

2014

Fundación IFRS: Material didáctico sobre las NIIF basado en el Marco Conceptual

Etapa 1— Propiedades, Planta y Equipo



Este material didáctico ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS y no ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). El material didáctico está diseñado para servir de guía solamente a quienes brindan formación sobre las NIIF. Para obtener más información sobre la iniciativa educativa de NIIF, visite: www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm.

Todos los derechos, incluido el de propiedad intelectual, en el contenido de esta publicación son propiedad de la Fundación IFRS.

Copyright © 2014 IFRS Foundation

30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom | Teléfono: +44 (0)20 7246 6410

Correo electrónico: info@ifrs.org | Web: www.ifrs.org

Descargo de responsabilidad: La Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas o entidades que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa. Todos los nombres de personas, empresas o lugares utilizados en esta publicación son ficticios y cualquier semejanza con personas, entidades o lugares de la realidad es pura coincidencia.

Derecho de uso

Si bien la Fundación IFRS le recomienda utilizar este material didáctico para fines educativos, deberá hacerlo de conformidad con los términos de uso que se detallan más abajo. *Para conocer detalles sobre el uso de nuestras normas, visite:*

www.ifrs.org/IFRS/Pages/IFRS.aspx

Cabe mencionar que el uso de este material didáctico (según se establece en los términos de uso) no implica pago de tarifa alguna, y nos reservamos el derecho a cambiar los términos de uso conforme pase el tiempo.

Su derecho (si lo hubiere) a utilizar este material educativo expirará:

- cuando dicho material didáctico esté desactualizado, en cuyo momento deberá dejar de utilizarlo o ponerlo a disposición; y/o
- si infringe los términos de uso.

Términos de uso

1.1 Este material didáctico solo se podrá utilizar con fines educativos y de conformidad con estos términos. Si necesita utilizarlo para otro fin, comuníquese con nosotros dado que requerirá un permiso por escrito, que podrá o no ser otorgado.

Uso de material impreso.

1.2 Salvo que reproduzca el material didáctico en su totalidad o en parte para usarlo como parte de un documento impreso independiente, no debe usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material didáctico.

1.3 Para evitar cualquier duda, no debe usar ni reproducir ninguna marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material didáctico si usted está usando la totalidad o parte del material didáctico para incorporarlo a su propia documentación.

1.4 Estas marcas registradas incluyen, a título enunciativo, los nombres y los logotipos del IASB y la Fundación IFRS.

1.5 Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de esta publicación en forma impresa, debe asegurarse de lo siguiente:

- que la documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual;
- que la documentación incluya una declaración de que la Fundación IFRS es la fuente del material;
- que la documentación incluya el descargo de responsabilidad correspondiente;
- que se reconozca nuestra condición de autor(es) del material didáctico;
- que el extracto aparezca con exactitud; y
- que el extracto no se utilice en un contexto engañoso.

Uso electrónico.

1.6 En relación con el uso electrónico de este material didáctico:

- Si planea ofrecer este material didáctico (en su totalidad) a través de un sitio web de su propiedad, solo podrá hacerlo mediante el uso de un vínculo a nuestro sitio web. Para conocer detalles sobre cómo incluir un vínculo para acceder a nuestro sitio, consulte www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx. Si planea incluir alguna parte de este material didáctico en su sitio web sin cargo, o en una presentación con diapositivas para un curso educativo, deberá cumplir con las disposiciones que se enumeran en el párrafo 1.5 y no deberá usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material didáctico.
- Si planea ofrecer alguna parte de este material didáctico por vía electrónica para cualquier otro fin, [contáctenos](#) dado que requerirá un permiso por escrito, el cual podrá ser otorgado o no.

Si infringe cualquiera de estos términos de uso, su derecho (si lo hubiere) a utilizar nuestros materiales cesará de inmediato y deberá devolver o destruir, según lo determinemos a nuestro criterio, todas las copias del material que haya creado.

Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, diríjase a:

IFRS Foundation Publications Department | 30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom | Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 |

Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Agradecemos al Instituto Nacional de Contadores Públicos Colombia (INCP) el apoyo brindado para la traducción al español del material didáctico incluido en esta publicación. La traducción al español del material didáctico incluida en esta publicación no ha sido aprobada por un comité de revisión nombrado por la Fundación IFRS. La traducción al español es propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

Marcas registradas



El logo de la Fundación IFRS, el logo de la IASB, el logo de NIIF para las PYMES, el logo en forma de hexágono, la “Fundación IFRS”, así como las expresiones “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “Fundación IASC”, “IASCF”, “NIIF para las PYMES”, “NIC”, “NIIF”, “Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)” y “Normas Internacionales de Información Financiera” son marcas registradas de la Fundación IFRS.

Parte 2: material de capacitación

Michael J C Wells, *Director de Iniciativa Educativa de NIIF*, Fundación IFRS

Ann Tarca, *ex miembro académico de la Iniciativa Educativa de NIIF*, Fundación IFRS, y *profesora de contabilidad de la Escuela de Negocios*, University of Western Australia.

Este material se ha beneficiado enormemente de las opiniones y comentarios de las personas que asistieron a una serie de talleres sobre el enfoque basado en el Marco Conceptual para enseñar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), organizados por la Fundación IFRS y otros, y con la revisión por pares a cargo de un número de revisores anónimos.

Etapa 1: material de capacitación

En esta etapa presentamos el material de capacitación sobre la contabilización de propiedades, planta y equipo, que puede ser utilizado en las capacitaciones de la Etapa 1 (un curso inicial sobre información financiera para estudiantes que estén buscando la certificación de contador público). El material incluye:

- extractos del *Marco Conceptual para la Información Financiera* del IASB y los principios fundamentales contenidos en la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y en la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* de la *NIIF para las PYMES*;
- apuntes para estudiantes—explicaciones, ejemplos y preguntas de debate relacionadas con la identificación, el reconocimiento, la medición y la baja en cuentas de propiedades, planta y equipo (PPE), al igual que indicaciones de algunos juicios profesionales y estimaciones a considerar en la contabilización de PPE; y
- preguntas de tutoría y soluciones sugeridas.

Etapa 1: material de referencia

Los siguientes extractos del *Marco Conceptual* y las Normas presentan a los estudiantes los conceptos y principios importantes y relevantes en la contabilización de PPE. Los autores han contemplado que los estudiantes tengan acceso a las copias de estos extractos durante la clase y los exámenes. Este concepto de “examen con libro abierto” se adapta al enfoque que se centra en el desarrollo de las habilidades de los estudiantes frente a la aplicación de las NIIF y no en pretender que aprendan los requerimientos NIIF, los reciten y realicen ejemplos repetitivos. Un enfoque de “libro abierto” refleja mejor el ‘mundo real’ en el que los contadores deben *aplicar* las NIIF y los analistas analizar los estados financieros basados en las NIIF, y no recitar los requerimientos relacionados. Adicionalmente, es probable que los requerimientos NIIF varíen con el tiempo y no sería útil en el futuro conocer de memoria las antiguas versiones de dicho material.

El *Marco Conceptual* establece los conceptos que fundamentan la preparación y presentación de estados financieros para usuarios externos.

La NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo*, y la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* de las *NIIF para las PYMES* definen los requerimientos de la contabilización de PPE.

Extractos del Marco Conceptual

Objetivo

El objetivo de los estados financieros con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa, que sea efectivamente útil para los inversores, prestamistas y demás acreedores actuales y potenciales, en la toma de decisión frente al suministro de recursos a la entidad. Dichas decisiones implican la compra, la venta o el control de instrumentos de patrimonio y deuda y proporcionar o liquidar préstamos y otras opciones de crédito (véase el párrafo OB2 del *Marco Conceptual*). Otros aspectos del *Marco Conceptual* (el concepto de entidad que presenta informes; las características cualitativas de la información financiera útil, y las restricciones sobre esta; elementos de los estados financieros; reconocimiento; medición; presentación e información a revelar) se derivan lógicamente del objetivo (véase el párrafo OB1 del *Marco Conceptual*). En gran parte, los estados financieros se basan en estimaciones, juicios y modelos y no en representaciones exactas. El *Marco Conceptual* establece los conceptos que son la base de estas estimaciones, juicios y modelos. Los conceptos son las metas que el Consejo y los preparadores de informes financieros se esfuerzan en alcanzar (ver *Marco Conceptual* párrafo OB11).

Estados financieros con propósito general

Los estados financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de la entidad que informa, la cual ofrece información sobre los recursos económicos de la entidad y derechos de los acreedores contra la entidad que presenta informes. Los informes financieros reflejan igualmente información relacionada con los efectos de las transacciones y demás sucesos que cambian los recursos económicos y derechos de los acreedores de una entidad. Ambos tipos de información generan detalles útiles para la toma de decisión frente al suministro de recursos a la entidad (véase el párrafo OB12 del *Marco Conceptual*). Adicionalmente, la información sobre los flujos de efectivo de una entidad permite igualmente a los usuarios evaluar la capacidad de la entidad frente a la generación de entradas netas de efectivo (ver párrafo OB20 del *Marco Conceptual*).

Rendimiento financiero

La información sobre el rendimiento financiero de una entidad que informa durante un periodo específico -en el que se reflejan cambios en sus recursos económicos y derechos de acreedores por razones ajenas a la obtención de recursos adicionales directamente de inversores y acreedores- resulta útil a la hora de evaluar la capacidad pasada y futura de la entidad para generar entradas netas de efectivo. Dicha información indica hasta qué punto la entidad que informa ha aumentado sus recursos económicos disponibles y, por ende, su capacidad para generar entradas netas de efectivo a través de sus operaciones y no a través de recursos adicionales obtenidos directamente de inversores y acreedores (párrafo OB18 del *Marco Conceptual*).

La información sobre el rendimiento financiero de una entidad que informa durante un periodo específico puede también indicar la medida en que sucesos tales como cambios en los precios de mercado o en las tasas de interés han incrementado o disminuido los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad, y así afectar la capacidad de la entidad para generar entradas de efectivo netas (párrafo OB19 del *Marco Conceptual*).

Características cualitativas

Las características cualitativas de la información financiera útil (relevancia, representación fiel, comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad) identifican los tipos de información que van a ser probablemente más útiles para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales, para la toma de decisiones sobre la entidad que informa a partir de la información contenida en su informe financiero (información financiera) (párrafo CC1 del *Marco Conceptual*).

Si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar (párrafo CC4 del *Marco Conceptual*). La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios (ver párrafo CC6 del *Marco Conceptual*).¹ Una representación perfectamente fiel contaría con tres características: sería completa, neutral y libre de error (ver párrafo CC 12 del *Marco Conceptual*).

La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible (párrafo CC4 del *Marco Conceptual*).

Adicionalmente, es necesario considerar la relevancia de la información. La información es relevante si, al omitirla o exponerla incorrectamente, se influye en las decisiones tomadas por los usuarios con base en los estados financieros presentados por una entidad—la relevancia es un aspecto específico de las entidades (ver párrafo CC11 del *Marco Conceptual*).

Elementos

Los estados financieros representan los efectos financieros de transacciones y otros sucesos agrupándolos en categorías amplias según sus características económicas. Estas categorías amplias son conocidas como los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medición de la situación financiera en el estado de situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos relacionados directamente con la medición del rendimiento en el estado de resultado integral son el ingreso y el gasto (párrafo 4.2 del *Marco Conceptual*, los autores han remplazado ‘estado de situación financiera’ por ‘balance’ y ‘estado de resultado integral’ por ‘estado de resultados’).

Un *activo* es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del cual se espera que fluyan beneficios económicos a futuro para la entidad (párrafo 4.4(a) del *Marco Conceptual*). El beneficio económico futuro de un activo es el potencial para contribuir, de manera directa o indirecta, en el flujo de efectivo y equivalentes de la entidad (párrafo 4.8 del *Marco Conceptual*).

Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con a las aportaciones de los propietarios a este patrimonio (ver párrafo 4.25(a) del *Marco Conceptual*).

Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la

¹ La información financiera influye en las decisiones si presenta valor predictivo, valor confirmatorio o ambos (ver párrafo CC7 del *Marco Conceptual*).

generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio (párrafo 4.25(b) del *Marco Conceptual*).

Extractos de la NIC 16 y de las NIIF para las PYMES

Definiciones

NIC 16

Propiedades, planta y equipo son elementos tangibles que:

- (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- (b) se esperan usar durante más de un periodo.

(párrafo 6)

Sección 17 de las NIIF para las PYMES

Propiedad, planta y equipo son elementos tangibles que:

- (a) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y
- (b) se esperan usar durante más de un periodo.

(párrafo 17.2)

Reconocimiento

NIC 16

El costo de un elemento de propiedad, planta y equipo debe ser reconocido como un activo si, y sólo si:

- (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad (párrafo 7)

Sección 17 de las NIIF para las PYMES

... la entidad reconocerá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo como un activo si, y solo si:

- (a) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros asociados con el elemento, y
- (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad. (párrafo 17.4)

Medición durante el reconocimiento

NIC 16

Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.

(párrafo 15)

El costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo, la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*.

(párrafo 6)

Sección 17 de las NIIF para las PYMES

Una entidad debe medir un elemento de propiedad, planta y equipo con base en el costo del reconocimiento inicial.

(párrafo 17.9)

El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros. (párrafo 17.13)

Medición después del reconocimiento

NIC 16

La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 30 o el modelo de revaluación del párrafo 31, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo. (párrafo 29)

Modelo del costo: con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. (párrafo 30)

Modelo de revaluación: 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. (párrafo 31)

Depreciación

NIC 16

La depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. (párrafo 6)

El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil. (párrafo 50)

El *importe depreciable* es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual. (párrafo 6)

Sección 17 de las NIIF para las PYMES

Una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro² del valor acumuladas. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.³ (párrafo 17.15)

Sección 17 de las NIIF para las PYMES

La depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. (Glosario)

Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. (párrafo 17.18)

El importe depreciable es el costo de un activo o el importe que lo sustituya (en los estados financieros) menos su valor residual. (Glosario)

² El deterioro es un tema que se trata con más detalle en las Etapas 2 y 3 del material didáctico y se abordará por completo en material didáctico separado.

³ Las *NIIF para las PYMES* no permiten el uso del modelo de revalorización.

El *valor residual* de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. (párrafo 6)

Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento. (párrafo 43)

La vida útil es:

- (a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o
- (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

(párrafo 6)

El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo. (párrafo 60)

Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen 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. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se

El valor residual (de un activo) es el importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente por la disposición de un activo, después de deducir los costos de disposición estimados, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. (Glosario)

Si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará cada uno de estos componentes por separado a lo largo de su vida útil. Otros activos se depreciarán a lo largo de sus vidas útiles como activos individuales. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se deprecian. (párrafo 17.16)

La vida útil es el periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad. (Glosario)

Una entidad seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de las unidades de producción.

(párrafo 17.22)

haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros. (párrafo 62)

El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá habitualmente en el resultado del mismo. Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación de una instalación y equipo de manufactura se incluirá en los costos de transformación de los inventarios (véase la NIC 2). De forma similar, la depreciación de las propiedades, planta y equipo utilizada para actividades de desarrollo podrá incluirse en el costo de un activo intangible reconocido de acuerdo con la NIC 38 *Activos Intangibles*. (párrafo 49)

Deterioro

NIC 16

Para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. En dicha Norma se explica cómo debe proceder la entidad para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de un activo y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor. (párrafo 63)

Baja en cuentas

NIC 16

El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas: (a) por su disposición; o (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición. (párrafo 67)

La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán

El cargo por depreciación para cada periodo se reconocerá en el resultado, a menos que otra sección de esta NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo. Por ejemplo, la depreciación de una propiedad, planta y equipo de manufactura se incluirá en los costos de los inventarios (véase la Sección 13 Inventarios). (párrafo 17.17)

Sección 17 de las NIIF para las PYMES

En cada fecha sobre la que se informa, una entidad aplicará la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos para determinar si un elemento o grupo de elementos de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor y, en tal caso, cómo reconocer y medir la pérdida por deterioro de valor. Esa sección explica cuándo y cómo una entidad revisará el importe en libros de sus activos, cómo determinará el importe recuperable de un activo, y cuándo reconocerá o revertirá una pérdida por deterioro en valor. (párrafo 17.24)

Sección 17 de las NIIF para las PYMES

Una entidad dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo: (a) cuando disponga de él; o (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición. (párrafo 17.27)

Una entidad reconocerá la ganancia o pérdida por la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en que el elemento sea dado de baja en cuentas....La entidad no clasificará estas ganancias como ingresos de actividades ordinarias. (párrafo 17.28)

como ingresos de actividades ordinarias. (párrafo 68)

Otros

Adicionalmente a lo mencionado previamente, una entidad no debe compensar activos y pasivos o ingresos y gastos, excepto si lo requiere o permite una NIIF o alguna sección de las *NIIF para las PYMES* (ver párrafo 32 de la NIC 1 y el párrafo 2.52 de la *NIIF para las PYMES*).

Etapas 1: apuntes para estudiantes

Para algunas entidades (en particular fabricantes y minoristas) PPE representa generalmente un activo significativo en sus estados de situación financiera⁴. Asimismo, el gasto por depreciación (relativo al consumo del potencial de servicio de PPE) es generalmente una partida significativa en los estados del resultado integral de dichas entidades. Por consiguiente, la información relevante (que puede marcar la diferencia en la toma de decisión de los usuarios) y fiel (por ejemplo, información completa, neutral y sin errores) sobre PPE de una entidad puede ser útil para inversores, prestamistas y demás acreedores actuales y potenciales, en la toma de decisión⁵ sobre la entidad que informa. Para presentar información relevante y fiel sobre la PPE de una entidad, de acuerdo con las NIIF y las *NIIF para las PYMES*, se requiere generalmente juicio profesional.

Identificación de PPE

Las propiedades, planta y equipo son elementos tangibles:

- (a) que son mantenidos para ser utilizados en la producción (por ejemplo, maquinaria utilizada en la línea de producción de vehículos), o en el suministro de bienes (por ejemplo, el equipo del punto de venta de un minorista) o servicios (por ejemplo, las herramientas de un arquitecto), ya sea para alquilar a terceros (por ejemplo, un parque de automóviles para rentar) o para propósitos administrativos (por ejemplo, equipo de ordenadores utilizado por el personal administrativo de una entidad); y
- (b) se esperan usar durante más de un periodo (ver NIC 16, párrafo 6, ejemplos agregados).

A partir de la definición anterior, se aprecia que las PPE no necesitan estar implicadas directamente en un proceso de manufactura. Las PPE pueden ser utilizadas, por ejemplo, en las funciones administrativas o de venta del negocio.

En muchos casos, no es difícil identificar elementos de PPE. Inicialmente, es necesario determinar si el elemento es un activo de la entidad que informa y luego si ese activo es un elemento de PPE.

Nota: los ejemplos a continuación son relativamente sencillos; a medida que los estudiantes pasan a la Etapa 2, los ejemplos serán más complejos y el ejercicio de juicio profesional será fundamental.

Ejemplo 1: equipo de manufactura

Una entidad ha comprado un horno para convertir arcilla en ladrillos a través de un proceso de cocción. El fabricante de ladrillos pronostica que el horno operará de manera efectiva durante 10 años antes de ser desechado.

⁴ Para estudiantes con poco o ningún conocimiento de la manufactura intensiva con máquinas, se recomienda una visita (real o virtual) a una fábrica de manufactura intensiva en máquinas. Internet ofrece una gran cantidad de visitas virtuales a fábricas.

⁵ Estas decisiones implican comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda, y otorgar o pagar préstamos y otras formas de crédito (*Marco Conceptual*, párrafo OB2).

Primera pregunta—¿es el horno un activo?

Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y del cual se espera un flujo de beneficios económicos para la entidad (párrafo 4.4(a) del *Marco Conceptual*).

El horno es un activo del fabricante—es un recurso físico (en este caso, una estructura de acero y concreto) adquirido por el fabricante (suceso pasado) y utilizado según el criterio del fabricante (control) para la producción de ladrillos, de los cuales se espera como resultado un flujo de efectivo (beneficios económicos futuros), desde los clientes del fabricante hacia el fabricante.

Segunda pregunta—el horno, siendo un activo, ¿es un elemento de PPE?

El horno del fabricante de ladrillos cumple con la definición de un elemento de PPE—cuenta con una forma física (es tangible), es utilizado para convertir arcilla en molde en ladrillos (su uso se mantiene para la producción) y se espera usar el activo aproximadamente durante 10 años (durante más de un periodo).

Conclusión

El horno, como activo, es un elemento de PPE del fabricante de ladrillos.

Ejemplo 2: punto de venta minorista

El fabricante de ladrillos ha adquirido una sala de muestras en una ubicación conveniente que permite que clientes potenciales conozcan la gama de ladrillos de la entidad y en la cual pueden tramitar sus pedidos de ladrillos. El fabricante pronostica vender sus ladrillos en esta sala de muestras durante 30 años aproximadamente.

Primera pregunta—¿es la sala de muestras un activo?

La sala de muestras es un activo del fabricante—es un recurso físico (una estructura de ladrillo, mortero, madera y vidrio) adquirido por el fabricante (suceso pasado) y utilizado según el criterio del fabricante (control), como sala de muestras de los ladrillos de la entidad. Se pronostica que la venta de dichos ladrillos desde la sala de muestras resultará en un flujo de efectivo (beneficios económicos futuros), desde los clientes del fabricante hacia el fabricante.

Segunda pregunta—la sala de muestras, siendo un activo, ¿es igualmente un elemento de PPE?

La sala de muestras del fabricante de ladrillos cumple con la definición de un elemento de PPE—su construcción es de ladrillos, mortero, madera y vidrio (es tangible), se utiliza para vender los ladrillos de la entidad a clientes potenciales (su uso se mantiene para el suministro de bienes) y se espera utilizar el activo aproximadamente durante 30 años (durante más de un periodo).

Conclusión

La sala de muestras, como activo, es un elemento de PPE del fabricante de ladrillos.

Ejemplo 3: edificio administrativo

El fabricante de ladrillos adquirió un edificio desde el cual pretende administrar el negocio de la entidad (edificio oficina sede). El edificio de la oficina sede alberga la contabilidad, los recursos humanos y demás personal administrativo de la entidad. El fabricante espera poder utilizar este edificio sede durante aproximadamente 50 años.

Primera pregunta—¿es el edificio sede un activo?

El edificio oficina sede es un activo del fabricante—es un recurso físico (una estructura de ladrillo, mortero, madera y vidrio) adquirido por el fabricante (suceso pasado) y utilizado según el criterio del fabricante (control), con el fin de albergar su contabilidad, recursos humanos y demás personal administrativo, cuyo trabajo forma parte esencial de la operación del negocio. Por ende, el objetivo del edificio es contribuir (no obstante, de manera indirecta) en el flujo de efectivo (beneficios económicos futuros), desde los clientes del fabricante hacia el fabricante. En otras palabras, el edificio oficina sede alberga a aquellos que administran las operaciones que contribuyen, de manera indirecta, en procesos que básicamente resultan en la recepción de efectivo por parte de los clientes en razón de la venta de ladrillos.

Segunda pregunta—el edificio sede, siendo un activo, ¿es igualmente un elemento de PPE?

El edificio sede del fabricante de ladrillos cumple con la definición de un elemento de PPE—su construcción es de ladrillos, mortero, madera y vidrio (es tangible), se utiliza para albergar a aquellos que administran las operaciones de la entidad (mantenido en razón de propósitos administrativos) y se espera utilizar el activo aproximadamente durante 50 años (durante más de un periodo).

Conclusión

El edificio oficina sede, como activo, es un elemento de PPE del fabricante de ladrillos.

Ejemplo 4: vehículos motorizados de un minorista de vehículos

Una entidad posee vehículos motorizados. La mayoría de los vehículos son para la venta al público, como parte de las actividades operativas diarias de la entidad. Los otros vehículos son utilizados durante un periodo de 5 años por vendedores empleados por la entidad para identificar clientes potenciales y facilitar las ventas.

Primera pregunta—¿son los vehículos en venta activos?

Los vehículos motorizados que están a la venta son activos de la entidad—son recursos físicos adquiridos por la entidad (suceso pasado) que serán vendidos según el criterio de la entidad (control). Dichas ventas deberán resultar en un flujo de efectivo (beneficios económicos futuros) desde los clientes de la entidad hacia la entidad.

Segunda pregunta—¿son los vehículos que están a la venta elementos de PPE?

Los vehículos motorizados que están a la venta no cumplen con la definición de un elemento PPE—si bien son activos tangibles, se mantienen con el objetivo de ser vendidos en el curso del negocio de venta de vehículos de la entidad (no se mantienen

para ser utilizados en la producción o el suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos o para alquiler a terceros). Adicionalmente, la venta probablemente sucederá dentro de un periodo de compra de la entidad.

Conclusión

Los vehículos motorizados que están a la venta no son elementos de PPE de la entidad.

Nota: los vehículos forman parte del inventario del minorista.

Primera pregunta—¿son activos los vehículos utilizados por los vendedores de la entidad?

Los vehículos motorizados mantenidos para el uso por parte de los vendedores de la entidad son activos de la entidad—son recursos físicos adquiridos por la entidad (suceso pasado) que se utilizarán según el criterio de la entidad (control) con el fin de conseguir clientes para el negocio, una actividad que se espera resulte en un flujo de efectivo (beneficios económicos futuros) desde los clientes de la entidad (por las ventas realizadas) hacia la entidad.

Segunda pregunta—¿son elementos de PPE los vehículos motorizados utilizados por los vendedores?

Los vehículos motorizados mantenidos para el uso por parte de los vendedores de la entidad cumplen con la definición de un elemento de PPE—los vehículos motorizados son elementos tangibles utilizados por los vendedores para conseguir clientes potenciales (mantenidos para usarlos en el suministro de bienes), con un periodo pronosticado de uso de cinco años (durante más de un periodo).

Conclusión

Los vehículos motorizados utilizados por los vendedores de la entidad son elementos de PPE del minorista de vehículos.

Información útil sobre PPE

A fin de considerar qué información sobre PPE de una entidad -y cualquier cambio en PPE- sería útil para inversores y acreedores actuales y potenciales, podríamos preguntarnos lo siguiente:

¿Cuál es el fundamento económico para adquirir PPE? En otras palabras, ¿por qué los fabricantes compran fábricas, los minoristas compran almacenes y por qué muchos en la industria de servicios compran el edificio en el que operan? ¿Cómo generan estas entidades entradas netas de efectivo a partir de sus PPE?

Cuando los inversores, prestamistas y demás acreedores actuales y potenciales toman decisiones acerca de la entidad que informa, en términos de compra, venta o conservación del patrimonio y los instrumentos de deuda, y de otorgamiento o pago de préstamos y demás formas de crédito, ¿qué información sobre PPE de una entidad considera que marcaría la diferencia? Por ejemplo, si considera comprar acciones en una entidad que cuenta con una cantidad significativa de PPE, ¿qué información sobre las PPE de la entidad le sería más útil en el momento de evaluar las posibilidades de futuras entradas netas de efectivo?

¿Puede esa información ser representada de manera fiel (a saber, completa, neutral y libre de error)?

Preguntas de debate

Para cada uno de los siguientes casos hipotéticos, responder a estas preguntas:

(a) *¿Qué información sobre PPE de una entidad consideraría útil?*

(b) *¿Por qué considera que dicha información sería útil?*

Caso 1: debe decidir si comprar acciones en un negocio de manufactura basado en máquinas.

Caso 2: debe decidir si desea renovar un préstamo a una empresa que desarrolla programas informáticos. El único elemento de PPE significativo de la empresa es el edificio que posee y desde el cual opera.

Caso 3: debe decidir si suministrar sobres (que usted produce) a crédito a una empresa de servicios de correo, cuyo único elemento de PPE significativo de la empresa es el edificio que posee y desde el cual opera.

Caso 4: debe decidir si desea vender acciones que ha mantenido por más de una década en un negocio ganadero. El único elemento de PPE significativo de este negocio es la tierra que adquirió hace más de 40 años. Este terreno ha sido rodeado recientemente por un centro financiero de una economía emergente en rápido crecimiento.

Reconocimiento de PPE

El principio de reconocimiento—un elemento de PPE es reconocido como activo (en otras palabras, se incluye en el estado de situación financiera) cuando:

(a) es probable que beneficios económicos futuros asociados con el elemento fluyan para la entidad; y

(b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

(ver párrafo 7 de la NIC 16).

Usualmente no es difícil determinar cuándo es necesario reconocer un elemento de PPE.

El primer criterio de reconocimiento se cumple generalmente cuando el elemento de PPE cumple con la definición de un activo de la entidad (ver arriba), puesto que el propósito final por el cual la entidad adquiere PPE es generar un ingreso directo (por ejemplo, al utilizar una máquina para producir bienes para la venta) o indirecto (por ejemplo, un edificio oficina sede alberga el personal que administra el negocio que genera entradas de efectivo) a partir de su uso. Esto significa que la gerencia de una empresa no adquiriría generalmente PPE si no fuera probable que, a partir de su uso, se generaran beneficios económicos futuros para la empresa. En algunos casos, se requiere de un juicio profesional significativo para determinar si es ‘probable’ generar entradas de beneficios económicos futuros.

El segundo criterio de reconocimiento—que el costo puede ser medido de manera fiable—se cumple generalmente cuando el elemento de PPE verifica la definición de un activo de la entidad. En algunos casos, el costo de un elemento PPE puede ser medido de manera precisa (por ejemplo, cuando una entidad adquiere una fotocopiadora lista para uso por parte de su

personal administrativo a cambio de UM1200 (unidades de efectivo) pagadas en el momento que la entidad recibe la fotocopiadora).

En otros casos, el costo debe ser estimado. Por ejemplo, el costo de un almacén minorista construido por un fabricante de ladrillos, para ser utilizado como sala de muestras para comercializar sus propios ladrillos, implicaría muchas estimaciones. El costo de los ladrillos autofabricados que son utilizados incluiría varias estimaciones; por ejemplo, una distribución de costos indirectos fijos, incluyendo la depreciación del horno. Sería necesario estimar igualmente los costos por préstamos, de acuerdo con la NIC 23 *Costos por préstamos*. No obstante, es importante recordar que el uso de estimaciones razonables forma parte esencial de la preparación de estados financieros y no reduce su fiabilidad (ver párrafo 4.41 del *Marco Conceptual*). Por consiguiente, dichas estimaciones no evitan el reconocimiento de un elemento como activo.

Medición de PPE

Inicialmente, un elemento de PPE se mide a su costo. Por lo general, no es difícil medir el costo de un elemento de PPE. Si el fabricante de ladrillos adquirió un horno listo para usar de un proveedor de hornos, a cambio de UM1200 (unidades de efectivo) contra entrega, el costo del horno es el importe en efectivo saldado.

Los siguientes asientos contables registran el horno en el momento de su entrega:

Débito Activo—PPE: horno	UM1.200
Crédito Activo—efectivo	UM1.200

Para registrar en reconocimiento inicial el costo en efectivo del horno adquirido.

Si el horno hubiera sido adquirido bajo términos de crédito⁶ ‘normales’, el horno se habría registrado contra entrega de la siguiente manera.

Débito Activo—PPE: horno	UM1.200
Crédito Pasivo—cuentas por pagar	UM1.200

Para registrar el costo del horno adquirido a crédito, en su reconocimiento inicial.

No obstante, si el fabricante de ladrillos construyó un horno a medida (algunas veces llamado ‘personalizado’) para uso del personal de la entidad, entonces sería más difícil determinar su costo. Para que el importe sea una representación fiel del costo, es importante identificar qué representa el costo de horno personalizado; incluye todos los costos atribuibles directamente al transporte del horno para llevarlo a la ubicación y condición necesaria para que opere como la gerencia pretende; por ejemplo, los materiales utilizados directamente en la construcción, el trabajo, la preparación del espacio, la instalación, el ensamblaje y las pruebas de funcionalidad. Podrán ser necesarias estimaciones significativas y otros juicios profesionales para determinar algunos componentes de ítems autoconstruidos (tal como se define en las notas anteriores sobre reconocimiento).

⁶ Si el horno se adquiere a crédito y el monto por pagar es a una fecha futura (más allá de los términos normales de crédito), el costo del horno es el precio equivalente que se pagaría en la fecha de adquisición.

Dado que los elementos de PPE pueden ser reconocidos únicamente si, entre otros, el costo del elemento puede ser medido de manera fiable, el costo para la medición inicial puede ser determinado rápidamente (de lo contrario el activo no cumpliría con los criterios de reconocimiento).

Un elemento de PPE (excepto la mayoría de terrenos) cuenta con un periodo limitado a lo largo del cual se espera que sea útil económicamente o con un número limitado de unidades de producción que se espera obtener. Por consiguiente, el costo de un elemento de PPE se reconoce como un gasto (o como parte del costo de otro activo, por ejemplo, inventario bajo forma de trabajo en curso o bienes terminados) puesto que el elemento es consumido por la entidad. Por ejemplo, si una entidad paga UM1000 por una máquina que, según el pronóstico, producirá 100 unidades antes de ser desechada⁷, se distribuye una depreciación de UM10 (es decir, una centésima de UM1000) al costo de cada unidad de inventario producida (un activo diferente). En otras palabras, al utilizar la máquina para generar su primera unidad de producción, se reduce el potencial de servicio futuro de la máquina, pasando de 100 unidades a 99 unidades. Por consiguiente, se deduce una centésima del costo de UM 1000 de la máquina ‘consumido’ al generar esa unidad de producción (es decir, UM10) del importe en libros de la máquina y se agrega en el costo de la unidad de producción generada (es decir, el activo de inventario). La depreciación UM10 representa una reducción en el potencial de servicio de la máquina, pasando de 100 unidades a 99 unidades.

Los siguientes asientos registran el costo ‘consumido’ de la máquina, como parte del proceso de manufactura de inventario.

Débito Activo—Inventario	UM10
Crédito Activo—Depreciación acumulada: máquina	UM10

Para registrar el consumo del potencial de servicio de la máquina la manufactura de inventario.

Como alternativa, si la entidad pretende recuperar parte del importe en libros de la máquina a través de la venta de la máquina (y no a través de la venta de los bienes producidos por dicha máquina), vendiendo por ejemplo la máquina después de que esta haya producido 80 unidades (en lugar de utilizar la máquina para producir 100 unidades y luego desecharla), el importe de la máquina que se recuperaría a través de su venta se excluiría de la depreciación dado que no se ha consumido para la producción de bienes. Por consiguiente, el importe de la máquina a ser distribuido en la depreciación se reduce a medida que el activo es utilizado. En otras palabras, asumamos que una entidad pretende vender un elemento de PPE en el futuro, en el momento en que la entidad ya no espera utilizarlo. En este caso, se espera recuperar una porción del costo de esta máquina al venderla. La diferencia entre el costo inicial y el valor residual será consumida a medida que el activo es utilizado y debe ser reconocida como depreciación a medida que los beneficios son consumidos (como fue definido previamente). La parte del costo de la máquina que se pretende recuperar al vender la máquina se conoce como su valor residual⁸ y el costo de un activo menos su valor residual se conoce como el

⁷ Nota: la estimación de la producción total generada por la máquina es un juicio profesional emitido por la gerencia.

⁸ Nota: la estimación del valor residual de un elemento de PPE se analiza a continuación, bajo la sección estimaciones y juicios profesionales. El tema se abarca de manera más completa en la Etapa 2 de este material de capacitación.

monto depreciable del activo (ya que es el importe del costo que se espera consumir a través del uso y, por ende, debe ser depreciado). En este ejemplo, se espera recuperar UM120 del costo de la máquina a través de su venta. Por ende, se distribuye una depreciación de UM11 (es decir, una ochentava parte de UM880 (el importe depreciable – costo UM1000 menos valor residual UM120)) a cada unidad de inventario producida (un activo diferente como tal) y el monto remanente en libros se da de baja en cuentas en el momento de la venta de la máquina. La vida útil de la máquina es 80 unidades –el número de unidades de producción que la entidad espera obtener del activo (o, en otros casos, el periodo en el cual se espera que un activo esté disponible para uso por parte de la entidad).

Modelo de revaluación

Hasta ahora, estos apuntes han descrito el modelo de costo en la medición de PPE luego de un reconocimiento inicial.

Sin embargo, PPE con un valor razonable de medición fiable pueden medirse después del reconocimiento inicial, utilizando el modelo de revaluación (se trata de una elección de política contable—ver párrafo 31 de la NIC 16). El valor razonable es una medida corriente—el precio que se recibiría al vender un activo o que se pagaría para transferir un pasivo en una transacción organizada entre participantes del mercado en la fecha de medición (párrafo 6 de la NIC 16). Al utilizar el modelo de revaluación, el importe en libros es el valor razonable del activo en la fecha de revaluación menos cualquier depreciación acumulada posterior y cualquier pérdida posterior por deterioro. Las revaluaciones deben ser llevadas a cabo con suficiente regularidad a fin de garantizar que este importe en libros de la partida revaluada no difiere materialmente de su valor razonable al final del periodo contable. El uso del modelo de revaluación ofrece a los inversores y prestamistas actuales y potenciales información sobre los cambios del precio de mercado de un activo. El párrafo OB18 y OB 19 del *Marco Conceptual* establece que dicha información “es útil para evaluar la capacidad pasada y futura de la entidad para generar entradas de efectivo netas”.

Baja en cuentas de PPE

Como se ha establecido previamente, un elemento debe cumplir tanto con la definición de un activo como con los criterios de reconocimiento para que PPE sean reconocidas (incluida en el estado de situación financiera de la entidad). La baja en cuentas de un activo se da cuando dicho activo se retira del estado de situación financiera de la entidad. Por lo general, la baja en cuentas ocurre cuando el activo es vendido.

Si la máquina es vendida por UM130 y su importe en libros es de UM120, la entidad da de baja en cuentas el importe en libros de la máquina (activo), UM120, y reconoce un aumento en efectivo (activo) de UM130 y un ingreso de UM10 (descrito como ganancia en la venta del elemento de PPE) en el estado de resultados integrales. El reconocimiento del ingreso por su importe neto (UM10, es decir, UM130 menos UM120) y no su importe bruto (UM130) es una excepción al principio general en las NIIF que no permite la compensación (ver párrafo 31 de la NIC 1)⁹.

⁹ Párrafo FC35 de la Base para Conclusiones de NIC16 abarca este asunto:

Aunque el Consejo concluyó que una entidad debe aplicar el principio de reconocimiento para ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes al reconocimiento de ganancias sobre disposiciones de partidas

Ejemplo 5: venta de vehículo de entregas

El 31 de diciembre de 20X1 dispone de un vehículo de entregas con un importe en libros de UM40.000 a cambio de un monto en efectivo de UM100.000.

¿Cuál sería el asiento a efectuar para dar de baja en cuentas al vehículo de entregas?

Débito Activo—efectivo	UM100.000
Crédito Activo—PPE: vehículo motorizado	UM40.000
Crédito Ingreso—ganancia o pérdida: ganancia por venta de PPE	UM60.000

Para dar de baja en cuentas al vehículo de entregas vendido contra efectivo.

Ejemplo 6: abandono de una máquina

El 31 de diciembre de 20X1, una entidad dispone una máquina con un importe en libros de CU40.000. No se espera que la máquina vaya a generar más flujos de efectivo.

¿Cuál sería el asiento a efectuar para dar de baja en cuentas a la máquina?

Débito Gasto—ganancia o pérdida: pérdida por deterioro	UM40.000
Crédito Activo—PPE: máquina	UM40.000 ¹⁰

Para dar de baja en cuentas a la máquina abandonada.

Ejemplo 7: expropiación de tierras

El 31 de diciembre de 20X1, el gobierno del país A expropió, sin indemnización, un terreno con un importe en libros de UM40.000 que la entidad utilizaba como pastizal para su ganado.

¿Cuál sería el asiento a efectuar para dar de baja en cuentas al terreno expropiado?

Débito Gasto—ganancia o pérdida: pérdida por expropiación de PPE	UM40.000
Crédito Activo—PPE: terreno	UM40.000

Para dar de baja en cuentas al terreno expropiado

de propiedades, planta y equipo, el Consejo concluyó que deberían diferir los enfoques respectivos para el estado de resultados. El Consejo concluyó que los usuarios de los estados financieros considerarían estas ganancias y los importes de la venta de bienes de una entidad en el curso de sus actividades ordinarias, de forma diferente en su evaluación de los resultados pasados de una entidad y sus proyecciones de flujos de efectivo futuros. Esto es debido a que los ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes normalmente es más probable que se repitan en importes comparables que son ganancias de ventas de partidas de propiedades, planta y equipo. En consecuencia, el Consejo concluyó que una entidad no debe clasificar como ganancias de ingresos de actividades ordinarias las disposiciones de partidas de propiedades, planta y equipo.

¹⁰ Nota: como se define en la nota al pie del Ejemplo 4, si se mantiene una cuenta diferente para la depreciación acumulada, el importe se representaría en dos asientos—un crédito al Activo: máquina PPE, costo y un débito al Activo: máquina PPE, depreciación acumulada.

Estimaciones y juicios profesionales

En gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios profesionales y modelos, y no en descripciones exactas de la realidad (párrafo OB11 del *Marco Conceptual*). Para la entrega de información relevante sobre una entidad se requiere de estimaciones y juicios profesionales. Por ejemplo, se requieren muchas estimaciones para la medición del costo de un elemento de PPE (en particular si es autoconstruido). La distribución subsiguiente de la depreciación implica mayores juicios y estimaciones, como:

- (a) distribución del costo del activo para componentes significativos;
- (b) determinación del método de depreciación apropiado;
- (c) estimación de la vida útil; y
- (d) estimación del valor residual.

Únicamente si los componentes de un elemento de PPE cuentan con patrones de consumo de beneficios económicos significativamente diferentes o vidas útiles diferentes, o ambos, la entidad distribuye el costo inicial del activo a sus componentes significativos y deprecia cada componente por separado a lo largo de su vida útil. Por ejemplo, sería apropiado depreciar por separado el fuselaje de un avión y su motor, dado que estos dos componentes cuentan con una vida útil diferente (la vida útil del fuselaje es de 20 años mientras que la vida útil del motor es de 5.000 horas de vuelo). Si se depreciase la aeronave en su totalidad utilizando una técnica de aproximación (como un promedio ponderado de la vida útil del elemento en su totalidad), no se proporcionaría una depreciación que representase de manera fiel el consumo del servicio de cada parte separada.

En términos de cálculo de depreciación únicamente, al dividir el importe de PPE en libros en diferentes componentes, cada componente se considera como un activo diferente –como se explicó previamente. Esto implica que el importe en libros del componente se ‘da de baja’ (reconocido como un gasto) al disponer o vender el componente; el costo de cualquier replazo sería tratado como un componente diferente del elemento.

Una entidad debe utilizar un método de depreciación que refleje el patrón que pretende utilizar para el consumo de los beneficios económicos futuros del activo. Entre los métodos de depreciación se encuentra el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método basado en el uso, como el método de unidades de producción (el método ilustrado previamente).

La ‘vida útil’ se refiere al periodo de uso del activo esperado por la entidad. Por consiguiente, dicho periodo puede ser más corto que (pero no más largo que) la vida económica total del activo—el periodo a través del cual se espera que el activo sea utilizable económicamente por uno o más usuarios. Por ejemplo, si una entidad espera utilizar una fotocopiadora durante dos años (medida a partir de la fecha de compra), pero la fotocopiadora puede ser utilizada por uno o más usuarios durante cinco años, entonces la vida útil de la fotocopiadora son dos años pero su vida económica sería de cinco años. Cuando el activo cuenta con una vida útil más corta que su vida económica, es probable que exista un valor residual sustancial dado que parte del importe en libros del activo podría recuperarse (generalmente sucede) a través de la venta del activo a otra entidad (y no a través de uso por parte de la misma entidad).

El valor residual de un elemento de PPE se calcula de la siguiente manera: si el elemento se encontrara al final de su vida útil hoy y en las condiciones esperadas para el final de su vida

útil, ¿qué recibiría la entidad hoy por la venta de dicho elemento (neto de costos de disposición)? Si no existiese un mercado activo para dichos elementos PPE, se recurriría entonces a un juicio profesional para estimar el valor residual del elemento.

Ejemplo 8: depreciación de PPE

El 1 de enero de 20X1 una entidad compra una máquina con un costo de reconocimiento inicial de UM1.100. En el reconocimiento inicial, se estima que la máquina tiene una vida útil de 5 años y un valor residual de UM100—estas estimaciones han sido confirmadas en cada fecha de presentación subsiguiente (la fecha de presentación de la entidad es 31 de diciembre). El valor razonable de la máquina, medido según la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, al 31 de diciembre de 20X1 es de UM1.300. Los asientos que registran la depreciación de la máquina en el año finalizan el 31 de diciembre de 20X2, suponiendo que la entidad mide su PPE utilizando:

(a) el modelo del costo después del reconocimiento inicial

Débito	Gasto—ganancia o pérdida: depreciación PPE	UM200 ¹¹
Crédito	Activo—depreciación acumulada—PPE	UM200

Para reconocer la depreciación para el año 20X2.

(b) el modelo de revaluación después del reconocimiento inicial

Débito	Gasto — ganancia o pérdida: depreciación PPE	UM300 ¹²
Crédito	Activo — depreciación acumulada —PPE	UM300

Para reconocer la depreciación para el año 20X2.

En algunas jurisdicciones que no aplican las NIIF, se especifican tasas de depreciación obligatorias para elementos particulares de PPE. Teniendo en cuenta la información mencionada previamente y suponiendo que el costo total del elemento debe ser reconocido como depreciación uniformemente a lo largo de 24 meses -según GAAP local-, la depreciación se registraría de la siguiente manera:

Débito	Gasto—ganancia o pérdida: depreciación PPE	UM550 ¹³
Crédito	Activo—depreciación acumulada—PPE	UM550

Para reconocer la depreciación para el año 20X2.

¹¹ La depreciación de UM200 se calcula así: $(UM1.100 \text{ menos } UM100) \div 5 \text{ años} \times 1 \text{ año} = UM200$, cuando UM1.100 es el costo del activo, UM100 es el valor residual estimado del activo, 5 años es la vida útil estimada del activo y 1 año es el potencial de servicio del activo ‘utilizado’ durante el año 20X2.

¹² La depreciación de UM300 se calcula así: $(UM1.300 \text{ menos } UM100) \div 4 \text{ años} \times 1 \text{ año} = UM300$, cuando UM1.300 es el importe revalorizado del activo, UM100 es el valor residual estimado del activo, 4 años es la vida útil remanente y 1 año es el potencial de servicio del activo ‘utilizado’ durante el año 20X2.

¹³ Una depreciación de UM550 se calcula así: $UM1.100 \div 24 \text{ meses} \times 12 \text{ meses} = UM550$.

Pregunta—Entre la NIIF y el GAAP local, ¿cuál cumple mejor con el objetivo de la información financiera, tal como se establece en el *Marco Conceptual*?

Pregunta de debate: importancia relativa

Una entidad multinacional grande, cotizada en la bolsa, altamente rentable, cuyos estados financieros se presentan en millones de CUs, cumple con una política contable que, en el reconocimiento inicial, reconoce elementos de PPE individuales que cuestan menos de CU100 como un gasto.

¿Esta política va en contra de lo establecido en las NIIF?

Etapa 1: Tutoría

Una entidad posee y opera un ferry que transporta pasajeros, sus vehículos motorizados y mercancías entre el continente y la isla. El servicio de ferry es el negocio principal de la entidad.

El 1 de enero de 20X1, la entidad adquiere un nuevo ferry por UM1.000.000 en efectivo. El ferry cuenta con dos componentes—la estructura principal (costo atribuido de UM800.000) y el motor (costo atribuido de UM200.000).

La gerencia de la entidad espera que, después de operar el ferry durante 20 años, este sea desechado. No obstante, la gerencia pretende reemplazar el motor del ferry luego de 10 años de operación. No se espera ningún importe por la disposición del antiguo motor (después de 10 años) ni del ferry y su motor reemplazado (después de 20 años). La capacidad de número de pasajeros del ferry es constante a lo largo de su vida económica de 20 años.

El 31 de diciembre de 20X4, una tormenta avería severamente el motor. Por consiguiente, la entidad desecha el motor. El 1 de enero de 20X5, la entidad reemplaza el motor por un costo de UM300.000. El nuevo motor propulsará el ferry durante la vida útil remanente estimada del ferry, después de la cual se desechará tanto el ferry como el motor.

El 31 de diciembre de 20X5, en respuesta a una oferta no solicitada, la entidad dispone del ferry por UM910.000.

Parte A:

¿Qué información acerca del ferry de la entidad sería útil para un inversor potencial? ¿Por qué considera que dicha información sería útil?

Parte B:

¿Es el ferry un activo de la entidad?

Parte C:

Describa en qué manera el ferry cumple con la definición de propiedad, planta y equipo.

Parte D:

Prepare las partidas contables relacionadas con el ferry, utilizando el modelo del costo en los registros contables de la entidad entre el 1 de enero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X5.

Parte E:

Enuncie algunas de las estimaciones y juicios profesionales que la gerencia de la entidad habría realizado para la contabilización del ferry.

Etapa 1: respuesta sugerida a las preguntas de tutoría sobre la contabilización de propiedad, planta y equipo

Parte A:

**¿Qué información acerca del ferry de la entidad sería útil para un inversor potencial?
¿Por qué considera que dicha información sería útil?**

Un inversor potencial debe decidir si comprar o no acciones en la entidad que posee y opera el ferry. A fin de fundamentar dicha decisión, el inversor potencial valora los rendimientos potenciales de una inversión en la entidad que posee y opera el ferry. Estos rendimientos potenciales dependen de las perspectivas de futuras entradas netas de efectivo de la entidad. Por consiguiente, el inversor potencial valora el importe, los tiempos y la incertidumbre de (o las perspectivas de) futuras entradas netas de efectivo de la entidad.

Para realizar esta valorización, el inversor potencial necesita información sobre los recursos de la entidad (en este caso el ferry y los demás activos de la entidad), derechos de los acreedores contra la entidad y la medida en que la gerencia y el órgano de gobierno de la entidad han cumplido eficiente y eficazmente con sus responsabilidades relacionadas con el uso de los recursos de la entidad (ver párrafo OB4 del *Marco Conceptual*).

La información relevante (es decir, información capaz de influir en una decisión de inversión) sobre el ferry -el activo- que pueda ser representada de manera fiel (es decir, información completa, neutral y libre de error) sería útil para un inversor potencial en el momento de decidir si invertir (comprar acciones) en la entidad que posee y opera el ferry.

La entidad genera ingresos (básicamente entradas de efectivo) al utilizar el ferry (un activo) para el transporte de pasajeros, sus vehículos y mercancías, entre el continente y una isla. Por ende, el ferry sería el activo más significativo de la entidad y el gasto por depreciación (similar al consumo del importe en libros del ferry) sería significativo. Sería útil igualmente la información del ingreso bruto (ingreso) de la operación del ferry y de los costos de la operación del ferry (por ejemplo, gasolina).

En el momento de la compra, el costo del ferry probablemente proporcionaría información relevante sobre el potencial de generación de efectivo del ferry. Con el paso del tiempo, particularmente con activos de larga vida como el ferry cuyo valor actual podría diferir significativamente de su costo a través del tiempo, los inversores potenciales podrían interesarse más en una medición actual (corriente) del valor del ferry (en lugar de su costo histórico). Por ejemplo, su valor razonable (el importe por el cual el activo podría ser comercializado entre partes informadas y dispuestas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua) (ver párrafo 6 de la NIC 16).

Dado que el ferry cuenta con una vida limitada (20 años para la estructura principal y 10 años para el motor original) a lo largo de la cual la entidad espera obtener un beneficio del activo, se reconoce un gasto a través del tiempo que refleja el patrón de consumo del potencial de servicio del ferry, por el transporte de pasajeros, sus vehículos y bienes. Así, un inversor potencial desearía información sobre el consumo del potencial de servicio del ferry en el periodo contable y el consumo esperado del potencial de servicio del ferry en el futuro.

Para proporcionar información relevante y fiel sobre el ferry de una entidad, según las NIIF y las *NIIF para las PYMES*, se acude frecuentemente al juicio profesional (ver respuesta a la Parte D abajo).

Nota: los estados financieros con propósito general ofrecen información que permite a los inversores, prestamistas y demás acreedores actuales y potenciales estimar el valor de la entidad que informa (ver párrafo OB7 del *Marco Conceptual*). Sin embargo, los informes financieros con propósito general no proporcionan y no pueden proporcionar toda la información que necesitan o que desean los inversores, prestamistas y demás acreedores actuales y potenciales. Estos usuarios deben considerar información pertinente de otras fuentes, como por ejemplo condiciones y expectativas económicas generales, eventos y clima político, la industria y los pronósticos de la compañía (párrafo OB6 del *Marco Conceptual*). Por ende, al valorar el potencial de la entidad para generar futuras entradas de efectivo, el inversor potencial se interesaría muy seguramente en la información no financiera que no se incluye generalmente en los estados financieros. Por ejemplo, en esta tutoría, el inversor potencial se interesaría en: cambios de población en tierra firme y en la isla, cambios en sus hábitos de transporte (por ejemplo, un cambio de transporte aéreo a marítimo o vice-versa) y demás desarrollos (por ejemplo, la eventual construcción de un puente o túnel entre el continente y la isla).

Parte B:

¿Es el ferry un activo de la entidad?

Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y a partir de los cuales se esperan futuros beneficios económicos para la entidad (párrafo 4.4(a) del *Marco Conceptual*).

El ferry es un activo de la entidad. Es un recurso controlado por la entidad (como demuestra la propiedad legal sin cargas y el control ejecutado por la gerencia de la entidad sobre la manera en que el ferry es utilizado) como resultado de sucesos pasados (compra del ferry) y del cual se espera un flujo de beneficios futuros para la entidad (efectivo recibido de pasajeros por el transporte en el ferry, el transporte de sus vehículos y bienes entre el continente y la isla).

Parte C:

Describe de qué manera el ferry cumple con la definición de propiedad, planta y equipo.

El activo de la entidad -el ferry- (ver respuesta a la Parte B más arriba) cumple con la definición de un elemento de propiedad, planta y equipo (PPE) porque:

- es tangible—cuenta con una sustancia física a base de acero y madera;
- se mantiene para la provisión de servicios (a saber, el transporte de pasajeros, de sus vehículos y bienes entre el continente y la isla); y
- la entidad pronostica un uso del elemento durante más de un periodo (20 años a partir del 1 de enero de 20X1).

Parte D:

Prepare los asientos contables relacionadas con el ferry, utilizando el modelo del costo en los registros contables de la entidad entre el 1 de enero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X5.

1 de enero de 20X1

Dr	Activo: propiedad, planta y equipo (PPE)—costo	UM1.000.000	
	Cr	Activo: efectivo	UM1.000.000

Para reconocer la adquisición del ferry.

20X1

Dr	Gasto: ganancia o pérdida—depreciación	UM60.000 ^(a)	
	Cr	Activo: PPE—acumulado	UM60.000
		Depreciación7deterioro	

Para reconocer el gasto por depreciación distribuido para el año finalizando en 31 de diciembre de 20X1.

20X2

Repetir el asiento anterior para reconocer un gasto por depreciación de UM60.000 asignado para el año que finaliza el 31 de diciembre de 20X2.

20X3

Repetir el asiento anterior para reconocer un gasto por depreciación de UM60.000 asignado para el año que finaliza el 31 de diciembre de 20X3.

20X4

Repetir el asiento anterior para reconocer un gasto por depreciación de UM60.000 asignado para el año que finaliza el 31 de diciembre de 20X4.

31 de diciembre de 20X4

Dr	Gasto: ganancia o pérdida—pérdida por deterioro	UM120.000 ^(d)	
Dr	Activo: PPE—acumulado depreciación/deterioro	UM80.000 ^(e)	
	Cr	Activo: PPE—costo	UM200.000

Para reconocer la disposición del motor del ferry y la pérdida por deterioro asociada al 31 de diciembre de 20X4.

1 de enero de 20X5

Dr	Activo: PPE—costo	UM300.000	
	Cr	Activo: efectivo	UM300.000

Para reconocer la adquisición del nuevo motor del ferry.

20X5

Dr Gasto: ganancia o pérdida—depreciación	UM58.750 ^(f)	
Cr Activo: PPE—acumulado depreciación/deterioro		UM58.750

Para reconocer el gasto por depreciación distribuido para el año finalizado en 31 de diciembre de 20X5.

31 de diciembre de 20X5

Dr Activo: efectivo	UM910.000	
Dr Activo: PPE—acumulado depreciación/deterioro	UM218.750 ^(h)	
Cr Activo: PPE—costo		UM1.100.000 ⁽ⁱ⁾
Cr Ingreso: ganancia o pérdida—ganancia por venta de PPE		UM28.750 ^(j)

Para reconocer la venta del ferry al 31 de diciembre de 20X5.

Cálculos:

- (a) $UM40.000^{(b)}$ depreciación de la estructura principal + $UM20.000^{(c)}$ depreciación del motor = $UM60.000$
- (b) $UM800.000$ costo de la estructura principal \div 20 años de vida útil = depreciación de $UM40.000$ por año.
- (c) $UM200.000$ costo del motor \div 10 años de vida útil = depreciación de $UM20.000$ por año.
- (d) $UM200.000$ costo del motor menos una depreciación del motor acumulada de $UM80.000^{(e)}$ al 31 de diciembre, 20X4 antes del deterioro = importe en libros de $UM120.000$ a diciembre 31, 20X4 antes de disponer del motor.
- (e) depreciación de $UM20.000^{(c)}$ por año \times 4 años (20X1–20X4) = depreciación acumulada de $UM80.000$ al 31 de diciembre de 20X4 (antes del deterioro).
- (f) depreciación de $UM40.000^{(b)}$ de la estructura principal + depreciación de $UM18.750^{(g)}$ del nuevo motor = $UM58.750$
- (g) $UM300.000$ costo del nuevo motor \div 16 años remanentes de vida útil = depreciación de $UM18.750$ por año.
- (h) depreciación acumulada de $UM200.000$ de la estructura principal + depreciación acumulada de $UM18.750$ del nuevo motor = $UM218.750$.
- (i) $UM800.000$ costo de la estructura principal + $UM300.000$ costo del nuevo motor = $UM1,100,000$.
- (j) $UM910.000$ de ingresos por venta – $UM881.250$ de importe en libros de la estructura principal y motor = $UM28.750$.

Parte E:

Enuncie algunas de las estimaciones y juicios profesionales que la gerencia de la entidad habría realizado para la contabilización del ferry.

La gerencia habría utilizado el juicio profesional para:

1. Distribuir los $UM1.000.000$ correspondientes al costo del ferry entre el motor y la estructura principal.
2. Determinar el método de depreciación más apropiado. Nota: el método lineal es probablemente el método de depreciación más adecuado para el ferry dado que su

capacidad para pasajeros (la cual refleja su potencial de servicio) es la misma en cada periodo; esta consideración como tal es un juicio profesional.

3. Estimar la vida útil de cada componente—el motor original, la estructura principal y el nuevo motor.

Dado que la entidad pretende utilizar el ferry durante la totalidad de su vida útil (en ausencia de pruebas que demuestren lo contrario), al final de esta el ferry ya no tendría ningún valor, y por ende su valor residual sería cero. Así, es probable que no exista un juicio profesional significativo en relación con el valor residual.

Si la entidad hubiera optado por el modelo de revaluación, la gerencia habría medido nuevamente el valor razonable del ferry, de manera periódica. La medición del valor razonable, sin acceso a un mercado activo, requiere de juicio profesional.