ya que el activo no corriente se debe reconocer en los libros de la entidad como el menor entre el importe en libros antes de que fuese clasificado

como mantenido para la venta, ajustado por cualquier depreciación o revalorización y el importe recuperable en la fecha posterior a no venderlo, es necesario determinar estos dos valores.

Determinación del importe en libros, ajustado por la depreciación: el cargo anual por depreciación del vehículo es de 4.000 u.m., mientras que el periodo que transcurrió entre la fecha de clasificación como mantenido para la venta hasta el cambio de plan fue de 18 meses, el periodo en el cual el activo dejó de depreciarse, derivando en una depreciación de 6.000 u.m. Por lo que si el activo no se hubiese clasificado como mantenido para la venta, la depreciación acumulada para la fecha sería de 10.000 u.m., y el valor según libros registrado en la entidad sería también de 10.000 u.m.

Determinación del importe recuperable: el importe recuperable de un activo es el mayor entre el valor en uso del activo y su valor razonable menos los costos de disposición. En este caso el importe recuperable sería de 11.000 u.m., el cual está determinado por el valor en uso del vehículo. Es importante destacar que el valor en uso, una vez que el activo deja de ser clasificado como mantenido para la venta, forma parte de las evaluaciones de recuperabilidad del importe del activo. Ya que si no se va a vender, la entidad calcula que la recuperación del importe por el cual está registrado el activo puede recuperarse a través del uso. A su vez, la NIC 36 es aplicable para los activos que dejan de ser clasificados como mantenidos para la venta, si las entidades mantienen al activo para su uso continuo.

Una vez determinados ambos valores, la entidad debe reconocer al activo por el menor entre ambos, que sería 10.000, puesto que es el valor según libros ajustado por la depreciación causada desde la fecha que fue clasificado como disponible para la venta, hasta el momento en el cual se cambió el plan:

Concepto	u.m.
Valor según libros al establecer el plan	16.000
Depreciación del periodo que se mantuvo como disponible para la venta: del 1-1-20X2 al 1-7-20X3	(6.000)
Menor entre valor según libros (ajustado por la depreciación) e Importe recuperable	(10.000)

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/07/20X3	Depreciación Vehículo	6.000	
	Depreciación acumulada Vehículo		6.000
	Depreciación año y medio del vehículo		
Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X2	Vehículo	20.000	
	Depreciación acumulada Vehículo		4.000
	Vehículo mantenido para la venta		16.000
	Devolución a propiedades, planta y equipo de vehículo mantenido para la venta		

16.6. Presentación en el estado de situación financiera

Como se mencionó anteriormente, es importante proveer a los usuarios de información financiera de herramientas que le permitan evaluar la capacidad que tiene la empresa para generar efectivo en el futuro, así como información sobre el rendimiento y posición financiera de la entidad.

Por eso, la NIIF 5 requiere que una entidad presente en la sección de activos corrientes del estado de situación financiera a los activos no corrientes mantenidos para la venta separadamente del resto de los activos.

Extraído de los estados financieros intermedios consolidados de LATAM Airlines Group S.A. y filiales, al 30 de junio de 2015⁽⁴⁾:

(4) Información disponible en: <<http://phx.corporateir.net/External.File?item=UGFyZW50SUQ9NTkyNzg4fFNodWxkSUQ9MzAxMDI2fFR5cGU9MQ&U>>

ACTIVOS	<u>Nota</u>	Al 30 de junio de <u>2015</u>	Al 31 de diciembre de <u>2014</u>
		MUSS No auditado	MUSS
Activos corrientes			
Efectivo y equivalentes al efectivo	6-7	1.073.971	989.396
Otros activos financieros, corrientes	7-11	567.019	650.401
Otros activos no financieros, corrientes	12	355.254	247.871
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, corrientes	7-8	1.149.687	1.378.837
Cuentas por cobrar a entidades relacionadas, corrientes	7-9	221	308
Inventarios corrientes	10	231.801	266.039
Activos por impuestos corrientes	17	75.715	100.708
		<hr/>	<hr/>
Total de activos corrientes distintos de los activos o grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta o como mantenidos para distribuir a los propietarios		3.453.668	3.633.560
		<hr/>	<hr/>
Activos no corrientes o grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta o mantenidos para distribuir a propietarios		1.001	1.064
		<hr/>	<hr/>
Total activos corrientes		3.454.669	3.634.624
		<hr/>	<hr/>
Activos no corrientes			
Otros activos financieros, no corrientes	7-11	83.902	84.986
Otros activos no financieros, no corrientes	12	345.011	342.813
Cuentas por cobrar, no corrientes	7-8	9.031	30.465
Activos intangibles distintos a la plusvalía	14	1.618.109	1.880.079
Plusvalía	15	2.850.897	3.313.401
Propiedades, plantas y equipos	16	10.676.356	10.773.076
Activos por impuestos corrientes, no corrientes	17	24.630	17.663
Activos por impuestos diferidos	17	299.844	407.323
		<hr/>	<hr/>
Total activos no corrientes		15.907.780	16.849.806
		<hr/>	<hr/>
Total activos		19.362.449	20.484.430
		<hr/>	<hr/>

16.7. Información a revelar

Las NIIF para las pymes, en la sección 4, “Estado de situación financiera” requiere que:

“Si, en la fecha sobre la que se informa, una entidad tiene un acuerdo vinculante de venta para una disposición importante de activos, o de un grupo de activos y pasivos, la entidad revelará la siguiente información:

- (a) Una descripción del activo o activos o del grupo de activos y pasivos.
- (b) Una descripción de los hechos y circunstancias de la venta o plan.
- (c) El importe en libros de los activos o, si la disposición involucra a un grupo de activos y pasivos, los importes en libros de esos activos y pasivos” (IASB, 34).

Ilustración

Nota XX. Plan para la disposición de activos: la entidad ABC, el 31/10/20X1, hizo un acuerdo con la entidad MNO para la disposición de una flota de vehículos por un importe de 20.000 u.m. La operación de venta tendrá lugar el 20/01/20X2.

Al 31/12/20X1, el importe en libros de los activos incluidos en la disposición es el siguiente:

Vehículos	12.000 u.m.
Total	12.000 u.m.

17. BAJA EN CUENTA DE LOS ELEMENTOS DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

De acuerdo con la NIC 16, existen dos situaciones en las cuales los beneficios económicos que derivan de las propiedades, planta y equipos

no fluirán hacia la entidad, luego de que sean vendidos o cuando estos no generen más beneficios, lo que significa que el importe en libros del activo se debe dar de baja en cuentas, reconociendo un resultado —pérdida o ganancia— que se determinará como la diferencia entre el importe neto recibido por el activo, en caso de su disposición, y el importe en libros del activo. Y, en virtud de que la intención de la tenencia del elemento de propiedades, planta y equipo es no disponer de él en el curso normal de las operaciones, en el caso de obtener una ganancia, esta no se clasificará como ingresos de actividades ordinarias, puesto que constituye otros ingresos generados durante el periodo.

Ilustración

El 1º de enero del año 20X5, la entidad ABC vende por 10.000 u.m. un vehículo que mantenía para entrega de materiales. El vehículo había sido adquirido por 15.000 u.m. y a la fecha de la transacción tiene una depreciación acumulada de 8.000 u.m.

Paso 1: determinar el importe obtenido por la disposición. Para determinar el importe obtenido por la disposición, la NIC 16 hace referencia a la NIIF 15, que establece que “el precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros” (IASB, p. A765).

En este caso el importe obtenido por la disposición sería de 10.000 u.m.

Paso 2: determinar el importe en libros del elemento. De acuerdo con la NIC 16, el importe en libros “es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas” (IASB, p. A972).

En este contexto, el importe en libros del vehículo sería de 7.000 u.m., el cual resulta de la sustracción del costo de 15.000 u.m. y la depreciación acumulada para la fecha de 8.000 u.m.

Paso 3: determinar el resultado, pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas.

Una vez determinado el importe obtenido en la disposición y el importe en libros del elemento, la diferencia entre estos factores representa la pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas: al monto de la venta, se resta el valor en libros del vehículo y la entidad debe reconocer en resultados del periodo un importe de 3.000 u.m.: 10.000-7.000.

El asiento contable para reflejar la baja en cuentas del vehículo es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/20X5	Banco	10.000	
	Depreciación acumulada Vehículo	8.000	
	Vehículo		15.000
	Ganancia en venta de propiedades, planta y equipo		3.000
	Para registrar venta de propiedades, planta y equipo		

18. INFORMACIÓN A REVELAR

18.1. Generalidades

La información a revelar requerida por las NIIF se establece para cada categoría o clase de propiedades, planta y equipo. Son ejemplos de clases separadas:

	31/12/20X2	31/12/20X1
Activos no corrientes		
Propiedades de inversión	10.000,00	9.500,00
Propiedades, planta y equipo		
Terrenos	5.500,00	5.000,00
Edificio	29.000,00	30.000,00
Maquinaria	2.500,00	2.200,00
Vehículos	2.800,00	3.000,00
Total propiedades, planta y equipo	39.500,00	40.200,00
Total activos no corrientes	49.800,00	49.700,00

A efecto de visualizar claramente la presentación en la vida real, seguidamente se presenta un ejemplo extraído de los estados financieros de Telefónica Larga Distancia S.A., al 31 de diciembre de 2014 y 2013⁽⁵⁾.

a) La composición al 31 de diciembre de 2014 y 2013 de las partidas que integran el rubro de propiedades, planta y equipo y su correspondiente depreciación acumulada es la siguiente:

Conceptos	Activo fijo bruto M\$	31.12.2014 Depreciación acumulada M\$	Activo fijo neto M\$	Activo fijo bruto M\$	31.12.2013 Depreciación acumulada M\$	Activo fijo neto M\$
Terrenos	451.471	-	451.471	451.471	-	451.471
Edificios	45.855.649	(25.850.374)	20.005.275	45.763.341	(24.487.039)	21.276.302
Enseres y accesorios	525.646	(525.646)	-	525.646	(525.646)	-
Construcción en proceso	1.723.275	-	1.723.275	5.030.817	-	5.030.817
Equipos informáticos	3.236.500	(2.687.263)	549.237	3.236.500	(2.504.184)	732.316
Equipos de redes y comunicación	137.980.776	(103.565.695)	34.415.081	132.798.126	(97.143.667)	35.654.459
Otras propiedades y equipo	1.177.299	(1.143.601)	33.698	1.137.791	(1.093.522)	44.269
Totales	190.950.616	(133.772.579)	57.178.037	188.943.692	(125.754.058)	63.189.634

Seguidamente se describe el contenido de la revelación para cada uno de esos elementos; y que están conformados por: (a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto; (b) los métodos de depreciación utilizados; (c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas. Por ejemplo:

(5) Información tomada de la página: http://hogar.movistar.cl/largadistancia/larga-distancia/archivos/accionistas/Inversionistas_2015_Estados_Financieros_2014.pdf.

Nota X: Políticas contables

Propiedades, planta y equipo

Las partidas de propiedades, planta y equipo se miden al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada si la hubiese. La entidad utiliza el método de depreciación de línea recta para los edificios y vehículos, y el método de balance decreciente para las maquinarias. Los años de vida útil asignados para las clases de propiedades, planta y equipo son las siguientes:

Edificio	30 años
Vehículos	10 años
Maquinaria	5 años

Ilustración

Extraído de los estados financieros de Telefónica Larga Distancia S.A., al 31 de diciembre de 2014 y 2013, tomados de la página referenciada anteriormente:

j) Propiedades, planta y equipo

Los activos de propiedades, planta y equipo se encuentran valorizados a costo de adquisición, menos la depreciación acumulada y menos las posibles pérdidas por deterioro de su valor. Los terrenos no son objeto de depreciación.

El costo de adquisición incluye los costos externos más los costos internos, formados por consumos de materiales de bodega, costos de mano de obra directa empleada en la instalación y una imputación de costos indirectos necesarios para llevar a cabo la inversión.

Los intereses y otros gastos financieros incurridos, y directamente atribuibles a la adquisición o construcción de activos cualificados, se capita-

lizan. Los activos cualificados, bajo criterio del Grupo Telefónica, son los activos que requieren la preparación de al menos 18 meses para su utilización o venta.

Al cierre de los ejercicios 2014 y 2013 no existen intereses capitalizados.

Los costos de mejoras que representan un aumento de la productividad, capacidad o eficiencia, o una extensión de la vida útil de los bienes, se capitalizan como mayor costo de estos cuando cumplen los requisitos de reconocerlo como activo.

Los gastos de reparación y mantenimiento se cargan a la cuenta de resultados del periodo en que se incurren.

k) Depreciación de propiedad, planta y equipo

La compañía deprecia los activos de propiedad, planta y equipo desde el momento en que los bienes están en condiciones de uso, distribuyendo linealmente el costo de los activos entre los años de vida útil estimada. La tasa de depreciación financiera promedio anual de la Compañía es de aproximadamente un 6,57% y 6,93% para diciembre 2014 y 2013, respectivamente.

Los años de vida útil estimados se resumen de la siguiente manera:

Activos	Años de vida	
	Mínima	Máxima
Edificios	5	40
Equipos de Transporte	7	10
Enseres y accesorios	7	10
Equipo de Oficina	10	10
Otras propiedades, plantas y equipos	2	7

Los valores residuales estimados, y los métodos y periodos de amortización aplicados, son revisados al cierre de cada periodo y, si procede, ajustados de forma prospectiva.

Atención: de acuerdo con la NIC 8, "Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y errores", "la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menosca- ba su fiabilidad" (IASB, p. A902) y "como resultado de las incertidumbres in- herentes al mundo de los negocios, muchas partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino sólo estimadas" (IASB, p. A902). Tal es el caso de la vida útil, el valor residual y el método de depreciación de los elementos de propiedad, planta y equipo.

Continuando con la información a revelar, los numerales (d) y (e) de la NIC 16 señalan que debe ser revelado el importe en libros bruto y la depreciación acumulada, el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor, destacando el movimiento ocurrido entre el inicio y el final del periodo, preparando junto con ello, una conciliación, que muestre por separado:

En el caso de las NIIF plenas	En el caso de las NIIF para las pymes
<ul style="list-style-type: none"> (i) las adiciones; (ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones; (iii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios; (iv) los incrementos o disminuciones resultantes de las revaluaciones, así como de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral, en función de lo establecido en la NIC 36; (v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36; (vi) las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido, y hayan sido reco- 	<ul style="list-style-type: none"> (i) Las adiciones realizadas; (ii) Las disposiciones; (iii) Las adquisiciones mediante combinaciones de negocios; (iv) Las transferencias a propiedades de inversión, si una medición fiable del valor razonable pasa a estar disponible; (v) Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27; (vi) La depreciación; (vii) Otros cambios.

En el caso de las NIIF plenas	En el caso de las NIIF para las pymes
<p>nocidas en el resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 36;</p> <p>(vii) la depreciación;</p> <p>(viii) las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente, incluyendo también las diferencias de conversión de un operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y</p> <p>(ix) otros cambios.</p>	

Ilustración

	Terreno	Edificio	Vehículos	Maquinaria
Costo	5.000,00	40.000,00	5.000,00	3.000,00
Depreciación acumulada	-	(10.000,00)	(2.000,00)	(800,00)
Importe en libros al 01/01/X2	5.000,00	30.000,00	3.000,00	2.200,00
Adiciones	500,00	-	-	1.000,00
Disposiciones	-	-	-	(500,00)
Depreciación	-	(500,00)	(200,00)	(200,00)
Deterioro del valor	-	(500,00)	-	-
Importe en libros al 31/12/X2	5.500,00	29.000,00	2.800,00	2.500,00
Costo	5.500,00	40.000,00	5.000,00	3.500,00
Depreciación acumulada	-	(11.000,00)	(2.200,00)	(1.000,00)

18.2. Aspectos particulares

18.2.1. Restricciones (activos sujetos a alguna restricción)

Las notas a los estados financieros también deben mostrar la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones. Ejemplo:

Nota X: Propiedades, planta y equipo

- A la fecha de cierre, la entidad ABC mantiene un préstamo por 10.000 u.m. con el banco, cuya garantía es el edificio principal de la entidad.
- Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad mantiene el edificio como garantía de un préstamo de 10.000 u.m. con el banco.

Ilustración

Extraído de los estados financieros intermedios consolidados de LATAM Airlines Group S.A. y filiales, al 30 de junio de 2015⁽⁶⁾:

- (d) Información adicional propiedades, plantas y equipos:
- (i) Propiedades, plantas y equipos entregados en garantía:

En el periodo terminado al 30 de junio de 2015, se agregó la garantía directa de una aeronave Airbus A321-200. Además, producto del plan de transferencia de flota desde TAM S.A. a LATAM Airlines Group S.A., se agregó la garantía directa de una aeronave Airbus A320-200. Descripción de propiedades, plantas y equipos entregados en garantía:

(6) Información tomada de la página: <http://phx.corporateir.net/External.File?item=UGFyZW50SUQ9NTkyNzg4fENoaWxkSUQ9MzAxMDI2fFR5cGU9MQ=&t=1>

Acreedor de la garantía	Activos comprometidos	Flota	Al 30 de junio de 2015		Al 31 de diciembre de 2014	
			Deuda vigente	Valor en libro	Deuda vigente	Valor en libro
			MUS\$	MUS\$	MUS\$	MUS\$
			No auditado			
Wilmington Trust Company	Aviones y motores	Boeing 767	954.542	1.250.978	1.001.311	1.277.357
		Boeing 777/787	431.970	495.640	452.622	518.788
Banco Santander S.A.	Aviones y motores	Airbus A319	62.430	97.732	66.318	100.485
		Airbus A320	555.001	776.308	585.008	788.706
		Airbus A321	38.046	46.674	39.739	45.161
BNP Paribas	Aviones y motores	Airbus A319	164.839	235.028	174.714	238.103
		Airbus A320	153.965	198.918	162.304	207.881
Credit Agricole	Aviones y motores	Airbus A319	46.875	117.613	55.797	121.038
		Airbus A320	136.573	219.231	157.514	219.460
		Airbus A321	55.470	101.888	60.288	63.939
JP Morgan	Aviones y motores	Boeing 777	226.414	268.493	237.463	278.169
Wells Fargo	Aviones y motores	Airbus A320	292.785	357.089	305.949	360.064
Bank of Utah	Aviones y motores	Airbus A320	249.774	319.908	259.260	327.094
Natixis	Aviones y motores	Airbus A320	61.214	84.099	48.814	55.946
		Airbus A321	430.665	554.998	405.416	488.198
Citibank N.A.	Aviones y motores	Airbus A320	134.913	177.568	142.591	146.535
		Airbus A321	52.676	75.600	55.836	59.452
HSBC	Aviones y motores	Airbus A320	56.307	65.638	59.005	59.342
KjW IP EX-Bank	Aviones y motores	Airbus A320	14.862	21.610	16.088	17.516
P K AirFinance US, Inc.	Aviones y motores	Airbus A320	66.180	49.019	69.721	70.102
Total garantías directas			4.185.501	5.514.032	4.355.758	5.443.336

Los montos de la deuda vigente son presentados a su valor nominal. El valor libro corresponde a los bienes otorgados como garantía.

Adicionalmente, existen garantías indirectas asociadas a activos registrados en propiedades, plantas y equipos cuya deuda total al 30 de junio de 2015 asciende a MUS\$ 1.466.604 (MUS\$ 1.626.257 al 31 de diciembre de 2014). El valor libro de los activos con garantías indirectas al 30 de junio de 2015 asciende a un monto de MUS\$ 2.149.119 (MUS\$ 2.335.135 al 31 de diciembre de 2014).

18.2.2. *Activos en proceso de construcción*

Si la empresa está en proceso de construcción, debe revelar el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros.

Ilustración

Extraído de los estados financieros consolidados de Walmart Chile S.A. y afiliadas, al 31 de diciembre de 2014 y 2013⁽⁷⁾.

18.3. Información adicional sobre propiedades, plantas y equipos

Informaciones adicionales a revelar sobre propiedades, planta y equipo	31-12-2014 M\$	31-12-2013 M\$
Propiedad, planta y equipo completamente depreciados todavía en uso	114	177
Desembolsos sobre cuentas de propiedades, planta y equipo en proceso de construcción	110.544.188	67.034.133

(7) Información tomada de la página: <http://www.walmartchile.cl/wps/wcm/connect/ba806d0047d849008e02bf121c6f834f/Walmart+Informe+IFRS+a1+31+12+2014.pdf?MOD=AJPERFS>.

En esta nota, la entidad reveló información referente a los activos totalmente depreciados que continúan en uso y a los desembolsos relacionados con los elementos de propiedades, planta y equipo que están en proceso de construcción.

— *Compromiso de adquisición de propiedades, planta y equipo*

Un compromiso de adquisición de propiedades, planta y equipo significa que la entidad se ha comprometido con un proveedor para adquirir determinados bienes. En ese caso, debe revelarse tal compromiso.

Ilustración

Extraído de los estados financieros intermedios consolidados de LATAM Airlines Group S.A. y filiales., al 30 de junio de 2015

(ii) Compromisos y otros

Los bienes totalmente depreciados y compromisos de compras futuras son los siguientes:

	Al 30 de junio de 2015	Al 31 de diciembre de 2014
	MUS\$	MUS\$
	No auditado	
Valor bruto de propiedades, planta y equipos completamente depreciados todavía en uso	149.501	138.960
Compromisos por la adquisición de aeronaves (*)	21.500.000	21.500.000

(*) De acuerdo a precios de lista del fabricante.

Compromisos vigentes de compra de aeronaves:

Fabricante	Año de entrega							Total
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
Airbus S.A.S.	13	23	26	31	11	12	5	121
A320-NEO	0	2	18	16	8	8	0	52
A321	12	15	0	0	0	0	0	27
A321-NEO	0	0	0	6	0	4	5	15
A350	1	6	8	9	3	0	0	27
The Boeing Company	3	4	7	4	0	0	0	18
B777	0	0	2	0	0	0	0	2
B787-8	0	0	4	4	0	0	0	8
B787-9	3	4	1	0	0	0	0	8
Total	16	27	33	35	11	12	5	139

En julio de 2014 se firmó la cancelación de 4 aeronaves Airbus A320 y la conversión de 12 aeronaves Airbus A320 a 12 aeronaves Airbus A320 NEO. En diciembre de 2014 se firmó la conversión de 4 aeronaves Airbus A320 a 4 Airbus A320 NEO y la conversión de 9 aeronaves Airbus A321 a 9 Airbus A321 NEO.

Al 30 de junio de 2015, producto de los distintos contratos de compra de aeronaves suscritos con Airbus S.A.S., restan por recibir 94 aeronaves Airbus de la familia A320, con entregas entre el 2015 y 2021, y 27 aeronaves Airbus de la familia A350 con fechas de entrega a partir del año 2015.

El monto aproximado, de acuerdo a precios lista del fabricante, es de MUS\$ 17.500.000.

Adicionalmente, la sociedad mantiene opciones de compra vigentes por 5 aeronaves Airbus A350.

Al 30 de junio de 2015, producto de los distintos contratos de compra de aeronaves suscritos con The Boeing Company, restan por recibir dieciséis aeronaves 787 Dreamliner, con fechas de entrega entre los años 2015 y 2019, y dos aeronaves 777, con entrega prevista para el año 2017. Además, la sociedad mantiene opciones de compra vigentes por quince aeronaves 787 Dreamliner.

El monto aproximado, de acuerdo a precios lista del fabricante, es de MUS\$4.000.000.

— *Revaluación de los elementos de propiedades, planta y equipo*

Cuando los elementos de propiedades, planta y equipo se contabilicen por sus valores revaluados, se revelará la siguiente información: (a) la fecha efectiva de la revaluación; (b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente; (c) para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y (d) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

Ilustración

Extraído de los estados financieros intermedios consolidados de Multibank, Inc. y subsidiarias, al 31 de diciembre de 2014⁽⁸⁾.

d) Cambios en políticas de contabilidad

(d.1) Medición posterior de propiedades mobiliario y equipos

Durante el año terminado al 31 de diciembre de 2014, el Banco ha adoptado la metodología de costo revaluado establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 16, "Propiedades, Planta y Equipo", para la medición posterior de sus terrenos y edificaciones. Producto de este cambio el banco reconoció B/7,208,489 como reserva por revaluación de inmuebles en el estado consolidado de cambios en el patrimonio.

m) Propiedad, mobiliario, equipo y mejoras

Propiedades, mobiliario, equipo y mejoras comprenden edificios, mobiliario y mejoras utilizados por sucursales y oficinas. Todas las propiedades,

(8) Información tomada de la página: <<https://www.multibank.com.pa/es/acercade-multibank/estados-financieros-MBFI-2014.pdf>>

mobiliario, equipo y mejoras son registrados al costo histórico menos depreciación y amortización acumulada, excepto los terrenos y las edificaciones que se reconocen a partir del 31 de diciembre de 2014, aplicando el modelo de costo revaluado. El costo histórico incluye el gasto que es directamente atribuible a la adquisición de los bienes.

Al 31 de diciembre de 2014, el Banco efectuó avalúo técnico de sus terrenos y edificios. El ajuste por revaluación se registra una línea separada en el estado consolidado de cambios en el patrimonio como revaluación de inmueble.

En octubre de 2014, Multibank, Inc. adquirió, mediante el pago en efectivo, terrenos, edificios y mejoras por un valor en libros neto de B/12,827,404, mediante la compra de Inversiones Prosperidad, S.A. a su Casa Matriz.

Propiedades, mobiliario, equipo y mejoras

Las propiedades, mobiliario, equipo y mejoras se resumen como sigue:

	2014					
	Terreno y edificio	Mejoras	Mobiliario	Equipo de Oficina	Equipo rodante	Total
Costo:						
Al inicio del año	14.893.583	13.031.087	3.780.531	22.755.875	753.381	55.214.457
Incorporación de subsidiaria adquirida	13.998.965	748.374	-	70.901	-	14.818.240
Revaluación de activos	5.080.754	2.127.735	-	-	-	7.208.489
Compras	429.821	2.204.747	360.915	3.104.755	227.835	6.328.073
Ventas y descartes	(167.597)	(444.758)	(1.080.691)	(5.566.760)	(62.760)	(7.322.566)
Al final del año	34.235.526	17.667.185	3.060.755	20.364.771	918.456	76.246.693
Depreciación acumulada						
Al inicio del año	109.772	7.722.811	1.980.363	15.144.525	429.163	25.386.634
Incorporación de subsidiaria adquirida	1.379.632	571.834	-	39.370	-	1.990.836
Gasto del año	181.494	1.007.013	347.368	3.260.840	127.902	4.924.617
Descartes	(167.597)	(145.898)	(1.072.313)	(5.776.146)	(52.197)	(7.214.151)
Al final del año	1.503.301	9.155.760	1.255.418	12.668.589	504.868	25.087.936
Saldo neto	32.732.225	8.511.425	1.805.337	7.696.182	413.588	51.158.757

2013	Terreno y edificio	Mejoras	Mobiliario	Equipo de Oficina	Equipo rodante	Total
Costo:						
Al inicio del año	193.583	12.393.300	3.064.080	17.082.472	639.443	33.372.878
Compras	14.700.000	641.746	718.077	6.164.289	174.838	22.398.950
Ventas y descartes	-	(3.959)	(1.626)	(490.886)	(60.900)	(557.371)
Al final del año	14.893.583	13.031.087	3.780.531	22.755.875	753.381	55.214.457
Depreciación acumulada						
Al inicio del año	109.772	6.364.914	1.741.144	13.340.593	387.051	21.943.474
Gasto del año	-	1.357.897	239.425	2.174.435	103.012	3.874.769
Descartes	-	-	(206)	(370.503)	(60.900)	(431.609)
Al final del año	109.772	7.722.811	1.980.363	15.144.525	429.163	25.386.634
Saldo neto	14.783.811	5.308.276	1.800.168	7.611.350	324.218	29.827.823

— *Otra información a revelar*

Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información:

(a) el importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo que se encuentran temporalmente fuera de servicio; (b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso; (c) el importe en libros de las propiedades, planta y equipo retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5; y, cuando se utiliza el modelo de costo, resulta importante que los usuarios de la información conozcan el monto revaluado, si estos difieren significativamente.

Ilustración

Extraída de los estados financieros de Telefónica Larga Distancia S.A., al 31 de diciembre de 2014 y 2013.

El importe neto de los elementos de "Propiedad, planta y equipo" que se encuentran temporalmente fuera de servicio al 31 de diciembre de 2014 y 31 de diciembre 2013 no es significativo.

La Compañía en el curso normal de sus operaciones monitorea tanto los activos nuevos como los existentes, y sus tasas de depreciación, homológandolas a la evolución tecnológica y al desarrollo de los mercados en que compete.

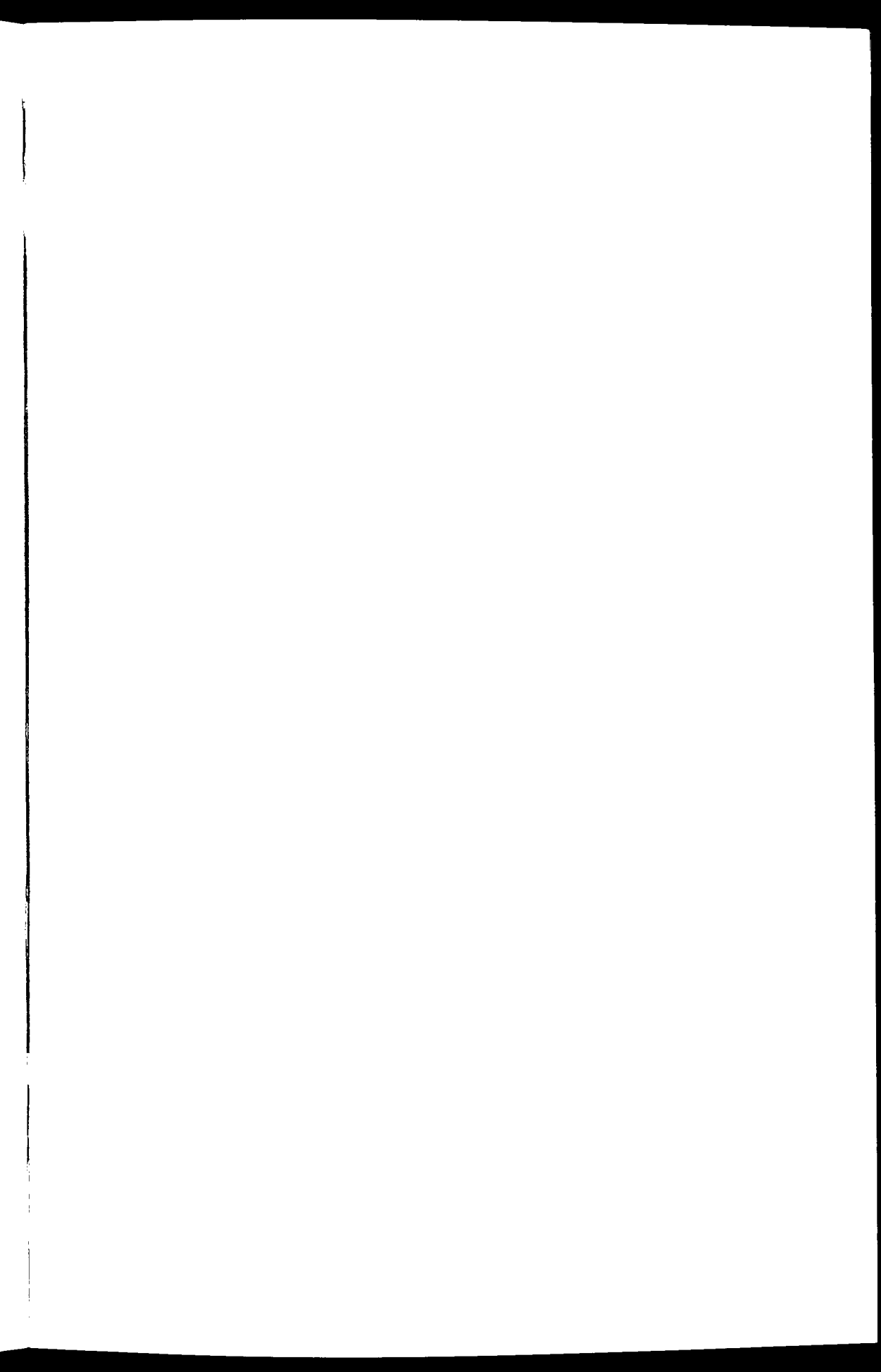
La composición el 31 de diciembre de 2014 de las partidas que integran el rubro de propiedades, planta y equipo y que se encuentran totalmente depreciados y en uso es el siguiente:

Activos depreciados en su totalidad todavía en uso	Terrenos	Edificios, bruto	Enseres y accesorios, bruto	Construcción en proceso, bruto	Equipos informáticos, bruto	Equipos de redes y comunicación, bruto	Otras propiedades, planta y equipo, brutos	Propiedades, planta y equipo, bruto
	M\$	M\$	M\$	M\$	M\$	M\$	M\$	M\$
Total	-	99.097	525.646	-	2.504.184	63.717.804	1.069.246	67.915.977

BIBLIOGRAFÍA

- Carmona, Isabel, “El desmantelamiento como componente inicial del costo del activo”, en *La Investigación en FACES. Una visión integral*, Caracas, Universidad Central de Venezuela, 2009.
- *La contabilización del activo fijo tangible*, Caracas, Universidad Central de Venezuela, CODEX, 1997.
- Fundación IASC, *Material de formación sobre la NIIF para las PYMES*, Londres, IASB.
- Hendricksen, Eldon, *Teoría de la contabilidad*. México, UTEHA, 1974.
- International Accounting Standards Board, *Normas Internacionales de Información Financiera*. Parte A. United Kingdom, IFRS Foundation, 2015.
- Kieso, Donald; Weygandt, Jerry y Warfield Terry, *Intermediate Accounting*, 13th ed., Hoboken (NJ), John Wiley and Sons, 2010.

**Este libro se terminó de imprimir,
en marzo de 2016, en la planta industrial de Legis S.A.,
Av. Calle 26 N° 82-70 Tel. 425 5255 A.A. 98888
Bogotá, D.C. - Colombia**



La presente obra se consagra en una aplicación práctica del reconocimiento, la medición, la revelación y la presentación de este elemento. Así mismo, ejemplifica y desarrolla el contenido de la Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC 16) y de la sección de la NIIF para las Pymes.

La obra contiene de manera fácil, didáctica y con un paso a paso el tratamiento de estos estándares. Aquí se abordan aspectos que atienden las múltiples aristas que afectan a este tipo de activo. Así, comenzando con el reconocimiento inicial, se trata luego por el tratamiento contable de las erogaciones posteriores relacionadas con los elementos y el reconocimiento de la depreciación.

En la fecha sobre la que se informa, esto es, adentrándonos en el tema de la medición posterior, se tratan y ejemplifican los modelos previstos en la NIC 16, es decir, el del costo y el de la revaluación. Este último estará disponible para las Pymes a partir del 1 de enero del 2017, en virtud de las modificaciones que realizó el IASB al estándar para las Pymes durante el año 2015.

Especial atención se presta al tema del deterioro del valor de los activos y de las unidades generadoras de efectivo, cuya exposición se ilustra con las diversas formas de reconocimiento, en función del modelo de medición adoptado.

También se ofrece al lector el tratamiento contable del activo cuando se califica como disponible para la venta, así como el de la emisión. Finalmente se estudian aspectos más relevantes de los impuestos que se relacionan con este activo.

