

2014

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

Etapa 2– Propiedades, planta y equipo con otros activos no financieros



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 IASB", "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.

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

Ann Tarca, *ex Miembro Académico, Iniciativa de Educación NIIF*, Fundación IFRS y *Profesora de la Escuela de Contabilidad y Negocios*, Universidad de Western Australia.

Este material ha sido enriquecido por la retroalimentación y los comentarios de participantes de una serie de talleres sobre el enfoque educativo basado en el marco conceptual -utilizado en la capacitación sobre Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)- organizados por la Fundación IFRS y otras organizaciones, al igual que por revisiones llevadas a cabo por un gran número de revisores anónimos.

Etapa 2: material de capacitación

En esta etapa presentamos el material de capacitación que podría ser utilizado en las capacitaciones de la Etapa 2 (por ejemplo, un curso intermedio sobre información financiera para estudiantes en cursos cuya conclusión culmina en la acreditación profesional como contador público).¹ El material incluye:

- material de referencia—una lista de lectura para revisión antes de la clase;
- material de capacitación—para facilitar la capacitación sobre los requerimientos NIIF relacionados con las propiedades, planta y equipo (PPE), es decir, la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y 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 análisis de algunos juicios profesionales y estimaciones a considerar en la contabilización de PPE;
- preguntas de análisis personal; y
- pregunta de tutoría y solución sugerida.

El material educativo de la Etapa 2 tiene como objetivo servir de apoyo al profesor, quien busca desarrollar la capacidad de entendimiento de los estudiantes frente a los juicios profesionales y demás estimaciones incluidas en las NIIF. A través de las situaciones y los ejemplos a continuación, las tareas y las preguntas de tutoría, el profesor ofrece una experiencia de aprendizaje que permite un entendimiento cohesivo de las NIIF y un desarrollo de la capacidad de juicio profesional del estudiante, la cual es necesaria para la contabilización de PPE y los reportes de PPE, según las NIIF.

¹ El material de capacitación se proporciona independientemente del material de la Etapa 1 (por ejemplo, la capacitación inicial sobre información financiera para estudiantes para contador público) y de la Etapa 3 (por ejemplo, una capacitación justo antes de calificarse como contador público). El material para cada etapa de esta serie debe ser leído en el contexto de la *Introducción a un enfoque educativo basado en el Marco Conceptual para la debida contabilización de propiedades, planta y equipo* que acompaña a esta serie).

Etapas 2: material de referencia

- *El Marco Conceptual para la Información Financiera;*
- NIC 16 *Propiedades, planta y equipo* y la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* de la NIIF para las PYMES;
- NIC 23 *Costos por préstamos* y la Sección 25 *Costos por préstamos* de la NIIF para las PYMES;
- NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas;*
- NIIF 13 *Medición del Valor Razonable;*
- CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares;* y
- CINIIF 18 *Transferencias de Activos procedentes de Clientes.*

Etapas 2: material de capacitación

- *A Guide through IFRS* (la cual incluye el texto consolidado completo de las Normas y los documentos anexos emitidos por el IASB con referencias cruzadas exhaustivas y demás comentarios).
- *La NIIF para las PYMES* (incluidos los Fundamentos de las conclusiones sobre la NIIF para las PYMES).
- Fundación IFRS: *Material de formación sobre la NIIF para las PYMES: Módulo 17 – Propiedades, Planta y Equipo.*
- Estados financieros de entidades seleccionadas que cuentan con cantidades significativas de PPE y preparan sus estados financieros en cumplimiento con las NIIF.
- Problemas relacionados con la PPE considerados (o bajo consideración) por el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (el Comité de Interpretaciones). (Nota: las razones por las cuales el Comité de Interpretaciones no agregó temas particulares a su agenda han sido incluidas en las notas al pie del texto *A Guide through IFRS*)
- Problemas relacionados con PPE, de haber alguno, bajo consideración del IASB.
- Publicación de decisiones regulatorias relevantes relacionadas con PPE.
- Cubrimiento de prensa relevante sobre los informes NIIF de la PPE.
- Apuntes para estudiantes (un ejemplo de una serie de apuntes se proporciona a continuación).
- Preguntas de debate en clase o para análisis personal (algunos ejemplos a continuación).
- Eventuales preguntas de análisis personal.

Etapa 2: apuntes para estudiantes

Introducción

Conectar el objetivo de la NIC 16 (párrafo 1) y la Sección 17 de la *NIIF para las PYMES* con el objetivo de la información financiera, tal como se define en el *Marco Conceptual*.²

El objetivo de los estados financieros con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad 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. Esas decisiones conllevan, comprar, vender o mantener instrumentos patrimonio y de deuda y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito (véase el párrafo OB2 del *Marco Conceptual*). Otros aspectos del *Marco Conceptual* (el concepto de entidad que informa, las características cualitativas y restricciones de la información financiera útil, elementos de los estados financieros, reconocimiento, medición, presentación e información a revelar) se derivan lógicamente del objetivo (véase el párrafo OB1 del *Marco Conceptual*).

Las NIIF se basan en el *Marco Conceptual* (párrafo 8 del Prefacio a las NIIF).

A fin de evaluar las perspectivas de la entidad frente a futuras entradas de efectivo, los inversores, prestamistas y demás acreedores existentes y potenciales requieren información acerca de los recursos de la entidad, los derechos de los acreedores contra la entidad y la eficiencia y efectividad del consejo directivo y gerencial en el cumplimiento de sus responsabilidades frente al uso de los recursos de la entidad (véase el párrafo OB4 del *Marco Conceptual*).

La información relevante es aquella que es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. Dicha información es representada de manera fiel cuando es completa, neutral y libre de error.

La información acerca de la PPE de muchas entidades es útil para inversores, prestamistas y demás acreedores actuales y potenciales, al momento de tomar una decisión sobre la entidad que informa. Para aquellas entidades para las cuales la PPE es un recurso significativo (por ejemplo, la fábrica de una manufactura, el parque de automóviles de una compañía de alquiler de automóviles, el punto de venta de un minorista y los edificios de algunas entidades de la industria de servicios), el gasto por depreciación (similar al consumo del potencial de servicio de la PPE) es generalmente un elemento importante en la medición de su rendimiento financiero.

El objetivo de la NIC 16 es indicar el tratamiento contable de la PPE, a fin de que los usuarios de los estados financieros puedan diferenciar las inversiones de una entidad en su PPE y los cambios de dicha inversión (ver párrafo 1 de la NIC 16). Para presentar información relevante y fiel sobre la PPE de una entidad, de acuerdo con las NIIF y la *NIIF para las PYMES*, se requiere generalmente de juicio profesional y estimaciones.

² La Sección 2 *Conceptos y principios dominantes* de las *NIIF para PYMES* contiene conceptos tomados del *Marco Conceptual*.

Preguntas de debate

Para cada uno de los tres siguientes casos hipotéticos, ¿qué información sobre las PPE de una entidad consideraría útil? ¿Por qué considera que dicha información sería útil?

Es necesario considerar cada uno de los siguientes puntos durante el debate de cada uno de los casos (adicionalmente a los puntos relativos a los activos en cada caso):

- Los informes financieros con propósito general no están diseñados para reflejar el valor de una entidad que informa; estos informes proporcionan información que permite a inversores, prestamistas y demás acreedores actuales y potenciales estimar el valor de la entidad que informa (ver párrafo OB 7 del *Marco Conceptual*).
- Al tomar decisiones, los usuarios de la información financiera 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 (ver párrafo OB6 del *Marco Conceptual*).
- Para evaluar las perspectivas de la entidad frente a futuras entradas de efectivo, los inversores, prestamistas y demás acreedores existentes y potenciales requieren información acerca de los recursos de la entidad, los derechos de los acreedores contra la entidad y la eficiencia y efectividad del consejo directivo y gerencial en el cumplimiento de sus responsabilidades frente al uso de los recursos de la entidad. Ejemplos de dichas responsabilidades incluyen la protección de los recursos de la entidad de efectos desfavorables de factores económicos, como el precio y los cambios tecnológicos, y garantizar que la entidad cumple con las leyes aplicables, las regulaciones y las provisiones contractuales (ver párrafo OB4 del *Marco Conceptual*).
- Al realizar dichas evaluaciones, los usuarios requieren de información acerca de los diferentes recursos controlados por la entidad, dado que diferentes recursos afectan las perspectivas de futuros flujos de efectivo de la entidad de manera diferente. Algunos generan futuros flujos de efectivo de manera directa, como por ejemplo, la propiedad de inversión, mientras que otros lo hacen de manera indirecta (o de forma colectiva como parte de una combinación de recursos). Por ejemplo, la unidad de generación de efectivo de una entidad pesquera que incluye su propio barco pesquero, redes, licencias de pesca y plusvalía (ver párrafo OB14 del *Marco Conceptual*).

Caso 1: debe decidir si adquirir acciones en un negocio de generación de energía nuclear.

- (a) Las decisiones de los inversores potenciales sobre la adquisición de patrimonio depende de los rendimientos que esperan obtener a partir de la inversión en dichos instrumentos; por ejemplo, dividendos, pagos de capital e intereses o aumentos en el precio del mercado. Las diferentes expectativas dependen de la valoración realizada por el inversor potencial sobre el importe, los tiempos y la incertidumbre sobre (las perspectivas de) futuras entradas netas de efectivo para la entidad (ver párrafo OB3 del *Marco Conceptual*).
- (b) Debido a que la generación de energía nuclear requiere una inversión significativa en instalaciones altamente especializadas y estrictamente controladas, que requieren de muchos años para construirse, es muy probable que la información sobre el potencial de servicio remanente de las plantas nucleares de la entidad (PPE) sea relevante en la toma de decisión de los inversores potenciales. Para las entidades

que utilizan el modelo del costo (o el modelo de revaluación con la depreciación acumulada restablecida proporcionalmente con el cambio en el importe bruto en libros (ver párrafo 35(a) de la NIC 16)), la depreciación acumulada relativa al costo de un activo puede indicar hasta qué punto ya ha sido consumido el potencial de servicio del activo a través de su uso. Las pérdidas por deterioro y, para los activos bajo el modelo de revaluación, las revalorizaciones negativas, permitirían definir la condición del activo, al igual que otros debilitamientos, en su capacidad de generación de futuras entradas netas de efectivo.³ Cuando este modelo es utilizado, la información sobre la revaluación ofrece datos relevantes desde la perspectiva del mercado y sobre la capacidad de generación de efectivo de la planta y los efectos financieros de cualquier cambio en las expectativas. Al utilizar el modelo del costo, información relevante similar sobre la capacidad actual de generación de ingresos de la planta se presentaría únicamente en el momento del deterioro (y reversión del deterioro).

- (c) Un análisis por coeficientes que utiliza datos comparables de otras entidades permitiría al inversor estimar la efectividad relativa con la que la entidad utiliza sus plantas nucleares para contribuir en la generación de futuros beneficios económicos para la entidad (lo que a su vez debería traducirse en rendimientos para los inversores, por ejemplo, futuros dividendos y futuros aumentos en el precio de la acción).

Caso 2: el generador de energía (ver Caso 1) debe decidir si suministrar o no electricidad a crédito a un distribuidor (una entidad que distribuye electricidad a consumidores de electricidad). Los únicos activos materiales del distribuidor son su infraestructura de distribución de electricidad (PPE) y sus cuentas comerciales por cobrar.

- (a) La decisión de los acreedores potenciales de ofrecer crédito depende de los pagos de capital e intereses u otros rendimientos que esperen. Dichas expectativas sobre los rendimientos dependen de la valoración realizada por el acreedor potencial en relación con el importe, los tiempos y la incertidumbre sobre (y las perspectivas de) futuras entradas netas de efectivo para la entidad (ver párrafo OB3 del *Marco Conceptual*).
- (b) Adicionalmente, dado que una falla en la distribución de electricidad podría impactar negativamente la capacidad del usuario final para suministrar electricidad desde el generador de energía, la información sobre la solvencia y liquidez del distribuidor sería útil para el generador de energía en el momento de valorar si suministrar al distribuidor, aunque el generador de energía no participe del valor residual de los activos de su cliente potencial (el distribuidor). Por consiguiente, por la seguridad de la red de distribución, el generador de energía se interesará probablemente por la capacidad del cliente para generar entradas netas de efectivo que superen las necesarias para cumplir con la demanda.
- (c) Similar al Caso 1, es importante conocer la edad y la condición de la infraestructura de distribución de electricidad—si la red falla, interrumpirá el suministro de electricidad del generador de energía. Si las PPE de distribución se acercan a la

³ Abarcaremos el deterioro en un material de capacitación diferente relacionado directamente con el tema.

etapa de remplazo, existe el riesgo de que el negocio no logre pagar la electricidad que recibe a crédito.

Caso 3: se debe decidir si vender acciones que ha mantenido durante más de diez años en un negocio de ganadería. El único elemento PPE significativo del negocio es el terreno que adquirió hace más de 100 años en un área que actualmente se encuentra rodeada por un centro financiero de una economía emergente en rápido crecimiento.

- (a) Las decisiones de los inversores actuales sobre la venta o la conservación de instrumentos de patrimonio depende de los rendimientos que esperan obtener a partir de la inversión en dichos instrumentos; por ejemplo, dividendos, pagos de capital e intereses o aumentos en el precio del mercado. Las diferentes expectativas dependen de la valoración realizada por el inversor actual sobre el importe, los tiempos y la incertidumbre sobre (las perspectivas de) futuras entradas netas de efectivo para la entidad (ver párrafo OB3 del *Marco Conceptual*).
- (b) En este caso, el inversor actual debe evaluar una entidad en la cual es probable que el hecho de que la gerencia no ponga su más importante activo (el terreno) al mejor y más alto uso tenga efectos significativos. El cambio en el uso del terreno circundante, pasando de un uso agrícola a un uso corporativo de altos edificios (un centro financiero típico), sugiere que la entidad podría generar futuras entradas netas de efectivo con, por ejemplo, la construcción de edificios de oficinas en su terreno o con la venta de la tierra a un desarrollador de propiedades.
- (c) Si la entidad utiliza el modelo de revaluación, la medición periódica de las tierras a valor razonable reflejará su mejor uso y el inversor contará con mayor información relevante sobre los recursos de la entidad. De este modo, podrá evaluar el rendimiento y qué tan eficiente y efectivamente la gerencia de la entidad y el consejo directivo han cumplido con sus responsabilidades de uso de los recursos de la entidad.
- (d) Si la entidad utiliza el modelo del costo, el inversor no contará con la información relevante necesaria para tomar una decisión de venta o de conservación de las acciones; es decir, la entrada de efectivo potencial por la venta del terreno (con un gran beneficio) a un desarrollador que busca convertir el terreno en parte de la zona financiera. En este caso, la ausencia de información de valor imposibilita igualmente la capacidad del inversor de valorar qué tan eficiente y efectivamente la gerencia de la entidad y el consejo directivo han cumplido con sus responsabilidades de uso de los recursos de la entidad.

Caso 4: la empresa agrícola (ver Caso 3) se encuentra en negociaciones con un banco para la obtención de un préstamo. El terreno agrícola será utilizado como garantía colateral del préstamo. Los fondos serán utilizados para expandir las operaciones de la empresa.

- (a) Las decisiones de los prestamistas y demás acreedores actuales y potenciales sobre el suministro y pago de préstamos y demás formas de crédito dependen de los pagos de capital e intereses u otros rendimientos que pronostiquen. Las expectativas de inversores, prestamistas y demás acreedores en términos de rendimientos dependen de su valoración del importe, los tiempos y la incertidumbre sobre (y las perspectivas de) futuras entradas netas de efectivo para la entidad (ver párrafo OB3 del *Marco Conceptual*).

- (b) Independientemente del uso del terreno, este será utilizado como garantía colateral del préstamo potencial. Si la entidad mide la tierra utilizando el modelo de revaluación y luego la revaluación periódica del terreno al valor razonable, se reflejará de manera óptima su mejor uso y el prestamista contará con mayor información relevante sobre la garantía colateral al final de cada periodo sobre el que se informa.⁴ Si la entidad realiza la medición del terreno utilizando el modelo del costo, el prestamista carecerá de información relevante, es decir, si el terreno es una garantía colateral suficiente para el pasivo.

⁴ Para información acerca de la medición al valor razonable, ver párrafo 9 de la NIIF 13.

Identificación—clasificación de elementos PPE

Conectar los requerimientos de identificación de la NIC 16 (párrafos 2-5 y la definición de PPE en el párrafo 6) y la Sección 17 (párrafos 17.1-17.3) de la *NIIF para las PYMES* con el objetivo de la información financiera y los elementos de los estados financieros, tal como se define en el *Marco Conceptual*.

La información acerca de la situación financiera de la entidad que informa (los recursos de la entidad y los derechos de acreedores en contra) y el rendimiento financiero durante un periodo (cambios en sus recursos económicos y derechos de acreedores que no se deban a la obtención de recursos adicionales por parte de los inversores y acreedores) son útiles para valorar la capacidad pasada y futura de la entidad para generar entradas netas de efectivo. Dicha información indica su capacidad de generación de entradas netas de efectivo a través de sus operaciones, en lugar de obtener recursos adicionales directamente de los inversores y acreedores (ver párrafo OB12 y OB18 del *Marco Conceptual*).

Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos agrupándolos en amplias categorías según sus características económicas—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 directamente relacionados con la medición del rendimiento en el estado del resultado integral son los ingresos y los gastos (ver párrafo 4.2 del *Marco Conceptual*).

Una entidad ha contabilizado un elemento PPE de acuerdo con la NIC 16 (o la Sección 17 de la *NIIF para las PYMES*) únicamente cuando la respuesta a todas las siguientes preguntas es ‘Sí’:

- **Pregunta 1:** ¿la entidad que informa cuenta con un activo?
- **Pregunta 2:** ¿el activo identificado en la pregunta 1 es un elemento PPE?
- **Pregunta 3:** ¿el elemento PPE se encuentra dentro del alcance de la NIC 16 (o la Sección 17 de la *NIIF para las PYMES*)?

Primera pregunta—¿la entidad que informa cuenta con un activo?

Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del cual se espera recibir un beneficio económico futuro para la entidad (párrafo 4.4(a) del *Marco Conceptual*). El beneficio económico futuro de un activo es el potencial de contribuir, directa o indirectamente, en el flujo de efectivo y equivalentes de efectivo para la entidad. El potencial podría ser un potencial productivo parte de las actividades operacionales de la entidad. Podría igualmente adoptar una forma de convertibilidad en efectivo o equivalentes de efectivo o una capacidad para reducir las salidas de efectivo, tal como cuando un proceso de manufactura alternativa reduce los costos de producción (párrafo 4.8 del *Marco Conceptual*).

Para cada uno de los siguientes ejemplos, identificar si la entidad que informa cuenta con un activo.

Ejemplo 1: ‘existencias’ de peces en el mar—¿control?

Una entidad pesquera pesca peces del mar.

¿Las ‘existencias’ de peces en el mar son un activo de la entidad pesquera?

Los peces no son controlados por la entidad pesquera; por consiguiente, los peces no son un activo de la entidad pesquera.

Ejemplo 2: condiciones operativas rigurosas—¿control?

Una entidad construye una planta nuclear con la que genera electricidad que vende a sus clientes (miembros del público general). La entidad opera la planta de acuerdo con condiciones rigurosas impuestas por el gobierno de la jurisdicción en la que opera. En caso de incumplimiento con los procedimientos operativos, la agencia gubernamental revocaría la licencia de la entidad para operar la planta.⁵ La entidad espera operar el generador de electricidad según las condiciones de la licencia durante 50 años, antes de desmantelar la planta nuclear.

¿Es la planta un activo de la entidad generadora de electricidad?

La planta es un activo del generador de electricidad—es un recurso físico construido por el generador de electricidad (suceso pasado) y, al estar sujeto al cumplimiento de las condiciones de la licencia, se usa a discreción del generador de electricidad (control) para generar la electricidad. Se espera que su venta resulte en un flujo de efectivo (beneficios económicos futuros) desde los clientes del generador de electricidad hacia el generador de electricidad.

Las condiciones rigurosas de la licencia a las cuales se adhiere la entidad que opera la planta nuclear no evitan que la entidad controle la planta.

Ejemplo 3: equipo de exploración—¿beneficios económicos futuros pronosticados?

Una entidad compra un martillo percutor de gran profundidad para explorar petróleo y gas bajo una licencia de dos años de un gobierno, en un área específica de las aguas territoriales de dicho país. Si la entidad encuentra petróleo o gas, o ambos, dentro de los dos años de licencia de exploración, el gobierno pagará a la entidad un importe único del uno por ciento del valor del mercado estimado del petróleo y el gas de las reservas encontradas. Si no encuentra ni petróleo ni gas, la entidad no recibe nada. Las encuestas geológicas del área sugieren que existe únicamente un 10 por ciento de probabilidad de que exista petróleo y gas en el área cubierta por la licencia. Adicionalmente, si existe petróleo y gas en el área cubierta por la licencia, la gerencia estima sólo un 20 por ciento de probabilidad de que la entidad lo encuentre durante el periodo de la licencia. De acuerdo con las condiciones de la licencia, el martillo percutor debe ser desmantelado y reciclado al final del periodo de dos años de la licencia.

¿Es el martillo percutor un activo del explorador de petróleo?

El martillo percutor es un activo de la entidad exploradora—es un recurso físico adquirido por la entidad (suceso pasado) y se utiliza a discreción de la entidad exploradora (control) para buscar petróleo y gas en un área específica. Se espera que su

⁵ El acuerdo no es un acuerdo de concesión de servicio como se define (ver CINIIF 12 *Acuerdo de Concesión de Servicio* o el párrafo 34.12 de la Sección 34 *Actividades especializadas* de las *NIIF para PYMES*).

descubrimiento resulte en el flujo de efectivo (beneficios económicos futuros), desde el gobierno que otorga la licencia hacia la entidad exploradora.

Transferencia de activos de clientes—¿quién controla?

En algunas circunstancias, el juicio profesional podría ser necesario para determinar si una transacción particular resulta en la transferencia de un elemento PPE a la entidad (ver ejemplos 1–3 establecidos en los párrafos EI1–EI9 de los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la CINIIF 18, los cuales se enfocan en establecer si la definición del activo es respetada en los diferentes acuerdos de transferencia de un activo para la entidad desde el cliente).

El aspecto fundamental en esos ejemplos es identificar quién controla el activo en esos acuerdos.

Segunda pregunta—¿es el activo identificado (Pregunta 1) un elemento de PPE?

La presentación de los elementos (por ejemplo, activos) en el estado de situación financiera y el estado de resultado integral implica un proceso de sub-clasificación. Por ejemplo, los activos y pasivos pueden ser clasificados por su naturaleza o función en el negocio de la entidad, con el objetivo de presentar la información de la manera más útil para los usuarios que deben tomar decisiones económicas (ver párrafo 4.3 del *Marco Conceptual*).

Por ejemplo, el activo de una entidad (terreno) se clasifica como PPE⁶ (si se mantiene para su uso en la producción o el suministro de bienes o servicios o para fines administrativos), como propiedad de inversión⁷ (si se mantiene para percibir arrendamientos, para una apreciación de capital, o ambos) o como inventario⁸ (si se mantienen para la venta en el curso ordinario del negocio). Este tipo de clasificación ofrece información más relevante y fiel y, por consiguiente, es de mayor utilidad para los usuarios.

¿Qué sucede si se adquiere un terreno cuyo uso futuro no ha sido definido? Este terreno se clasifica como una propiedad de inversión (ver párrafo 8(b) de la NIC 40) dado que una decisión subsiguiente de utilizar este terreno -que es propiedad ocupada por el dueño (PPE)- como inventario o para desarrollo sería una decisión de inversión (párrafo B67(b)(ii) de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 40).

La planta eléctrica del Ejemplo 2 es un elemento PPE del generador de electricidad (ver párrafo 6 de la NIC 16)—cuenta con una forma física (es tangible), se utiliza para generar electricidad (se mantiene para su uso en producción) y se pronostica utilizarla durante 50 años

⁶ Propiedades, planta y equipo son elementos tangibles que: (a) se mantienen para su uso en producción o suministro de bienes y servicios, para arrendamiento a terceros, o para fines administrativos; y (b) se esperan usar durante más de un periodo (ver párrafo 6 de la NIC 16).

⁷ La propiedad de inversión es propiedad (tierra o edificio—o parte de un edificio—o ambos) que se mantiene (por el propietario o por el arrendatario bajo un arrendamiento financiero) para percibir arrendamientos o apreciación del capital, o ambos, y no para: (a) su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios o para fines administrativos; o (b) la venta en el trascurso ordinario del negocio (ver párrafo 5 de la NIC 40 *Propiedades de Inversión*).

⁸ Los inventarios son activos: (a) que se mantienen para su venta en el curso ordinario del negocio; (b) en el proceso de producción de dicha venta; o (c) bajo la forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de un servicio (ver párrafo 6 de la NIC 2 *Inventarios*).

aproximadamente (más de un periodo) (es decir, la planta eléctrica como activo cumple con el alcance de la NIC 16 (y la Sección 17 de la *NIIF para las PYMES*)—véase la Pregunta 3).

Si bien el martillo percutor del Ejemplo 3 cumple con la definición de un elemento de PPE— cuenta con una forma física (es tangible), se utiliza para descubrir petróleo y gas debajo del fondo del mar (se mantiene para proveer un servicio) y se espera utilizarlo durante dos años (durante más de un periodo)—su reconocimiento y medición se excluye explícitamente del alcance de la NIC 16 (ver párrafo 3(c)⁹). La NIC 16 no aplica el reconocimiento y la medición de activos de exploración y evaluación (como se establece a continuación) (es decir, que ‘falla’ en la Pregunta 3).

En el nivel conceptual, existe poca distinción entre el reconocimiento y la medición de diferentes tipos de activos y pasivos;¹⁰ a nivel de norma, existen diferencias significativas. Por ejemplo, luego del reconocimiento inicial, la PPE se mide utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación (una elección de política contable), mientras que la propiedad se mide utilizando el modelo del costo o el modelo del valor razonable (una elección de política contable en las NIIF completas; en la *NIIF para las PYMES* se basa en las circunstancias¹¹). El inventario se mide a su costo o valor realizable neto (según cual sea menor), mientras que un activo biológico—un animal vivo o una planta— relacionado con una actividad agrícola¹² se mide al valor razonable menos los costos de venta (párrafo 12 de la NIC 41 *Agricultura*). Por ende, la sub-clasificación de un activo (por ejemplo, como PPE o como inventario) es importante porque dicha clasificación define qué Norma aplica para la contabilización e información financiera sobre dicho activo.

Reclasificación

El concepto para la presentación (subclasificación) del activo, la ‘tierra’, en el estado de situación financiera como PPE, propiedad de inversión o inventario depende de la función de la tierra en el negocio de la entidad; esto se debe a que la subclasificación presenta la información sobre la tierra de una manera que sea útil para la toma de decisiones económicas.

Nota: la tierra relacionada con una actividad agrícola se contabiliza como PPE o propiedad de inversión, en función de la norma (NIC 16 o NIC 40 *Propiedad de inversión*) que sea apropiada bajo las circunstancias (ver párrafo B55 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 41).

⁹ Ver párrafo 16 de la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*.

¹⁰ El *Marco Conceptual* simplemente enumera ciertas convenciones de medición (en lugar de conceptos de medición), incluyendo costo histórico, costo corriente, valor realizable (liquidación) y valor presente (ver párrafo 4.55 del *Marco Conceptual*). Aparte de considerar el objetivo de los estados financieros y las características cualitativas de la información financiera, el *Marco Conceptual* no indica cuándo se debe utilizar bases de medición particulares.

¹¹ Según las *NIIF para las PYMES*, si el valor razonable de la propiedad de inversión puede ser medido de manera fiable sin ningún costo o esfuerzo desproporcionado de manera continua, se mide al valor razonable. Otra propiedad de inversión se contabiliza como PPE al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro acumulado, de haber alguno.

¹² La actividad agrícola es la administración de una transformación biológica, por parte de una entidad—los procesos de crecimiento, degeneración, producción y procreación que causan cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico—y la cosecha de activos biológicos para la venta o para su conversión en producto agrícola o en activos biológicos adicionales (ver párrafo 5 de la NIC 41 *Agricultura*).

De manera consistente con el concepto de subclasificación basado en la función del activo en el negocio, la tierra es transferida de una subclasificación a otra cuando su propósito inicial en el negocio cambia.

Por ejemplo, una propiedad de inversión se convierte en PPE una vez que deja de ser arrendada a terceros y es ocupada por su propietario (ver párrafo 57(a) de la NIC 40). De manera similar, los terrenos que sean PPE se convierten en inventario una vez se inicia un desarrollo, contemplando su venta. Al decidir vender la tierra sin un nuevo desarrollo, la PPE no sería reclasificada como inventario. Sin embargo, si la entidad se adhiere a un plan de vender la tierra sin un nuevo desarrollo al momento en que la tierra esté disponible para venta inmediata en su condición presente (sujeto a términos usuales y habituales en la venta de dichos activos), y si su venta es muy probable, entonces sería reclasificada como activo no corriente mantenido para la venta, dado que su importe en libros será recuperado principalmente a través de una transacción de venta y no a través de su uso continuo (ver párrafos 6-8 de la NIIF 5).

Tercera pregunta—¿la PPE (Pregunta 2) está excluida del alcance de la NIC 16 (o la Sección 17 de la NIIF para las PYMES)?

Algunos elementos que cumplen con la definición de PPE son excluidos explícitamente del alcance de la NIC 16. Estas excepciones son reglas que se desvían del principio general de clasificación como PPE. Dichas excepciones suceden cuando otra norma requiere o permite un tratamiento contable diferente para ciertos elementos que cumplen con la definición de PPE (ver párrafo 2 de la NIC 16). Por consiguiente, la NIC 16 no aplica para:

- (a) PPE clasificado como mantenido para la venta¹³, según la NIIF 5;¹⁴
- (b) Activos biológicos¹⁵ relacionados con la actividad agrícola¹⁶ (ver NIC 41 Agricultura);¹⁷

¹³ El principio de clasificación: un activo se mantiene para la venta cuando su importe en libros va a ser recuperado principalmente a través de una transacción de venta y no a través de su uso continuo (ver párrafo 6 de la NIIF 5). A fin de lograr la comparabilidad de clasificación entre entidades y la convergencia con los US GAAP -y evitar el abuso-, el principio se valida a través de una guía de aplicación preceptiva, definida en los párrafos 7-14 de la NIIF 5 (ver párrafos FC18-FC27 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIIF 5).

¹⁴ Al proporcionar información sobre los activos de los cuales se dispondrá, se permite a los usuarios evaluar los tiempos, el importe y la incertidumbre sobre los flujos de efectivo (ver párrafo FC17 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIIF 5).

¹⁵ Un activo biológico es un animal o una planta viviente (ver párrafo 5 de la NIC 41).

¹⁶ La actividad agrícola se refiere a la gestión por parte de la entidad de la transformación biológica y la cosecha de activos biológicos para la venta o para su conversión en producto agrícola o en activos biológicos adicionales (ver párrafo 5 de la NIC 41).

¹⁷ Al proporcionar información sobre los activos biológicos *relacionados con la actividad agrícola*, se permite a los usuarios evaluar los tiempos, el importe y la incertidumbre sobre los futuros flujos de efectivo. La contabilización diferente y la presentación por separado de dichos activos resulta en información útil, dado que “la naturaleza de la actividad agrícola crea incertidumbre o conflictos cuando se aplican los tradicionales modelos contables, en particular por los hechos específicos asociados con la propia transformación biológica (crecimiento, degeneración, producción y procreación), que alteran la sustancia de los activos biológicos dificultando el tratamiento con un modelo contable basado en el costo histórico y la realización” (ver párrafo B4 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIC 41).

- (c) El reconocimiento y la medición de activos de exploración y evaluación (ver NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*); o
- (d) Derechos de explotación mineral y reservas de minerales como petróleo, gas natural y recursos similares que no se regeneran.

No obstante, los requerimientos de la NIC 16 aplican a elementos de PPE que son utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en (b)–(d) (ver párrafo 3 de la NIC 16) dado que los elementos de PPE que una entidad utiliza para estos propósitos cuentan con las mismas características que otros elementos de PPE (ver párrafo BC 4 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIC 16).

La planta eléctrica del Ejemplo 2 se encuentra dentro del alcance de la NIC 16 (y la Sección 17). Sin embargo, el martillo percutor del Ejemplo 3 no se encuentra dentro de este alcance (como se debate previamente).

Para cada uno de los ejemplos a continuación, identificar los elementos PPE, de haber alguno, e indicar si el elemento de PPE se contabiliza de acuerdo con la NIC 16 (o la Sección 17 de la *NIIF para las PYMES*) u otra NIIF (u otra Sección de la *NIIF para las PYMES*).

Ejemplo 4: implementos para ganado y granjas

Una entidad posee un rebaño de animales de ganado que representa el ganado para cría en sus actividades agrícolas. La entidad posee igualmente un tractor y un remolque, los cuales son utilizados para transportar la comida al ganado.

Si bien se podría decir que el ganado cumple con la definición de PPE—son activos tangibles utilizados en la producción de terneros durante más de un periodo contable—, debido a la exención específica para activos biológicos relacionados con actividades agrícolas, son contabilizados como activos biológicos de acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*. Se encuentran fuera del alcance de la NIC 16.

Si bien el tractor y el remolque son utilizados en la operación de la granja, son clasificados como elementos de PPE. Son activos físicos utilizados en la producción de terneros durante más de un periodo contable. La excepción al principio de clasificación como PPE no aplica dado que el tractor y el remolque no son activos biológicos relacionados con actividades agrícolas. Se encuentran dentro del alcance de la NIC 16.

Ejemplo 5: terreno donde crecen árboles para la cosecha de sus frutas

Una entidad posee y administra un manzano (los árboles frutales y la tierra en la cual crecen).

Si bien los árboles del manzano (un activo biológico contabilizado de acuerdo con la NIC 41) se encuentran ligados a la tierra de la entidad y crecen en esta, la tierra se clasifica como un elemento de PPE. Se trata de un activo físico utilizado en el suministro de productos (manzanas) durante más de un periodo contable. La excepción del principio de clasificación de PPE no aplica al terreno dado que la tierra no es un animal o una planta viviente (es decir, no es un activo biológico). Por consiguiente, aunque está relacionado con una actividad agrícola, el terreno no puede ser contabilizado según la NIC 41 dado que no se trata de un activo biológico, tal como se

define en el párrafo 5 de la NIC 41. El terreno se encuentra dentro del alcance de la NIC 16.

Nota: si bien se podría decir que los árboles cumplen con la definición de PPE—son activos tangibles utilizados en la producción de manzanas durante más de un periodo contable—, debido a la exención específica para activos biológicos relacionados con actividades agrícolas, son contabilizados como activos biológicos de acuerdo con la NIC 41 (es decir, los árboles se encuentran fuera del alcance de la NIC 16).

Ejemplo 6: perros guardianes

Una empresa de seguridad es dueña de perros guardianes que trabajan con su personal de seguridad para proporcionar servicios de seguridad.

Los perros guardianes cumplen con la definición de activos biológicos—un animal vivo (ver párrafo 5 de la NIC 41)—y la definición de PPE en la NIC 16 dado que son activos tangibles utilizados en el suministro de servicios de seguridad durante más de un periodo contable.

La exención del activo biológico de la NIC 16 no aplica para perros guardianes puesto que no están relacionados con actividades agrícolas (es decir, que aunque los perros son controlados por la entidad, su transformación biológica—el proceso de crecimiento, degeneración, producción y procreación que causa cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico—no es administrada por la entidad para la cosecha de activos biológicos para la venta o para su conversión en producido agrícola o en activos biológicos adicionales). Por consiguiente, los perros guardianes se encuentran dentro del alcance de la NIC 16.

Ejemplo 7: criadero de aves

Una entidad cría papagayos exóticos para la venta.

Las aves que pertenecen al criadero de papagayos exóticos cumplen con la definición de activos biológicos—un animal vivo (ver párrafo 5 de la NIC 41). Se podría decir que cumplen igualmente con la definición de PPE de la NIC 16 dado que son activos tangibles, utilizados para el suministro de productos durante más de un periodo contable.

La exención del activo biológico de la NIC 16 aplica para los papagayos exóticos puesto que están relacionados con actividades agrícolas (la transformación biológica—el proceso de crecimiento, degeneración, producción y procreación que causa cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico—de las aves es administrada por la entidad para la venta o para su conversión en activos biológicos adicionales). Por consiguiente, no se encuentran dentro del alcance de la NIC 16. Se encuentran dentro del alcance de la NIC 41.

Ejemplo 8: zoológico criadero de aves

Una entidad genera dos fuentes significativas de ingresos a partir de una misma bandada de papagayos exóticos enjaulados: (a) venta de las aves criadas por la entidad (una operación

típica de cría de aves); y (b) venta de entradas a miembros del público en general para observar a dichas aves (una operación de turismo).

Las aves cumplen con la definición de activos biológicos—un animal vivo (ver párrafo 5 de la NIC 41). Cumplen igualmente con la definición de PPE en la NIC 16 dado que son activos utilizados para el suministro de productos y servicios durante más de un periodo contable.

Considerando que la operación de cría de aves no es secundaria en comparación con la operación turismo (sabemos que ambas fuentes son significativas), la exención del activo biológico del alcance de la NIC 16 aplica probablemente (aunque el aspecto turístico sea igualmente significativo) dado que está relacionada con una actividad agrícola (la transformación biológica—el proceso de crecimiento, degeneración, producción y procreación que causa cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico—de las aves es administrada por la entidad para la venta o para su conversión en activos biológicos adicionales). Por consiguiente, probablemente no se encuentran dentro del alcance de la NIC 16 (es decir, que se encuentran más seguramente dentro del alcance de la NIC 41).

Nota: si la operación de cría de aves es significativa (por ejemplo, secundaria únicamente en comparación con la operación entretenimiento), entonces —a falta de evidencia de lo contrario— la exención probablemente no aplicaría y las aves serían contabilizadas como PPE, de acuerdo con la NIC 16. En algunas operaciones del zoológico se podría requerir un juicio profesional para definir si la operación de cría de aves es significativa.

Ejemplo 9–11: PPE mantenidos para la venta

Véanse los ejemplos 1–3 de la guía de implementación de la NIIF 5 (que acompaña, mas no forma parte de la NIIF 5), los cuales se enfocan en varias circunstancias en que se cumple con la definición de ‘mantenido para la venta’. El juicio profesional es importante cuando un activo o grupo de activos para su disposición¹⁸ se mantiene para la venta, dado que los activos mantenidos para la venta son clasificados y medidos independientemente de otros activos no corrientes.

Juicios de clasificación

Generalmente no es difícil distinguir a PPE de otros activos. Sin embargo, en algunos casos puede requerirse un juicio profesional significativo, tal como en el Ejemplo 8 (zoológico criadero de aves). Otros ejemplos incluyen:

- Las propiedades que incluyen una porción que se mantiene para obtener arrendamientos o por una apreciación de capital y otra porción que se mantiene para su uso en la producción o el suministro de productos y servicios o para fines administrativos. Si estas porciones pudieran ser vendidas por separado (o arrendadas por separado bajo un arrendamiento financiero), la entidad las contabilizaría por separado. Si las porciones no pueden ser vendidas por separado, la propiedad es una propiedad de inversión (y no PPE) si una

¹⁸ Ver definición de estos grupos en el Apéndice A *Definiciones de términos* de la NIIF 5.

porción no significativa se mantiene para su uso en la producción o suministro de productos o servicios o para fines administrativos; o, si ninguna de las anteriores aplica, es PPE (ver párrafo 10 de la NIC 40 *Propiedad de Inversión*).

- En algunos casos, una entidad proporciona servicios secundarios, como por ejemplo servicios de seguridad y mantenimiento, a los ocupantes de la propiedad que posee. Podría ser difícil determinar si los servicios secundarios son tan significativos como para que una propiedad no sea calificada como propiedad de inversión. En la mayor parte de los casos, los servicios de seguridad y mantenimiento serán insignificantes, por lo que el edificio sería clasificado como propiedad de inversión. No obstante, algunas compañías arriendan oficinas totalmente equipadas, junto con un rango de servicios, tales como sistemas de tecnología de la información y servicios de administración. Tales acuerdos forman parte de la naturaleza del servicio de provisión y la propiedad sería clasificada como ocupada por el propietario y contabilizada como PPE. Existen varias instancias entre estos extremos en las que podría ser difícil juzgar si los servicios son insignificantes (ver párrafos 11 a 13 de la NIC 40 *Propiedades de Inversión*).

Cuando se requiere juicio profesional para determinar si la propiedad califica como propiedad de inversión, la entidad debe desarrollar los criterios necesarios para lograr ejercer el juicio profesional de manera consistente, de acuerdo con la definición de propiedad de inversión (ver párrafo 14 de la NIC 40 *Propiedades de inversión*).

Reconocimiento

Conectar los requerimientos de reconocimiento de la NIC 16 (párrafos 7-14) y la Sección 17 (párrafos 17.4-17.8) de la *NIF para las PYMES* con el objetivo de la información financiera, las características cualitativas y los elementos de los estados financieros, tal como se define en el *Marco Conceptual*.

El objetivo de la información con propósito general¹⁹ es todo el fundamento del *Marco Conceptual*. Otros aspectos del *Marco Conceptual*, incluyendo el reconocimiento, se derivan de manera lógica del objetivo (ver párrafo OB1 del *Marco Conceptual*).

El reconocimiento es el proceso de incorporación en el estado de situación financiera o el estado del resultado integral de una partida que cumple con la definición de un elemento (por ejemplo, un activo) y con los criterios para el reconocimiento (ver abajo). El proceso implica la representación del elemento en palabras y en importes monetarios al igual que la inclusión de dicho importe en el estado de situación financiera o el estado del resultado integral (ver párrafo 4.37 del *Marco Conceptual*; actualizado con nueva terminología y un nuevo ejemplo agregado).

Criterios de reconocimiento

De acuerdo con el concepto de reconocimiento del elemento incluido en el *Marco Conceptual* (párrafo 4.38 del *Marco Conceptual*), el principio general de reconocimiento para PPE establece que el costo de un elemento PPE se reconoce como un activo únicamente si:

- (a) es probable que los beneficios económicos futuros asociados con el elemento fluyan hacia la entidad; y
- (b) el costo del elemento puede ser medido de manera fiable (ver párrafo 7 de la NIC 16).

Una entidad utiliza este principio de reconocimiento para evaluar todos sus costos de PPE en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos incluyen los costos iniciales de adquisición o construcción del elemento PPE y los costos en los que se incurre posteriormente para mejorarlo, reemplazar parte de este o mantenerlo (ver párrafo 10 de la NIC 16).

Al referirse al costo de un elemento de PPE (y no al elemento PPE únicamente) y especificar que el principio general de reconocimiento aplica a todo desembolso relacionado con PPE (inicial y subsiguiente), el principio fomenta una consistencia sin, por lo tanto, especificar lo que constituye un elemento de PPE (es decir, sin especificar la unidad de cuenta para PPE). Este enfoque evita la distinción entre el desembolso inicial para el elemento PPE y aquellos subsiguientes, y a la vez es consistente con el *Marco Conceptual* (ver párrafo BC10 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIC 16).

Generalmente no es difícil –en el momento del desembolso– determinar si el costo de un elemento PPE debe ser reconocido como un activo o como un gasto. Inicialmente, debe

¹⁹ El objetivo de la información con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa, que sea útil para inversores, prestamistas y demás acreedores actuales y potenciales, y facilite la toma de decisión sobre la entrega de recursos a la entidad. Dichas decisiones incluyen la venta, compra o mantenimiento del patrimonio e instrumentos de deuda, y el suministro o pago de préstamos y demás formas de crédito (ver párrafo OB2 del *Marco Conceptual*).

cumplir con la definición de un activo clasificado como PPE. En segundo lugar, para ser reconocido como un activo, debe cumplir con los dos criterios de reconocimiento.

Probables beneficios económicos futuros

El primer criterio de reconocimiento (probables beneficios económicos futuros) se cumple generalmente cuando el gasto cumple por primer vez con la definición de activo de la entidad (párrafo 4.4 del *Marco Conceptual*) dado que las entidades generalmente adquieren PPE con el propósito de generar un ingreso directo (por ejemplo, al utilizar una máquina para generar productos para la venta) o indirecto (por ejemplo, el edificio sede de la entidad alberga al personal que administra el negocio que genera entradas de efectivo) a través de su uso. En otras palabras, los directivos no adquirirían PPE si no fuera probable que se generaran beneficios económicos futuros a partir de su uso.

Si bien el *Marco Conceptual* especifica que la probabilidad se utiliza en el criterio de reconocimiento para referirse al grado de incertidumbre que existe que los beneficios económicos asociados con el elemento fluyan para la entidad (ver párrafo 4.40 del *Marco Conceptual*), este no define la palabra ‘probable’. Por consiguiente, los criterios de reconocimiento definidos a nivel de requerimiento no son consistentes en todas las NIIF; por ejemplo, al aplicar la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, la palabra ‘probable’ significa ‘más probable que improbable’ (es decir, más de un 50% de probabilidad) que el beneficio económico futuro asociado con el elemento fluya hacia o desde la entidad (por ejemplo, al determinar si el pasivo es reconocido para una obligación presente en particular). En dichos casos, el resultado es binario—si la probabilidad de salida de efectivo es mayor que el 50 por ciento, se reconoce el pasivo; a la inversa, si la probabilidad de la salida es del 50 por ciento o menos, la obligación no se reconoce como un pasivo, es decir, que se excluye del estado de situación financiera de la entidad. En las circunstancias en las que el costo de un elemento PPE incluye la estimación inicial de desmantelamiento, restauración y pasivos similares, el reconocimiento de dichos pasivos afecta la medición del activo la primera vez en que éste es reconocido.

Nota: otros requerimientos NIIF incluyen el reconocimiento de elementos que cumplen con la definición de un elemento (por ejemplo, un activo o un pasivo) y reflejan las incertidumbres asociadas con la probabilidad de flujos de efectivo relacionados con ciertos derechos y obligaciones en la medición del activo o el pasivo—por ejemplo, cuando se reconoce inicialmente –de acuerdo con la NIIF 9– un activo financiero (o un pasivo financiero) a su valor razonable.

Ejemplo 12: generador de respaldo (equipo de seguridad)

Un hospital privado ha instalado dos generadores de respaldo idénticos. El primer generador de respaldo genera electricidad cuando se interrumpe el suministro normal. El segundo generador de respaldo será utilizado en el improbable caso de que el primer generador de respaldo falle igualmente.

Ambos generadores de respaldo son elementos de PPE. Se pronostica utilizar el equipo de repuesto durante más de un periodo contable, aunque en momentos impredecibles. La probabilidad de uso del segundo generador de repuesto podría ser remota. Sin embargo, la probabilidad de que la entidad reciba beneficios económicos futuros, dado

que controla los equipos, es real. En algunas jurisdicciones la ley podría obligar a entidades que operan hospitales a instalar generadores de repuesto. Si bien no existe un requerimiento legal que obligue al hospital a contar con generadores de repuesto listos para su uso, la seguridad adicional que proporcionan a los pacientes en caso de una falla eléctrica puede muy seguramente resultar en una entrada de efectivo para la entidad, dado que aumentaría el número de pacientes que escogerían este hospital, o el hospital incrementaría los cargos por sus servicios, o ambas opciones. Adicionalmente, los generadores de respaldo evitan que el hospital incurra en una pérdida financiera significativa en caso de sufrimiento, enfermedad o muerte de sus pacientes en una circunstancia de falla eléctrica.

En otras palabras, aunque los generadores de respaldo no aumentan necesariamente los beneficios económicos futuros, sí que permiten a la entidad derivar beneficios económicos futuros de los activos relacionados más altos de los que se derivarían si no se hubiesen adquirido los generadores de respaldo. Por consiguiente, cumplen con el primer criterio de reconocimiento.

Ejemplo 13: servicios cotidianos (reparaciones y mantenimiento)

Una vez al mes, el personal de mantenimiento de la entidad lubrica las partes móviles de cada una de sus máquinas con aceites especializados que reducen la fricción y, por ende, permiten que las máquinas operen de manera eficiente. El personal se encarga igualmente de apretar todas las tuercas y los tornillos, reemplazar las arandelas gastadas y demás partes pequeñas de valor insignificante y retocar cualquier pintura gastada en la planta de la entidad.

Si bien se puede decir que los salarios del personal de mantenimiento y el costo de los consumibles y las pequeñas partes se generan con el objetivo de obtener beneficios económicos futuros, el flujo de dichos beneficios no es suficientemente seguro para ser reconocido como un activo bajo el principio general de reconocimiento (ver párrafo BC12 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIC 16). Por consiguiente, dichos costos son reconocidos como un gasto dado que se incurre en ellos de acuerdo con la guía de aplicación del párrafo 12 de la NIC 16.

Ejemplo 14: piezas de repuesto

Por ley, una entidad que produce químicos agrícolas debe realizar cada seis meses la inspección de los revestimientos protectores de su planta de procesamiento químico, para evitar su corrosión. Si la inspección revela un daño en los revestimientos, la entidad tiene la obligación de reemplazarlos de inmediato. La experiencia ha demostrado que, en promedio, los revestimientos requieren un reemplazo cada cuatro años. La vida económica estimada de las demás partes de la planta es de 20 años. En el periodo contable actual, la entidad reemplazó el revestimiento protector de su planta.

Los costos provocados por el reemplazo del revestimiento se generan con el objetivo de obtener beneficios económicos futuros—sin el reemplazo, la entidad no puede utilizar su planta para producir químicos. En otras palabras, el costo del reemplazo del revestimiento cumple con el primer criterio dado que permite el flujo de beneficios económicos futuros para la entidad, a partir de la producción y la venta de químicos. Por consiguiente, según el principio general de reconocimiento (suponiendo que los costos

pueden ser determinados de manera fiable), como lo aclara la guía de aplicación en el párrafo 13 de la NIC 16, el revestimiento de remplazo es reconocido como un activo (es decir, parte del costo de la planta de procesamiento químico) (ver párrafo BC6 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIC 16).

Nota: el importe en libros del revestimiento anterior se da de baja en cuentas puesto que ha sido remplazado (es decir, la planta cuenta únicamente con un revestimiento—el nuevo revestimiento).

Ejemplo 15: inspecciones generales—una condición para continuar operando un elemento de PPE

Una entidad que opera un servicio de aviación ejecutiva debe permitir la inspección de su aeronave por parte de las autoridades nacionales de aviación cada dos años. Una inspección fue realizada en el periodo contable actual.

Los costos provocados por la inspección se generan con el objetivo de obtener beneficios económicos futuros—sin la inspección, la entidad no puede utilizar su aeronave. En otras palabras, el costo de la inspección cumple con el primer criterio dado que permite el flujo de beneficios económicos futuros para la entidad, desde los clientes de los servicios de aviación ejecutiva hacia la entidad. Por consiguiente, según el principio general de reconocimiento (suponiendo que los costos pueden ser determinados de manera fiable), como lo aclara la guía de aplicación en el párrafo 14 de la NIC 16, el servicio es reconocido como un activo parte del costo de la aeronave (ver párrafo BC6 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIC 16).

Nota: el importe en libros restante, de haber alguno, atribuido al antiguo servicio de inspección se da de baja en cuentas puesto que parte del activo ha sido remplazado.

Medición fiable

El segundo criterio de reconocimiento se cumple generalmente cuando el elemento de PPE cumple inicialmente con la definición de un activo de la entidad. En algunos casos, el costo de un elemento de PPE puede ser medido de manera exacta (por ejemplo, cuando una entidad adquiere una fotocopiadora para el uso de su personal administrativo, a cambio de CU1.200 en efectivo). En otros casos, el costo debe ser estimado (por ejemplo, un elemento de PPE para el que no existe un mercado activo y que es recibido a través de un subsidio gubernamental, o un elemento que es adquirido junto con otros activos en una combinación de negocios). El costo de un activo autoconstruido podría incluir muchas estimaciones; por ejemplo, el costo de un almacén de descuento minorista construido por un fabricante de ladrillos incluiría el costo de los ladrillos utilizados (el costo de esos ladrillos incluye numerosas estimaciones; por ejemplo, una distribución de costos indirectos de producción fijos, incluyendo la depreciación del horno) y los costos por préstamo distribuidos, de acuerdo con la NIC 2. Sin embargo, 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 impiden el reconocimiento como un activo.

Unidad de cuenta

La unidad de cuenta es la unidad de medición para el reconocimiento de un elemento, un grupo de elementos o parte de un elemento. La NIC 16 no establece la unidad de cuenta para el reconocimiento (es decir, lo que constituye un elemento de PPE). Por consiguiente, se requiere de juicio profesional al aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Podría ser apropiado acumular elementos insignificantes a nivel individual, como moldes, herramientas y terrajas, y aplicar los criterios al valor de la suma (ver párrafo 9 de la NIC 16). Al realizar este juicio profesional, los directivos tendrían en cuenta el objetivo de la información con propósito general (ver arriba) y los conceptos que se derivan de dicho objetivo (por ejemplo, las características cualitativas de la información financiera, en particular la relevancia y la representación fiel).

Nota: la unidad de cuenta (la unidad de medición para el reconocimiento de un elemento) no debe ser confundida con la unidad de medición que una entidad utiliza para depreciar sus elementos de PPE—cada parte de un elemento de PPE con un costo significativo en comparación con el costo total del elemento debe ser depreciada por separado (ver párrafo 43 de la NIC 16).

En el ejemplo a continuación, identificar los elementos de PPE adquiridos en la combinación de negocios, de acuerdo con la NIC 16 (es decir, ¿qué es la ‘unidad de cuenta’?).

Ejemplo 16: planta de producción

Una entidad adquiere una fábrica que produce cajas para huevos a partir de papel residual. La planta comprende un edificio para la fábrica (al que le quedan 30 años de vida económica, a excepción del techo, que deberá ser reemplazado 10 años después de la fecha de compra), una máquina trituradora de papel residual, una máquina que reduce el papel triturado a pulpa, cinco montacargas automotrices de operación independiente (que transportan materias primas y productos terminados a la fábrica) y mil moldes reutilizables de bajo valor, para moldear la pulpa y convertirla en cajas de huevos.

En la fecha de adquisición, los valores razonables ²⁰ correspondientes son:

- edificio de la fábrica: UM1.000.000 (estructura = UM800.000 y techo = UM200.000);
- máquina trituradora de papel: UM2.000.000;
- máquina de conversión a pulpa: UM6.000.000;

²⁰ El valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de medición (ver párrafo 9 de la NIIF 13).

- montacargas: entre UM15.000 y UM25.000 cada uno (UM80.000 en total); y
- moldes: entre UM1 y UM100 cada uno (UM20.000 en total).

Dado que la NIC 16 no especifica la unidad de cuenta para un elemento de PPE, el juicio profesional se utiliza a la luz de las circunstancias específicas de la entidad. Al realizar este juicio profesional, los directivos tendrían en cuenta el objetivo de la información con propósito general (ver arriba) y los conceptos que se derivan de dicho objetivo (por ejemplo, las características cualitativas de la información financiera, en particular la relevancia y la representación fiel).

En la fecha de adquisición, es muy probable que los valores del edificio de la fábrica, la máquina trituradora de papel residual y la máquina de conversión a pulpa sean significativos individualmente. Al contrario, ninguno de los moldes de bajo valor cuyo valor individual no excede UM1.000 será significativo. Por ende, podrían ser clasificados de manera colectiva como un elemento de PPE individual. Adicionalmente, si el valor total de los moldes es inmaterial (otro juicio profesional), los moldes no necesitan ser identificados como un elemento de PPE separado.

Se requiere probablemente mayor juicio profesional para determinar si los montacargas son insignificantes a nivel individual. Los montacargas más costosos tienen un valor de UM25.000 cada uno. Sería necesario considerar todos los hechos y las circunstancias (no únicamente el valor del montacargas en comparación con el costo total de la combinación de negocio) para la emisión de tal juicio profesional.

Materialidad

En la evaluación para definir si un elemento de PPE cumple con los criterios y, por ende, cumple las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros, la entidad analiza las consideraciones de materialidad abarcadas en el Capítulo 3 *Características cualitativas de la información financiera útil*.²¹ La interrelación entre los elementos significa que un elemento que cumple con los criterios de definición y reconocimiento para un elemento en particular, por ejemplo un activo, requiere automáticamente el reconocimiento de otro elemento, por ejemplo un ingreso o un pasivo (ver párrafo 4.39 del *Marco Conceptual*).

¿La entidad del Ejemplo 17 incumple las NIIF?

²¹ La información es material si al omitirla o exponerla incorrectamente se influyen las decisiones que los usuarios toman con base en la información financiera sobre una entidad específica que informa. En otras palabras, la materialidad es un aspecto de relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o la magnitud, o ambos, de los elementos que la información relaciona en el contexto del estado financiero de una entidad individual. Por consiguiente, el IASB no puede especificar un límite cuantitativo uniforme para la materialidad o predeterminar lo que podría ser material en una situación específica (ver párrafo QC11 del *Marco Conceptual*).

Ejemplo 17: materialidad

Una entidad multinacional grande y rentable, cuyos estados financieros se presentan en millones de UMs, cumple con una política contable de reconocimiento como un gasto en el reconocimiento inicial los elementos de PPE que cuesten menos de CU1.000. Al aplicar esta política, la entidad terminó reconociendo, como gasto, 800 elementos de PPE adquiridos en el periodo con un costo total de UM100.000.

A falta de pruebas que demuestren lo contrario, la política contable de la entidad –la cual reconoce elementos de PPE inmateriales (un activo) como un gasto en el reconocimiento inicial– no incumple ninguna NIIF, dado que los elementos son inmateriales tanto a nivel individual como acumulado.

Preguntas de debate

¿Bajo qué circunstancias la política de la entidad, presentada en el Ejemplo 17, resultaría en un error significativo en los estados financieros de la entidad?

Los factores relevantes incluyen, entre otros, circunstancias en las que el efecto acumulado de la aplicación de la política influenciaría las decisiones de los usuarios, realizadas con base en la información financiera de dicha entidad (por ejemplo, si el valor acumulado de activos inmateriales individuales reconocidos como un gasto en el periodo es material).

Medición

Conectar los requerimientos de medición de la NIC 16 (párrafos 6 y 15–66) y la Sección 17 (párrafos 17.9–17.26) de la *NIIF para las PYMES*, con el objetivo de la información financiera, las características cualitativas y los ‘conceptos’ de medición, tal como se define en el *Marco Conceptual*.

Introducción

El objetivo de la información financiera con propósito general²² es todo el fundamento del *Marco Conceptual*. Otros aspectos del *Marco Conceptual*, incluyendo la medición, se derivan de manera lógica de este objetivo (ver párrafo OB1 del *Marco Conceptual*).

La medición es el proceso a través del cual se determinan los importes monetarios bajo los cuales serán reconocidos los elementos de los estados financieros y contabilizados en el estado de situación financiera y el estado del resultado integral (ver párrafo 4.54 del *Marco Conceptual*; actualizado con nueva terminología).

Sin embargo, el *Marco Conceptual* (ver párrafos 4.55 y 4.56) revela que en los estados financieros se utiliza un rango de bases de medición en grados diferentes y en combinaciones variadas, y presenta los siguientes ejemplos:

- (a) costo histórico—los activos son registrados al monto en efectivo y otras partidas pagadas o el valor razonable de la contraprestación entregada a cambio en el momento de la adquisición;
- (b) costo corriente—los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente;
- (c) valor realizable (o de liquidación)—los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos;
- (d) valor presente—los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las entradas de efectivo netas futuras que se espera genere la partida en el curso normal del negocio.

El *Marco Conceptual* se refiere igualmente al uso del valor del mercado. Sin embargo, el *Marco Conceptual* no describe esta base de medición (para mayor información, ver NIIF 13).

Al desarrollar Normas, sujeto a la restricción de costo-beneficio, el IASB opta por la base de medición (o una combinación de bases de medición) que cumple al máximo con el objetivo de la información financiera (ver párrafos BC3.4 y BC3.5 de los Fundamentos de las Conclusiones del *Marco Conceptual*). Por consiguiente, y en particular para la medición

²² El objetivo de la información con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa, que sea útil para inversores, prestamistas y demás acreedores actuales y potenciales, y facilite la toma de decisión sobre la entrega de recursos a la entidad. Dichas decisiones incluyen la venta, compra o mantenimiento del patrimonio e instrumentos de deuda, y el suministro o pago de préstamos y demás formas de crédito (ver párrafo OB2 del *Marco Conceptual*).

posterior al reconocimiento inicial, las NIIF especifican diferentes mediciones para diferentes categorías de activos. Por ejemplo, luego del reconocimiento inicial:

- (a) los activos financieros son medidos al valor razonable o al costo amortizado (ver párrafo 5.2.1 de la NIIF 9);
- (b) los inventarios son medidos al punto más bajo del costo y del valor realizable neto (ver párrafo 9 de la NIC 2);
- (c) las inversiones en asociadas son medidas utilizando el método de la participación (ver párrafo 16 de la NIC 28);
- (d) los activos intangibles y las PPE son medidos utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación (ver párrafos 72 de la NIC 38 y 29 de la NIC 16);
- (e) las propiedades de inversión son medidas utilizando el modelo del costo o el modelo del valor razonable (ver párrafo 30 de la NIC 40);
- (f) los activos biológicos, al relacionarse a una actividad agrícola, son medidos al valor razonable menos los costos de venta (ver párrafo 12 de la NIC 41); y
- (g) los activos no corrientes mantenidos para la venta son medidos al punto más bajo del importe en libros (determinado de acuerdo con otras Normas (por ejemplo, la NIC 16)) y al valor razonable menos los costos de venta (ver párrafo 15 de la NIIF 5).

Las mediciones NIIF se basan en gran medida en estimaciones, juicios profesionales y modelos, en lugar de descripciones exactas de la realidad. El *Marco Conceptual* establece los conceptos que fundamentan dichas estimaciones, juicios profesionales y modelos (ver párrafo OB11 del *Marco Conceptual*).

Cuando un activo o pasivo es medido con referencia a flujos futuros de efectivo que son inciertos (es decir, que existe todo un rango de resultados posibles), es necesario reducir el rango de posibles resultados a una medida única (por ejemplo, un valor esperado). El valor esperado de una serie de resultados es su promedio aritmético (es decir, la suma ponderada de las probabilidades de los resultados). Por ejemplo, consideremos una transacción con tres posibles resultados:

- (a) 40 por ciento de probabilidad de un flujo de efectivo de UM100
- (b) 30 por ciento de probabilidad de un flujo de efectivo de UM200
- (c) 30 por ciento de probabilidad de un flujo de efectivo de UM500

El valor esperado de los flujos de efectivo es $(40 \text{ por ciento} \times \text{UM}100) + (30 \text{ por ciento} \times \text{UM}200) + (30 \text{ por ciento} \times \text{UM}500) = \text{UM}250$.

La técnica del valor esperado es uno de los pilares para el cálculo del valor corriente de un activo o pasivo cuando dicho monto no es observable. Las NIIF y la *NIIF para las PYMES* requieren que las entidades midan activos y pasivos particulares al valor esperado, o especifiquen un objetivo de medición (como el valor razonable) que se pueda cumplir utilizando técnicas de valor esperado, por ejemplo, la NIIF 3 *Combinaciones de negocios* (para la medición de pasivos contingentes y contraprestación contingente), la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes* (para la medición de una provisión que abarca un gran número de elementos) y la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos* (para la medición del valor en uso).

Generalmente existen riesgos e incertidumbres acerca de los importes, calendario y las probabilidades asignados a los flujos de efectivo esperados. Dichos riesgos e incertidumbres pueden ser capturados en estimaciones de flujos de efectivo o en las tasas de interés. No obstante, no se debe capturar las mismas incertidumbres en ambos (es decir, no duplicar el conteo del riesgo).

La NIIF 13 proporciona una guía para la medición del valor razonable.

Medición inicial de PPE

A fin de proporcionar información financiera sobre la PPE de la entidad que informa, que sea efectivamente útil para los inversores, prestamistas y demás acreedores actuales y potenciales, en la toma de decisión frente a la concesión de recursos a la entidad (ver párrafo OB2 del *Marco Conceptual*), un elemento PPE es medido a su costo una vez cumple las condiciones para ser reconocido como un activo (ver párrafo 15 de la NIC 16).

Para que la representación del costo sea fiel, el costo incluye:

- (a) su precio de compra, incluyendo aranceles de importación e impuestos de compra no reembolsables, luego de deducir descuentos comerciales y devoluciones;
- (b) todo costo atribuible al transporte del activo hasta la ubicación y condición necesaria para que pueda operar de la manera en que lo pretende la gerencia. Para la guía de aplicación, ver párrafos 17 y 19–22 de la NIC 16;
- (c) los costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo que cumple con las condiciones (por ejemplo, la construcción de una planta que necesariamente estará lista en dos años) serán capitalizados como parte del costo del activo, según la NIC 23 (para la guía de aplicación, ver la NIC 23). Esto proporciona una representación más fiel del costo de un activo que si los costos por préstamos fueran reconocidos como un gasto (ver párrafo BC9 de los Fundamentos de las Conclusiones); y
- (d) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y remoción del elemento y restauración del espacio donde está ubicado, obligación en la que incurre la entidad cuando se adquiere el elemento o como consecuencia del uso del elemento durante un periodo específico con propósitos diferentes a la producción de inventario (ver párrafo 16 de la NIC 16), medida según la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes* (ver párrafo 18 de la NIC 16) y con cambios a dichos costos contabilizados de acuerdo con la CINIIF 1.

El costo es:

- el monto de efectivo o equivalentes de efectivo pagado; o
- el valor razonable de la otra contraprestación entregada para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción; o,
- cuando corresponda, el monto atribuido al activo en el reconocimiento inicial de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*.

(ver párrafo 6 de la NIC 16)

El costo de un elemento de PPE es su precio al contado en la fecha de reconocimiento. Si, por ejemplo, el pago se difiere más allá de los términos de crédito normales, el valor presente del pago es el costo (ver párrafo 23 de la NIC 16).

La medición del costo con las opciones (b) y (c) anteriores requeriría estimaciones significativas y otros juicios profesionales. 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 como activo.

El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de PPE finaliza cuando el elemento se encuentra en la ubicación y condición necesaria para poder operar de la manera pronosticada por la gerencia (ver párrafo 20 de la NIC 16.)

Preguntas de debate—costos por préstamos

En el 2007 el IASB revisó la NIC 23 para eliminar la opción de reconocimiento de todos los costos por préstamo como un gasto en el periodo en el que se incurrió en ellos. De manera contraria, en el desarrollo de *La NIIF para las PYMES* en el 2009, el IASB decidió no permitir la capitalización de los costos por préstamos como parte del costo de un activo (ver párrafo BC120 de los Fundamentos de las Conclusiones de la *NIIF para las PYMES*). Las PYMES deben reconocer los costos por préstamos como un gasto en el periodo en el que se incurre en ellos (ver párrafo 25.2 de la *NIIF para las PYMES*). El alcance de la NIC 23 se limita aún a los costos por préstamos, es decir, que no abarca el costo actual o implícito del patrimonio (ver párrafo 3 de la NIC 23).

Pregunta 1: ¿Hasta qué punto la capitalización de los costos por préstamos de un elemento de PPE, de acuerdo con la NIC 23, ofrece a inversores, prestamistas y demás acreedores (actuales y potenciales) información financiera útil que permita tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad?

En el debate se podría argumentar si la capitalización de los costos por préstamos mejora la comparabilidad entre el costo de un activo desarrollado internamente y uno comprado a un tercero. Algunos de los temas a debatir serían:

- ¿el costo del activo comprado a un tercero incluye todos los costos incurridos como costos de financiación durante la fase de desarrollo del activo?
- ¿el costo del activo comprado a un tercero incluye un rendimiento del patrimonio durante la fase de desarrollo del activo?

Pregunta 2: ¿Hasta qué punto el reconocimiento de los costos por préstamos como un gasto en el periodo en el que se incurre en ellos, de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, ofrece a inversores, prestamistas y demás acreedores (actuales y potenciales) información financiera útil sobre una entidad que no tiene obligación pública de rendición de cuentas?

Los debates incluirían —para entidades que no tienen obligación pública de rendición de cuentas y utilizan la *NIIF para las PYMES*, el IASB ha decidido —por razones de costo-beneficio— requerir que los costos por préstamos sean contabilizados como un gasto (ver párrafo BC120 de los Fundamentos de las Conclusiones en la *NIIF para las PYMES*). La aplicación de la limitación del costo es consistente con el *Marco Conceptual* del IASB (ver párrafos QC35 a QC39 del *Marco Conceptual*).

Pregunta 3: ¿Qué estimaciones y juicios significativos podrían emitir los directivos de una entidad al capitalizar los costos por préstamos según la NIC 23?

El debate podría incluir:

- cómo juzgar si el activo cumple con las condiciones (como definido);
- cómo juzgar el periodo en el que se considerará la capitalización de los costos por préstamo (es decir, cuándo iniciar y finalizar la capitalización de los costos por préstamo de un activo que cumple con las condiciones); y
- cómo determinar hasta qué punto se ha incurrido en costos por préstamos (por ejemplo, algunas ganancias o pérdidas por tasas de cambio).²³

Nota: si son relevantes, la revelación de dichos juicios en las notas de los estados financieros permite que los efectos de los juicios sean entendidos.

Ejemplo 18: pasivo por desmantelamiento²⁴

Una entidad posee una planta nuclear y un pasivo relacionado por desmantelamiento. La planta nuclear inició su operación el 1 de enero de 20X0. La planta tiene una vida útil de 40 años. Su costo inicial fue de UM120.000, lo que incluye un monto para costos por desmantelamiento de UM10.000, representado por UM70.400 en flujos de efectivo estimados a ser pagados en 40 años, descontados a una tasa ajustada al riesgo de 5 por ciento. El año financiero de la entidad finaliza el 31 de diciembre.

El 31 de diciembre de 20X9, la planta tiene 10 años. La depreciación acumulada es de UM30.000 ($UM120.000 \times \frac{10}{40}$ años). Debido al descuento (5 por ciento) a través de los 10 años, el pasivo por desmantelamiento ha aumentado, pasando de UM10.000 a UM16.300.

El 31 de diciembre de 20X9, la tasa de descuento no ha cambiado. Sin embargo, la entidad estima que, como resultado de los progresos tecnológicos, el valor presente neto del pasivo por desmantelamiento ha disminuido en UM8.000. Así, la entidad ajusta el pasivo por desmantelamiento de UM16.300 a UM8.300.

¿Qué partidas contables realizaría la entidad para reflejar el cambio?

El 31 de diciembre de 20X9 la entidad realiza las siguientes partidas contables:

Dr	Pasivo por desmantelamiento	CU8.000	
	Cr	PPE (costo de la planta nuclear)	CU8.000

Luego del ajuste, el importe en libros del activo es de UM82.000 (UM120.000 menos UM8.000 menos UM30.000), el cual será depreciado a lo largo de los 30 años restantes de la vida útil del activo, con un gasto de depreciación para el siguiente año de UM2.733 ($UM82.000 \div 30$ años).

De manera consistente con el 'principio' de medición del costo, la NIC 16 proporciona una guía de orientación, incluyendo:

²³ Ver *Actualización CINIIF* Enero 2008: Moneda extranjera y costos por préstamo capitalizables (<http://www.ifrs.org/Updates/IFRIC-Updates/2008/Documents/IFRIC0801.pdf>).

²⁴ Ver ejemplo 1 de los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a, mas no forman parte de, la CINIIF 1.

- (a) si un pago de un elemento de PPE se difiere más allá de los términos de crédito normales, la diferencia entre el precio equivalente al contado y el pago total se reconoce como interés a lo largo del periodo del crédito, excepto si dicho interés es capitalizado según la NIC 23 (ver párrafo 23 de la NIC 16).
- (b) si un cliente transfiere un elemento de PPE a la entidad y este elemento cumple con la definición de un activo, de acuerdo con el párrafo 24 de la NIC 16, la entidad mide su costo en el reconocimiento inicial al valor razonable del elemento (ver párrafo 11 de la CINIIF 18).
- (c) si un elemento de PPE se adquiere a cambio de un activo no monetario, el costo del elemento PPE adquirido se mide al valor razonable, excepto si:
 - (i) la transacción de intercambio carece de carácter comercial (ver párrafo 25 de la NIC 16);²⁵ o
 - (ii) si el valor razonable del activo recibido como del activo entregado no puede ser medido de manera fiable²⁶. En dicho caso, su costo es medido al importe en libros del activo entregado (ver párrafo 24 de la NIC 16).

Dado que la NIC 16 no depende de los requerimientos de otras NIIF, esta especifica las excepciones de su principio de costo-medición para PPE: por ejemplo, el costo de un elemento PPE mantenido por un arrendatario bajo un arrendamiento financiero se determina de acuerdo con la NIC 17 *Arrendamientos* (ver párrafo 27 de la NIC 16). Adicionalmente, el importe en libros de un elemento de PPE podría reducirse gracias a subsidios gubernamentales según la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* (ver párrafo 24 de la NIC 20).

Otras NIIF especifican igualmente la medición específica del costo de PPE en el reconocimiento inicial bajo circunstancias particulares. Por ejemplo, de conformidad general con el principio de costo-medición de la NIC 16:

- (a) el costo de la PPE adquirida en una combinación de negocios se mide al valor razonable de su fecha de adquisición (ver párrafo 18 de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*);
- (b) el costo de la PPE adquirida en una transacción con pagos basados en acciones sobre el patrimonio se mide al valor razonable de la PPE recibida (ver párrafo 10 de la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*);²⁷ y
- (c) el costo de la PPE adquirida en una transacción con pagos basados en acciones, pagada con efectivo, se mide al valor razonable del pasivo incurrido (ver párrafo 30 de la NIIF 2).

Ejemplo 19: pago diferido

Una entidad adquirió una planta por UM1.210.000 con un préstamo libre de interés durante dos años.

²⁵ Una transacción no tiene carácter comercial si no afecta notoriamente la economía de la entidad (ver párrafo FC21 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 16).

²⁶ Para la guía de aplicación, véase el párrafo 26 de la NIC 16.

²⁷ En el caso improbable que el valor razonable del PPE recibido no pueda ser estimado de manera fiable, la entidad mide el costo del elemento PPE con referencia al valor razonable del instrumento de patrimonio otorgado.

Suponiendo que una tasa de descuento adecuada es de 10 por ciento, el costo de la planta (es decir, su precio equivalente al contado) podría estimarse en UM1.000.000 (siendo el valor presente del pago futuro—cálculo: $UM1.210.000 \text{ pago futuro} \times 1/(1.1)^2$). Se reconoce igualmente un pasivo correspondiente de UM1.000.000.

Nota: el descuento hace que el gasto por intereses sea reconocido en la ganancia o pérdida de UM100.000 y UM110.000 respectivamente, en el primer y segundo periodo de 12 meses después de la compra; el pasivo de UM1.210.000 (es decir $UM1.000.000 + UM100.000 + UM110.000$) se da de baja en cuentas al momento de la liquidación de la deuda.

Ejemplo 20: pasivo por desmantelamiento²⁸

Una entidad posee y opera una planta nuclear desde el 1 de enero de 20X0. La planta cuenta con una vida económica pronosticada de 40 años, periodo a lo largo del cual la entidad pretende operar la planta de manera continua. El costo de la planta, UM120.000, incluye UM10.000 dirigidos a la obligación de desmantelamiento de la planta al final de su vida económica. En el reconocimiento inicial, la obligación fue medida de la siguiente manera: UM70.400 de flujos de caja estimados con probabilidad ponderada y riesgo ajustado, por pagar en 40 años descontado a una tasa de 5 por ciento por año.

Pregunta: ¿qué factores debería considerar la gerencia de la entidad al realizar las estimaciones y los juicios profesionales necesarios para la medición del pasivo por desmantelamiento?

Los temas de debate podrían incluir:

- (a) El uso de estimaciones forma parte esencial de la preparación de estados financieros y no reduce su fiabilidad. Esto es particularmente cierto en el caso de provisiones, las cuales –por su naturaleza– son más inciertas que la mayor parte de los demás elementos en el estado de situación financiera. En la mayoría de los casos, las estimaciones pueden ser llevadas a cabo con suficiente fiabilidad para reconocer la provisión.
- (b) El principio de medición para una provisión—el importe que una entidad pagaría de manera racional para liquidar la obligación al final del periodo contable o transferirla a un tercero en dicho momento. Una entidad aplica el juicio profesional para la medición del importe de la liquidación estimada. En este caso se ha utilizado un cálculo de flujo de efectivo descontado para medir la provisión. Debido al periodo de 40 años, el monto y los tiempos de los flujos de efectivo futuros pronosticados para restaurar el ambiente habrían sido estimados; se habría determinado igualmente los factores de ajuste del riesgo y las tasas de descuento.
- (c) Los eventos futuros que podrían afectar el monto requerido para liquidar una obligación (por ejemplo, un cambio futuro en la tecnología que reduciría los costos de restauración de un área) son reflejados en el monto de la provisión únicamente cuando existe suficiente evidencia objetiva indica que los eventos se producirán. Por consiguiente, una entidad no anticipa el desarrollo de una tecnología totalmente nueva, por ejemplo.

²⁸ Ver ejemplo 1 de los Ejemplos Ilustrativos que acompañan, mas no forman parte de, la CINIIF 1.

Ejemplo 21: permuta de activos

Una compañía que opera en la industria aeronáutica ha recibido un nuevo jet ejecutivo a cambio de un jet ejecutivo de tres años y los derechos de aterrizaje para un aeropuerto en particular. Por consiguiente, la compañía de la aerolínea no proporcionará más servicios en dicho aeropuerto.

Pregunta 1: ¿el intercambio tiene carácter comercial? Explique su raciocinio.

La gerencia de la entidad debe considerar los factores enunciados en el párrafo 25 de la NIC 16. Con base en la información proporcionada, pareciera que dicha transacción fuera de carácter comercial (la configuración de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de aquellos del activo transferido) y, por ende, presenta un efecto perceptible sobre la economía de la entidad.

Pregunta 2: ¿hasta qué punto la medición del nuevo jet a su valor razonable (y la baja en cuentas del antiguo jet y de los derechos de aterrizaje), según la NIC 16, ofrece a los inversores, prestamistas y demás acreedores (actuales y potenciales) información financiera útil?

La medición del costo del nuevo jet a su valor razonable en la fecha de la permuta ofrece información relevante a aquellas personas que toman decisiones y que son usuarias del estado financiero. La información acerca del valor razonable de un activo podría potenciar el valor pronosticado de la información, al determinar el resultado futuro de la capacidad del activo para contribuir en las futuras entradas de efectivo netas de la entidad.

De manera similar, la medición de los importes obtenidos por la disposición ofrece información relevante a los decisores que utilizan el estado financiero. Adicionalmente, dado que la contabilización es consistente con la contabilización de PPE dispuesto para la venta, la comparabilidad se potencia igualmente.

Pregunta 3: ¿qué estimaciones y juicios profesionales debería probablemente realizar la gerencia de la entidad en la medición del nuevo jet recibido?

La gerencia de la entidad necesitaría considerar las bases que el mercado utilizaría en la valoración del activo, incluyendo cualquier base relacionada con el riesgo. Esto implicaría la definición del mejor y más alto uso del activo y la valoración basada en este uso (en este caso, se supone recorridos comerciales aéreos, es decir el propósito por el cual la entidad proporciona el jet). La valoración podría requerir la definición de una técnica de valoración adecuada y todos los datos necesarios para los cálculos. En este caso, muy probablemente la entidad tendría acceso a las transacciones realizadas para esencialmente el mismo activo, lo que eliminaría la necesidad de emitir demasiados juicios profesionales.

Ejemplo 22: permuta de activos

En una transacción independiente, la aerolínea del Ejemplo 21 recibió un jet ejecutivo de cuatro años a cambio de un jet ejecutivo similar de cuatro años. El objetivo de la gerencia al realizar este intercambio era aumentar la ganancia de la entidad para el año reconociendo una ganancia a partir de la disposición del jet entregado a la otra parte (el importe en libros del jet entregado es significativamente más bajo que el valor razonable de los jets intercambiados).

Pregunta 1: ¿el intercambio cuenta con un carácter comercial? Fundamente su respuesta.

La gerencia de la entidad debe considerar los factores enunciados en el párrafo 25 de la NIC 16. Con base en la información proporcionada, pareciera que dicha transacción no fuera de carácter comercial (la configuración de los flujos de efectivo del activo recibido no diferiría de aquellos del activo transferido).

Pregunta 2: ¿el reconocimiento de una ganancia por la disposición del elemento PPE (como lo pretende la gerencia) incumpliría con la NIC 16?

Si la transacción carece de carácter comercial, el activo entregado debe ser dado de baja en cuentas a su importe en libros y el activo adquirido debe ser reconocido al importe en libros del activo entregado—no se genera ninguna ganancia (o pérdida) a partir de la disposición (ver párrafo 24 de la NIC 16). Por consiguiente, el reconocimiento de una ganancia por la disposición incumpliría con la NIC 16.

Ejemplo 23: el cliente transfiere un elemento PPE a la entidad²⁹

Una entidad celebra un acuerdo con un cliente que implica la prestación de las funciones de tecnología de la información (TI) del cliente. Como parte del acuerdo, el cliente transfiere la propiedad de su equipo TI actual a la entidad. Inicialmente, la entidad debe utilizar el equipo para proporcionar el servicio requerido a través del acuerdo de prestación del servicio. La entidad es responsable del mantenimiento del equipo y de su replazo cuando la entidad decida hacerlo. La vida útil del equipo se estima en tres años. El acuerdo de prestación de servicio requiere que el servicio se ofrezca durante diez años a un precio fijo que es menor que el precio que la entidad habría cobrado si el equipo TI no hubiese sido transferido.

En este ejemplo los hechos indican que el equipo TI es un activo de la entidad.

Pregunta 1: ¿hasta qué punto la medición de los costos del equipo TI recibido al valor razonable, según la NIC 16 y la CINIIF 18, ofrece a los inversores, prestamistas y demás acreedores (actuales y potenciales) información financiera útil para la toma de decisión acerca del suministro de recursos a la entidad?

Dado que la entidad concluye que se ha cumplido con la definición de un activo, el aspecto económico de la transacción se refiere esencialmente a que la entidad recibe el equipo TI (activo) a cambio de la provisión de servicios de prestación a los clientes a un precio fijo (un servicio independiente identificable incluido en el acuerdo, el cual es igualmente el único servicio a ser proporcionado a cambio de la transferencia del equipo TI). De acuerdo con dichos aspectos económicos, y según el párrafo 24 de la NIC 16, la entidad mide el equipo TI recibido al valor razonable en el reconocimiento inicial y debería reconocer los ingresos que se generen a partir de la transacción de intercambio cuando se presta el servicio (es decir, a lo largo de los diez años del acuerdo de prestación de servicio).

La medición de los activos al valor razonable podría proporcionar a los usuarios información más relevante que una medición histórica basada en el costo. La información sobre el valor razonable de un activo podría potenciar el valor predictivo de

²⁹ Ver ejemplo 3 de los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a -mas no forman parte de- la CINIIF 18.

la información al momento de determinar el resultado futuro de la capacidad del activo para contribuir en las futuras entradas netas de efectivo de la entidad.

Pregunta 2: ¿qué estimaciones y juicios profesionales debería realizar la gerencia de la entidad en la medición del valor razonable del equipo de TI recibido?

La gerencia de la entidad debería considerar las bases que el mercado utilizaría para otorgar un precio al activo, incluyendo las suposiciones relacionadas con el riesgo. Esto implicaría la definición del mejor y más alto uso del activo, al igual que la valoración basada en este uso (en este caso suponemos que es la provisión de servicios relacionados con TI). La valoración podría requerir la definición de una técnica de valoración adecuada y todos los datos necesarios para los cálculos. En este caso, muy probablemente la entidad tendría acceso a las transacciones realizadas para esencialmente el mismo activo, lo que eliminaría la necesidad de emitir demasiados juicios profesionales.

Ejemplo 24: PPE adquirido en una combinación de negocios

Una aerolínea adquirió una flota de diez jets ejecutivos a través de una combinación de negocios. Los jets tienen entre uno y tres años en la fecha de adquisición.

Pregunta 1: ¿hasta qué punto la medición del costo de los jets adquiridos al valor razonable en la fecha de adquisición, según la NIIF 3, ofrece a los inversores, prestamistas y demás acreedores (actuales y potenciales) información financiera útil?

La aerolínea obtiene el control sobre los activos netos (incluyendo los diez jets) de un negocio y, de manera consistente con los aspectos financieros de la adquisición y de acuerdo con las NIIF, reconoce en sus estados financieros los activos adquiridos al valor razonable en la fecha de adquisición. Por consiguiente, los usuarios de los estados financieros pueden valorar mejor las inversiones iniciales y el rendimiento subsiguiente de dichas inversiones y compararlos con el rendimiento de otras entidades. Adicionalmente, al reconocer inicialmente casi todos los activos adquiridos y los pasivos asumidos a su valor razonable, el método de adquisición incluye en el estado financiero mayor información acerca de la expectativa del mercado frente al valor de los futuros flujos de efectivo asociados con dichos activos y pasivos, lo cual potencia la relevancia de esa información (ver párrafo BC25 de los Fundamentos de las conclusiones sobre la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*).

El IASB concluyó igualmente que otros métodos contables para combinaciones de negocios ofrecerían información menos relevante. Por ejemplo, si se utilizara el ‘método de la unificación de intereses’, los jets se contabilizarían al importe en libros de los activos y pasivos de las entidades combinadas. Dicho monto es menos relevante porque cuenta con menos valor predictivo (ver párrafos QC7, QC8 y QC10 del *Marco Conceptual*) y menos valor confirmatorio (ver párrafos QC9-QC10 del *Marco Conceptual*) que la información proporcionada por otros métodos (ver párrafo BC38 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIIF 3). Adicionalmente, el IASB observó que el método de unificación de intereses es una excepción al concepto general que implica que las transacciones de permuta son contabilizadas en términos del valor razonable de los elementos intercambiados. Dado que el método de unificación de

intereses registra la combinación en términos del importe en libros de las partes de la transacción previo a la combinación, no registra ni responsabiliza a la gerencia por la inversión realizada en la combinación (ver párrafo BC41 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 3).

Pregunta 2: ¿qué estimaciones y juicios profesionales necesitaría realizar la gerencia de la entidad en la medición de los valores razonables de los jets adquiridos?

Generalmente, la gerencia de la entidad necesitaría considerar las bases que el mercado utilizaría para otorgar un precio al activo, incluyendo las suposiciones relacionadas con el riesgo. El activo que será medido al valor razonable puede ser un activo independiente o un grupo de activos; así, el valor razonable debería ser determinado sobre esta base (ver párrafo 13 de la NIIF 13). Las características del activo (ver párrafo 11 de la NIIF 13), incluyendo la condición y ubicación del activo, al igual que cualquier restricción de venta o uso del activo, deben ser consideradas en la fecha de medición del valor razonable. En este caso, la entidad debería considerar jets similares (en términos de condición) a aquellos adquiridos. A la luz de las diferentes edades de los jets, es probable que el valor razonable de cada aeronave deba ser determinado por separado.

Esto implicaría la definición del máximo y mejor uso del activo y una valoración basada en dicho uso (en este caso, supuestamente viajes aéreos, es decir, el propósito por el cual la entidad ofrece los jets). La medición podría requerir la definición de una técnica de valoración apropiada, considerando las circunstancias y los hechos específicos, al igual que los datos necesarios para la medición (ver párrafo 61, 67 y 68 de la NIIF 13 y el párrafo BC149 y BC150 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 13). Adicionalmente, es necesario considerar el rango de valores de cada rango de técnicas (ver párrafo 63 de la NIIF 13). En este caso, la entidad tendría acceso a los datos de entrada observables de las transacciones para activos similares, lo que reduciría la subjetividad de la medición.³⁰

Ejemplo 25: PPE adquirida a través de una transacción con pagos basados en acciones

Una compañía aérea otorgó 1.000.000 de sus propias acciones a un fabricante de aeronaves a cambio de una flota de veinte nuevos jets ejecutivos.

Pregunta 1: ¿hasta qué punto la medición del costo de los jets adquiridos al valor razonable, según la NIIF 2, ofrece a los inversores, prestamistas y demás acreedores (actuales y potenciales) información financiera útil para la toma de decisión acerca del suministro de recursos a la entidad?

La medición al valor razonable de una transacción con pagos basados en acciones (en este ejemplo, la ‘adquisición’ de la flota de nuevos jets) garantiza que dichas transacciones sean representadas de manera fiel en los estados financieros, y de manera consistente con otras transacciones en las que la entidad recibe recursos como contraprestación por la emisión de instrumentos de patrimonio (ver párrafo BC85 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIIF 2).

³⁰ Véanse los párrafos 91–99 de la NIIF 13 para los requerimientos de revelación relacionados con el valor razonable.

Pregunta 2: ¿qué estimaciones y juicios profesionales necesitaría realizar la gerencia de la entidad en la medición de los valores razonables de los jets adquiridos?

Generalmente, la gerencia de la entidad necesitaría considerar las bases que el mercado utilizaría para otorgar un precio al activo, incluyendo las suposiciones relacionadas con el riesgo. El activo que será medido al valor razonable puede ser un activo independiente o un grupo de activos; así, el valor razonable debería ser determinado sobre esta base. Las características del activo, incluyendo la condición y ubicación del activo, al igual que cualquier restricción de venta o uso del activo, deben ser consideradas en la fecha de medición del valor razonable.

En este caso, dado que los jets son activos nuevos, la entidad debe considerar las transacciones recientes relacionadas con la venta de los nuevos jets de mismo tipo o similares (es decir, personalizaciones y modificaciones similares) a los adquiridos.

Preguntas de debate más avanzadas—¿cuál es el costo del elemento de PPE en cada uno de los casos siguientes?

Caso 1

El 1 de enero de 20X1, una entidad paga UM1 millón por una opción transferible para adquirir un elemento de PPE por UM100 millones. El valor neto de la opción debe ser liquidado en efectivo. El 31 de diciembre de 20X1 el valor razonable de la opción es UM10 millones. El 1 de enero de 20X2 la entidad recibe CU10 millones como pago del contrato.

Únicamente si la opción forma parte de una relación de cobertura, podría (dependiendo del tipo de relación de cobertura) afectar el costo del elemento de PPE. Por ejemplo, si la entidad está comprometida con la compra del activo, la cobertura podría ser designada como una cobertura de valor razonable de un compromiso en firme no reconocido. En este caso, el costo inicial del PPE será ajustado para la ganancia o pérdida reconocida de la cobertura acumulada antes del reconocimiento del activo de PPE.

Si se considera que la compra de PPE es una transacción altamente probable y pronosticada, la cobertura puede ser designada como una cobertura de flujo de efectivo hasta que el elemento de PPE sea reconocido o hasta que se realice un compromiso en firme para la compra del PPE. En este caso, el importe acumulado en la reserva de cobertura de flujo de efectivo (la porción efectiva de la relación de cobertura) es incluido en el costo inicial del PPE.

Nota: la opción cumple con la definición de un derivado—su valor cambia en función del cambio en el precio de una máquina específica, no requiere una inversión neta inicial y se liquida en una fecha futura (es decir, 1 de enero de 20X2). Dado que el contrato debe ser liquidado por importe neto en efectivo, debe ser contabilizado de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (ver párrafo 2.1 de la NIIF 9 y párrafo 5 de la NIC 39). Por consiguiente, la entidad debe reconocer un activo financieros de UM1 millón en la fecha del compromiso y medir nuevamente el activo financiero en UM10 millones el 31 de diciembre de 20X1. Excepto si se aplica una cobertura contable específica, se reconocerá el cambio en el valor razonable de la opción en el 20X1 en los resultados para el año que finaliza el 31 de diciembre de 20X1.

Caso 2

El 1 enero de 20X2, una entidad compra y recibe la entrega de un elemento de PPE. El acuerdo de compra requiere un pago de 50 por ciento (es decir, UM50.000) en el momento que la entidad recibe la entrega el 1 de enero de 20X2 y un último pago de UM55.000 el 31 de diciembre de 20X2. A fin de compensar los efectos del valor temporal del dinero, el pago diferido es de UM5.000 adicionales al pago final.

Según el párrafo 23 de la NIC 16, el precio del costo de un elemento PPE es el precio equivalente al contado en la fecha de reconocimiento del elemento. Si el segundo pago se difiere más allá de los términos de crédito normales, el precio equivalente al contado en la fecha de reconocimiento del elemento es UM100 millones, de los cuales UM5 millones se reconocen como un gasto (costo financiero) en el 20X2.

Caso 3

El 1 de enero de 20X1, una entidad se compromete a comprar un elemento PPE, con fecha de entrega 31 de diciembre de 20X2. El acuerdo de compra no cancelable requiere un pago anticipado de 100 por ciento el 1 de enero de 20X1. A fin de compensar los efectos del valor temporal del dinero, el pago anticipado de UM100 millones es UM21 millones menor de lo que hubiera sido el monto del pago si el compromiso de compra hubiera especificado un pago para el 31 de diciembre de 20X2 (es decir UM121 millones).

En otros términos, si en enero de 20X1 la entidad hubiese celebrado un contrato a término para la compra de este elemento de PPE con intercambio y pago el 31 de diciembre de 20X2, el monto a pagar habría sido de UM121 millones.

El 31 de diciembre de 20X2, el valor razonable del elemento de PPE era de UM140 millones. En otras palabras, si la entidad no hubiese celebrado un contrato a término para la compra del elemento de PPE, el precio al contado el 31 de diciembre 20X2 para entrega en dicho día habría sido de UM140 millones.

Según el Marco Conceptual y la NIC 16, ¿cuál es el costo del elemento de PPE (es decir, a qué monto debe ser medido el elemento PPE en el reconocimiento inicial por la entidad)?

- (a) UM100 millones pagados en efectivo por la máquina;*
- (b) UM121 millones (es decir, CU100 millones pagados en efectivo por la máquina + UM21 millones 'liberados por el descuento' sobre los UM100 millones anticipados; es decir, el precio de venta al contado si la entidad hubiera celebrado un contrato a término el 1 de enero de 20X1, con pago y entrega física el 31 de diciembre de 20X2); o*
- (c) UM140 millones, el valor razonable de la máquina cuando la máquina es entregada a la entidad en 31 de diciembre de 20X2.*

Nota: el debate alrededor de este caso podría ser más apropiado en la Etapa 3.

Los siguientes documentos podrían ser útiles para fomentar el debate en clase:

- (a) Documento 11 (Agenda Paper 11) Pagos anticipados a largo plazo para contratos de suministro de inventario, Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (Enero 2012) (ver <http://www.ifrs.org/Meetings/Documents/110112AP11Accretinginterestonlongtermprepayments.pdf>)*

- (b) Proyecto de Norma del IASB (ED) *Una revisión de ingresos ED de contratos con clientes* (Noviembre 2011). En particular párrafo 58–62. (ver http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec_EDII_Standard.pdf).

Caso 4

Una entidad cuya moneda funcional (UM) es volátil (mas no hiperinflacionaria) importa un elemento de PPE. El 1 de enero de 20X1 la entidad se compromete a comprar un elemento de PPE para entrega el 31 de diciembre de 20X1. El acuerdo requiere un anticipo de 50 por ciento el 1 de enero de 20X1 y un pago final contra entrega (es decir, dos pagos de UME10 millones cada uno). Sin embargo, debido a las fluctuaciones de las tasas de cambio, la entidad paga UM50 millones el 1 de enero de 20X1 y UM40 millones el 31 de marzo de 20X1).

Suponiendo que los únicos efectos del cambio de precio para la máquina del 1 de enero al 31 de marzo se deben a fluctuaciones del cambio de la moneda extranjera, ¿cuál de los siguientes es el costo inicial del elemento de PPE?

- (a) *UM90 millones pagados en efectivo por la máquina (es decir, UM40 millones + UM50 millones);*
- (b) *UM100 millones (es decir, aplicando la tasa de cambio el 1 de enero de 20X1 (la fecha en la que se celebró el acuerdo de compra para la máquina) tanto al pago anticipado como al pago final); o*
- (c) *UM80 millones (es decir, UM90 millones pagados en efectivo por la máquina menos UM10 millones de ganancia por cambio de la moneda extranjera en el pago anticipado; o por la aplicación de la tasa de cambio aplicable en la fecha de reconocimiento al monto denominado en UME).*

Nota: el debate alrededor de este caso podría ser más apropiado en la Etapa 3. Si bien los temas del Caso 4 son similares a los del Caso 3 a nivel conceptual, la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* resulta relevante únicamente para el Caso 4. Véanse en particular los párrafos 21 y 23 de la NIC 21, suponiendo que la contabilidad de coberturas no aplica.

Caso 5

El 1 de enero de 20X1, una entidad paga UM1 millón por una opción transferible para adquirir un elemento de PPE por UM100 millones. La opción es para la entrega física del activo (es decir, que no se puede liquidar por importe neto en efectivo). Dicho PPE es altamente especializado y muy pocos son producidos—la entidad buscaba garantizar la compra del elemento de PPE a través de la adquisición de una opción. El 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable de la opción es de UM10 millones. El 1 de enero de 20X2 la entidad ejerce la opción y transfiere UM100 millones al proveedor a cambio del elemento de PPE.

El costo del elemento de PPE es:

- (a) *UM100 millones pagados en efectivo por la máquina;*
- (b) *UM101 millones (es decir, UM 1 millón pagado en efectivo por la opción + UM100 millones pagados en efectivo por la máquina); o*

(c) UM110 millones (es decir, UM 10 millones de valor razonable de la opción entregada para adquirir la máquina + UM 100 millones pagados en efectivo por la máquina).

Nota: el debate alrededor de este caso podría ser más apropiado en la Etapa 3.

Medición posterior al reconocimiento inicial (medición subsiguiente)

De acuerdo con el párrafo 29 de la NIC 16, una entidad selecciona el modelo del costo o el modelo de revaluación como política contable para cada clase de PPE³¹. La *NIIF para las PYMES* requiere el uso del modelo del costo (ver párrafo 17.15 de la *NIIF para las PYMES*)—no se permite el uso del modelo de revaluación.

Modelo del costo

Según el modelo del costo, luego de su reconocimiento inicial como activo, el elemento de PPE se contabiliza a su costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro (ver párrafo 30 de la NIC 16).

El uso de la tierra generalmente no consume su potencial de servicio. Así, con algunas excepciones como canteras y terrenos utilizados como vertederos, la tierra cuenta con una vida útil ilimitada, razón por la cual no se deprecia (párrafo 58 de la NIC 16). Los terrenos con una vida útil ilimitada son contabilizados al costo menos cualquier pérdida acumulada por deterioro.

Modelo de revaluación

Según el modelo de revaluación, luego del reconocimiento inicial como activo, un elemento de PPE con un valor razonable que puede ser medido de manera fiable es contabilizado por el importe revaluado, es decir, su valor razonable en la fecha de revaluación menos cualquier depreciación acumulada subsiguiente y cualquier pérdida acumulada por deterioro subsiguiente. Las revaluaciones deben ser realizadas con suficiente regularidad a fin de garantizar que el importe en libros no difiera materialmente del que se habría determinado al utilizar el valor razonable del activo al final del periodo contable (ver párrafo 31 de la NIC 16). El aumento de la revaluación (o la disminución) es reconocido como ingreso (o gasto) y clasificado como otro resultado integral en el estado del resultado integral. No obstante, dicha porción del ingreso se reconocería en los resultados (ver párrafos 39 y 40 de la NIC 16) si el aumento en la revaluación se hubiese reconocido como la reversión de un deterioro, si la entidad hubiese utilizado el modelo del costo.

Nota: el modelo de revaluación para PPE es diferente del modelo del valor razonable para la propiedad de inversión (ver NIC 40 *Propiedad de inversión* y la Sección 16 *Propiedad de inversión* de la *NIIF para las PYMES*).

Los párrafos 31–42 de la NIC 16 proporcionan una guía para la aplicación del modelo de revaluación.

³¹ Una clase de PPE se refiere a un grupo de activos de naturaleza y uso similar en las operaciones de una entidad.

La NIIF 13 define el valor razonable, establece en una única Norma el marco de medición del valor razonable y requiere revelaciones sobre mediciones del valor razonable. La aplicación del modelo de revaluación requiere la medición de un activo a su valor razonable en la fecha de la revaluación—la guía de la NIIF 13 debe ser utilizada para establecer este valor razonable.

Preguntas de debate

Pregunta 1: ¿hasta qué punto el modelo de revaluación y el modelo del costo ofrecen a los inversores, prestamistas y demás acreedores (actuales y potenciales) información financiera útil para la toma de decisión acerca del suministro de recursos a la entidad?

Los puntos de debate podrían incluir:

- (a) las diferencias entre los modelos;
- (b) el efecto que la información con carácter corriente (es decir, el modelo de revaluación) tiene sobre la utilidad de la información para las decisiones;
- (c) los retos encontrados en la medición del valor razonable de elementos de PPE únicos, al utilizar el modelo de revaluación; y
- (d) los retos encontrados en la medición del valor residual de elementos de PPE únicos, al utilizar el modelo del costo.

La definición del valor razonable abarca el precio recibido o pagado entre participantes del mercado y, por lo tanto, un precio actual de mercado del activo utilizado en el modelo de revaluación podría reflejar mejor el potencial del activo frente a la generación de entradas de efectivo netas que la desactualizada medida basada en el costo del modelo del costo.

Igualmente, el modelo de revaluación ofrece información sobre los cambios en el precio de mercado del activo. Esta información podría ser útil en la definición de la capacidad futura de la entidad para generar entradas netas de efectivo (ver párrafo OB19 del *Marco Conceptual*).

Pregunta 2: ¿la existencia de la opción entre políticas contables diferentes (entre el modelo del costo y el modelo de revaluación) afecta la capacidad del inversor o el acreedor potencial para elegir entre alternativas de inversión? Sustente su respuesta con razones.

Cuando una entidad puede elegir entre diferentes bases de medición, el importe en libros de un activo podría diferir en gran medida según la política contable aplicada en la medición del activo. A fin de optar por una de las alternativas de inversión, el inversor o acreedor potencial necesitaría determinar el efecto de la elección de política contable a fin de garantizar la comparabilidad (es decir, excluir el efecto de una política contable diferente) entre entidades que optan por diferentes bases de medición. La utilidad de la información, en términos de toma de decisión, se potencia si la información financiera de la entidad que utiliza la base de medición menos relevante puede ser ajustada y ser comparable con la de la entidad que utiliza una base de medición más relevante. Al revelar información sobre la alternativa que no fue seleccionada por la entidad, se potencia la capacidad de los usuarios para realizar los ajustes necesarios y lograr obtener información comparable. Por consiguiente, para cada clase de PPE revaluada –según el párrafo 77(e) de la NIC 16– es necesario revelar el importe en libros que habría sido reconocido si los activos hubieran sido contabilizados bajo el modelo del costo. De manera similar, cuando se utiliza el modelo del costo, el párrafo 79(d) fomenta la

revelación del valor razonable del elemento de PPE, cuando este es materialmente diferente de su importe en libros.³²

Depreciación

La depreciación es la asignación sistemática del monto depreciable de un activo a lo largo de su vida útil (ver párrafo 6 de la NIC 16). Al utilizar el modelo del costo, el concepto de depreciación se trata esencialmente de una técnica de asignación; representa el consumo del potencial de servicio del activo. Por consiguiente, una entidad deduce el valor residual de un activo de su costo histórico (o valor razonable si se utiliza el modelo de revaluación) para determinar el monto depreciable del activo (ver párrafo BC29 de la NIC 16). La expectativa de una entidad sobre un aumento en el valor de un activo, debido a la inflación o demás, no invalida la necesidad de depreciarlo.

La depreciación de un activo inicia cuando se encuentra en la ubicación y condición necesaria para poder operar como lo pretende la gerencia. La depreciación de un activo finaliza en la fecha en que el activo es clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, o en la fecha en que el activo se da de baja en cuentas, lo que suceda primero. Por consiguiente, la depreciación no cesa cuando el activo deja de ser utilizado o cuando es retirado de su uso, a no ser que ya haya sido depreciado totalmente. No obstante, bajo métodos de depreciación que toman el uso como base, el cargo por depreciación puede ser cero mientras no se genere ninguna producción.

Ejemplo 26: iniciar y finalizar la depreciación

El 1 de enero de 20X1 la entidad adquiere una nueva máquina.

En enero se instala la máquina en las instalaciones de la entidad.

En febrero se modifica la máquina para generar productos con características particulares.

En marzo se prueba y ajusta la máquina. Para el 31 de marzo la máquina está lista para operar bajo las especificaciones de la entidad.

En abril se capacita al personal de la entidad para el uso de la nueva máquina.

En mayo la máquina no se opera debido al cierre de operaciones de la entidad—el personal sale de licencia y el contratista realiza reparaciones y mantenimiento a la planta de la entidad.

En junio la máquina opera a niveles no rentables debido a las pocas órdenes recibidas para el producto que genera en su fase de inicio.

La gerencia pronostica consumir el potencial de servicio de la máquina uniformemente a lo largo de 10 años.

El 31 de diciembre de 20X5 la entidad cesa de operar el equipo debido a una reducción de la demanda del producto que fabrica. Sin embargo, se realiza mantenimiento al equipo, manteniéndolo en las condiciones necesarias para poder operar; la entidad espera utilizarlo

³² Otro ejemplo—cuando una entidad opta por el modelo del costo para la contabilización de la propiedad de inversión, debe no obstante revelar su valor razonable en la fecha de presentación (ver párrafo 79(e) de la NIC 40). Por consiguiente, las revelaciones de la NIC 40 permiten la comparación de la medición más relevante (ver párrafos B4 y B50 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 40).

nuevamente cuando mejore el clima económico y se incremente nuevamente la demanda del producto (es decir, que la entidad no piensa abandonar la planta).

El 1 de enero de 20X7 la entidad reinicia la operación de la maquinaria de fábrica.

El 31 de diciembre de 20X8, en respuesta a una oferta no solicitada de un tercero independiente, la entidad vende inmediatamente la máquina.

Pregunta 1: ¿cuándo debe la entidad iniciar la depreciación de la máquina?

Según el párrafo 55 de la NIC 16, la entidad iniciaría la depreciación de la máquina el 31 de marzo de 20X1—fecha en que la máquina estaría lista para operar en la manera deseada por la gerencia.

Pregunta 2: De tener que hacerlo, ¿cuándo debe la entidad finalizar la depreciación?

Según el párrafo 55 de la NIC 16, no se suspende la depreciación de la máquina cuando el activo está temporalmente inactivo.

Pregunta 3: ¿cuándo debe la entidad dejar de depreciar la máquina?

Según el párrafo 55 de la NIC 16, la depreciación finaliza en la fecha en que suceda primero alguna de las siguientes opciones: el activo es clasificado como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5, el activo es dado de baja en cuentas o el activo ha sido depreciado totalmente. En este ejemplo, la depreciación finaliza el 31 de diciembre de 20X8, momento en que el activo es dado de baja en cuentas (en este ejemplo el activo nunca fue clasificado como mantenido para la venta—se realiza la venta inmediata en respuesta a una oferta no solicitada—y, hasta el momento de su baja en cuentas, la vida útil del elemento era de 10 años, contados a partir del 1 de enero de 20X1, es decir, que el activo no se depreció totalmente).

Valor residual

El valor residual de un activo se define como el importe estimado que la entidad recibiría actualmente a partir de la disposición del activo, una vez deducido el costo estimado de la disposición, si el activo estuviere en la edad y la condición esperada al final de su vida útil (ver párrafo 6 de la NIC 16). Según la NIC 16, el valor residual debe ser revisado, como mínimo, al final de cada periodo contable. En otras palabras, el valor residual es el importe (neto de los costos por disposición) que la entidad podría recibir actualmente del activo (en la fecha de presentación) si el activo estuviera tan viejo y tan gastado como se pronostica que estará en el momento en que la entidad espera disponer del mismo. Por consiguiente, un aumento en el valor residual esperado de un activo, debido a eventos pasados, afectará el importe depreciable; mientras que la expectativa de futuros cambios en el valor residual diferentes al uso y desgaste normal no lo afectará (ver párrafo BC29 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 16).

A 31 de diciembre de 20X0, ¿cuál es el valor residual de la nave espacial del Ejemplo 27?

Ejemplo 27: valor residual

El 31 de diciembre de 20X0, una entidad completa la construcción de una nave espacial cuyo objetivo es ofrecer viajes recreacionales al espacio. La nave espacial costó UM100 millones (sin incluir los costos de inspección obligatorios). La entidad pretende utilizar la nave espacial durante toda su vida económica. Si bien la entidad sabe que podría vender la nave por cerca de UM 10 millones al final de su vida económica, la entidad pretende destruir la nave espacial y así evitar que sus competidores obtengan acceso a la tecnología única contenida dentro de la nave espacial. La gerencia estima que los costos de destrucción de la nave espacial serían aproximadamente de UM 1 millón.

El 31 de diciembre de 20X0 la gerencia debe estimar el valor residual de la nave espacial al monto estimado que la entidad obtendría el 31 de diciembre de 20X0 a partir de la disposición de la nave, luego de deducir los costos estimados de la disposición, si el activo estuviere en la edad y la condición esperada al final de su vida útil (ver párrafo 6 de la NIC 16). Dicha medición es diferente de los UM 10 millones que la entidad esperaría obtener de la venta de la nave al final de su vida económica— la expectativa de futuros cambios en el valor residual diferentes al uso y desgaste normal no afectan el importe depreciable (ver párrafo BC29 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 16).

Nota: de manera consistente con los aspectos económicos subyacentes, la intención de destrucción del activo de la gerencia no es relevante para la medición del valor residual de la nave espacial. En otras palabras, la destrucción de la nave es una pérdida por deterioro (gasto) en el periodo en el que es destruida.

Vida útil

La vida útil se define como:

- (a) el periodo en el cual se espera que el activo esté disponible para uso por parte de la entidad; o
- (b) el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener del activo.

(Ver párrafo 6 de la NIC 16.)³³

La depreciación lineal genera un cargo constante a lo largo de la vida útil si el valor residual del activo no cambia, mientras que el método de la unidad de producción genera un cargo basado en el uso o la producción esperada (párrafo 62 de la NIC 16). La entidad selecciona el método que refleja más fielmente el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros del activo. Este método es aplicado de manera consistente de periodo en periodo a menos que surja un cambio en el patrón de consumo esperado para dichos beneficios económicos futuros (párrafo 62 de la NIC 16).

La vida útil es el tiempo completo que el activo está disponible para uso por parte de la entidad. Por consiguiente, la depreciación de un activo con una vida útil limitada comienza cuando el activo se encuentra en la ubicación y la condición necesaria para poder operar en la

³³ La vida útil de un activo es diferente de su vida económica. La vida económica es: (a) el periodo a lo largo del cual se espera que un activo sea económicamente utilizable por uno o más usuarios; o (b) el número de unidades de producción o unidades similares que se espera obtener del activo por uno o más usuarios (párrafo 4 de la NIC 17 *Arrendamientos*).

manera esperada por la gerencia (ver párrafo 55 de la NIC 16). Inactivo o no, se deprecia, y el estado financiero refleja el consumo del potencial de servicio del activo que se genera mientras el activo es mantenido (ver párrafo FC31 de la NIC 16).

Dado que el importe en libros de un activo mantenido para la venta será recuperado esencialmente a través de la venta y no a través de operaciones futuras, la contabilización del activo mantenido para la venta es un proceso de valorización³⁴ y no asignación (párrafo BC29 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIIF 5). Por consiguiente, el elemento de PPE mantenido para la venta no es depreciado (ver párrafo 55 de la NIC 16). En vez de ello, si su valor razonable menos los costos de la venta es menor que su importe en libros, entonces se contabiliza por el valor más bajo (ver párrafo 15 de la NIIF 5).

Al 31 de diciembre de 20X0, ¿cuál es la vida útil de la nave espacial del Ejemplo 27?

Ejemplo 27 (continuación): vida útil

La nave espacial está diseñada con una capacidad que permite realizar 150 viajes al espacio. Sin embargo, las normas de aviación requieren que la nave sea desmantelada ya sea al viaje N°100 al espacio o cinco años después de su construcción. La entidad pretende utilizar la nave espacial durante toda su vida económica. La gerencia pronostica que el ingreso por viaje disminuirá significativamente cada año dado que la novedad de un viaje recreacional al espacio se reducirá. El cargo adicional pagado por los primeros viajeros es tan significativo que se pronostica que el ingreso total se reducirá a la mitad cada año.

La gerencia pronostica que la nave espacial realizará 5 viajes en el 20X1, 15 en el 20X2, 20 en el 20X3 y 60 en el 20X4 y será desmantelada el 31 de diciembre de 20X4.

Dado que el método más apropiado es el método de la unidad de producción (ver a continuación), la medición a partir del 31 de diciembre de 20X0 indica que la vida útil de la nave sería 100 viajes (es decir, el número de viajes que la entidad espera obtener de la nave). Se pronostica que cada viaje consumirá una centésima parte del potencial de servicio de la nave espacial (véanse el debate y el ejemplo a continuación relacionado con los métodos de depreciación).

Unidad de medición para la depreciación

La unidad de medición para la depreciación es diferente de la utilizada para un elemento de PPE. Cada parte de un elemento de PPE con un costo significativo en relación con el costo total del elemento debe ser depreciado de manera independiente dado que la depreciación del elemento total a través de técnicas de aproximación (por ejemplo, un promedio ponderado de la vida útil del elemento en su totalidad) no generaría una depreciación que representara de manera fiel las diversas expectativas de la entidad frente a las partes significativas (ver párrafo FC26 de la NIC 16).

³⁴ El proceso de valoración especificado en la NIIF 5 se limita efectivamente a la contabilización del deterioro de un activo mantenido para la venta (y la reversión de las pérdidas por deterioro); no permite aumentar el importe en libros de un activo mantenido para la venta a su valor razonable menos los costos de venta.

Por consiguiente, para fines de medición únicamente (es decir, no para la presentación e información a revelar), una entidad asigna el monto inicialmente reconocido para un elemento de PPE en relación con sus partes significativas y deprecia cada parte de manera independiente. Por ejemplo, podría ser apropiado depreciar el fuselaje y los motores de un avión por separado.

La unidad de medición de la depreciación no requiere usualmente que la entidad subdivida un elemento de PPE en muchas partes. La gerencia hace uso de su juicio profesional para determinar cuándo el efecto de subdivisión es material, por ejemplo, cuando componentes significativos tienen vidas útiles muy diferentes las unas de las otras. Por ejemplo, los ascensores de un edificio y la planta de calefacción/aire acondicionado podrían tener vidas útiles más cortas que el armazón del edificio. No obstante, si la calefacción/aire acondicionado y los ascensores cuentan con vidas útiles similares y ninguno tiene un valor residual, podrían entonces ser combinados y tratados como un componente separado.

¿Qué componentes de la nave espacial del Ejemplo 27 deben ser depreciados de manera independiente?

Ejemplo 27 (continuación): depreciación de componentes

El organismo gubernamental que regula los viajes espaciales desde la jurisdicción en la que la entidad opera su nave requiere, como condición para operarla, que la nave apruebe una inspección realizada por sus agentes antes de iniciar los viajes espaciales comerciales; adicionalmente, requiere en adelante la aprobación de una inspección cada dos años, sin importar el número de viajes realizados por la nave. En diciembre de 20X0, la primera inspección fue llevada a cabo, y esta representó un costo de UM 20 millones para la entidad.

Si bien la entidad no está obligada a hacerlo, tiene la intención de reemplazar los tapizados de la nave espacial después de 50 vuelos. El costo asignable a los tapizados es de UM100.000 aproximadamente. La entidad no ha considerado cambiar ningún otro componente de la nave.

Dado que el componente de inspección es significativo en relación con el costo total de la nave (UM20 millones de UM120 millones), este componente de depreciación debe ser depreciado independientemente de los otros componentes de la nave espacial. Adicionalmente, la vida útil (2 años), el valor residual (nulo) y el método de depreciación (lineal) del componente de inspección de la nave son diferentes, a nivel material, de los demás componentes.

Nota: dado que el componente representado por los tapizados no es significativo en relación con el costo de la nave (es decir, UM100.000 de UM120 millones), el componente de tapizados no necesita ser depreciado independientemente de los demás componentes de la nave.

Método de depreciación

Es probable que sea necesario utilizar diferentes métodos de depreciación en diferentes circunstancias, a fin de asignar el importe depreciable de un activo de manera sistemática a lo largo de su vida útil (por ejemplo, el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de la unidad de producción). Sin embargo, el método de depreciación utilizado debe reflejar de la manera más fiel el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros pronosticado por la entidad (ver párrafos 60 y 62 de la NIC 16).

Un método de depreciación que utiliza el ingreso pronosticado a ser generado por el uso del activo en el negocio de la entidad no es un método de depreciación apropiado, puesto que refleja un patrón de generación de beneficios económicos a partir de la operación del negocio (del cual el activo forma parte) y no el consumo de los beneficios económicos integrados en el activo (véase el proyecto de Norma *Aclaración de métodos aceptables de depreciación y amortización*, publicado en diciembre de 2012). En otras palabras, el consumo de los beneficios económicos integrados en el activo refleja el consumo del potencial de servicio del activo. Esta noción es muy diferente de la depreciación basada en el ingreso.

A 31 de diciembre de 20X0, ¿cuál es el método de depreciación más apropiado para la nave espacial del Ejemplo 27?

Ejemplo 27 (continuación): método de depreciación

El método de depreciación más apropiado es el método de la ‘unidad de producción’ (es decir, el número de viajes pronosticados por la entidad). Este método de depreciación refleja de la manera más precisa el patrón de consumo pronosticado de los futuros beneficios económicos integrados en el activo, dado que se espera que cada viaje consuma una centésima parte del potencial de servicio de la nave espacial.

Sin embargo, considerando que el potencial de servicio del componente de inspección de la nave se consume bajo una base de temporal (por ejemplo, no afecta el número de vuelos realizados por la nave espacial), únicamente se depreciaría el componente de inspección bajo el método lineal.

Nota: si bien la entidad pretende ganar en el 20X1 más de la mitad (53,333 por ciento o $\frac{8}{15}$ ³⁵) del ingreso total pronosticado a ser generado por la nave a lo largo de su vida útil (porque se pronostica que el ingreso generado por el uso de la nave se reducirá a la mitad cada año), la entidad no puede reconocer una proporción correspondiente del costo del activo como un gasto por depreciación en el 20X1 (la entidad no puede utilizar una depreciación basada en el ingreso).

Cambio en las estimaciones contables

Según la NIC 16, el valor residual y la vida útil de cada elemento de PPE deben ser revisados por lo menos al final de cada año financiero y, si las expectativas difieren de estimaciones previas, el cambio debe ser contabilizado como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

De manera similar, el método de depreciación aplicado a un activo es igualmente revisado por lo menos al final de cada año financiero y, si ha surgido un cambio significativo en el patrón pronosticado del consumo de los futuros beneficios económicos integrados en el activo, el método se cambia a fin de reflejar el cambio en el patrón. Dicho cambio implica igualmente un cambio en la estimación contable dado que implica un cambio en la técnica utilizada para

³⁵ 8 : 4 : 2 : 1 (un total de 15) refleja que el patrón de ingresos se reduce a la mitad cada año, a lo largo de un periodo de cuatro años (periodo a lo largo del cual la entidad pretende utilizar la nave espacial). Por consiguiente, $\frac{8}{15}$ refleja la proporción del ingreso total que se pronostica recibir en el 20X1.

la aplicación de la política contable que reconoce la depreciación a medida que los beneficios económicos futuros son consumidos (ver párrafo FC33 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 16).

La *NIIF para las PYMES* requiere una revisión (del valor residual, el método de depreciación o la vida útil) *únicamente* si existen indicios de que ocurrió un cambio significativo desde la última fecha de presentación anual.

¿Qué tanto gasto por depreciación debería reconocer la entidad del Ejemplo 28 en el 20X5?

Ejemplo 28: cambio en las estimaciones contables

El 1 de enero de 20X1, cuando una entidad adquirió un elemento de PPE (por un costo de UM1 millón), la gerencia:

- (a) juzgó que la depreciación lineal era el método de depreciación más apropiado;
- (b) estimó en ocho años la vida útil del activo; y
- (c) midió su valor residual, con referencia a un mercado activo, en UM200.000.

En el 20X5, el elemento PPE fue revaluado por la gerencia de la siguiente manera:

- (a) se juzgó que la depreciación lineal era el método de depreciación más apropiado;
- (b) se estableció que el elemento contaba con una vida útil restante de cinco años a partir del 1 de enero de 20X5; y
- (c) se estimó que el valor residual del elemento era nulo.

El 1 de enero de 20X5, el importe en libros del elemento de PPE es de UM600.000 (es decir, el costo de UM1 millón menos UM400.000 de depreciación acumulada). Debido a que las estimaciones de la vida útil y el valor residual cambiaron en el 20X5, la depreciación para final de año al 31 de diciembre de 20X5 es de UM120.000 (es decir, UM600.000 de monto depreciable ÷ 5 años de vida útil restante).

La CINIIF 1 especifica cómo debe ser contabilizado el efecto de los siguientes eventos, los cuales cambian la medición de un pasivo de desmantelamiento, restauración o similar que se reconoce como parte del costo de un elemento de PPE:

- (a) un cambio en la salida pronosticada de recursos con beneficios económicos (por ejemplo, flujos de efectivo), requeridos para liquidar la obligación;
- (b) un cambio en la tasa de descuento actual basada en el mercado, tal como se define en el párrafo 47 de la NIC 37 (esto incluye cambios en el valor temporal del dinero y los riesgos relacionados con el pasivo); y
- (c) un aumento que refleja el paso del tiempo (conocido como la reversión del descuento a valor presente).

Ejemplos 29 y 30: cambio en las estimaciones contables

Los Ejemplos Ilustrativos 1 y 2 que acompañan a, mas no forman parte de, la CINIIF 1 ilustran cómo contabilizar un cambio en la estimación contable de un componente del costo de un elemento de PPE que es igualmente un pasivo, según la NIC 37, cuando la entidad utiliza el modelo del costo y el modelo de revaluación respectivamente.

Deterioro

El deterioro del PPE, de haber alguno, se determina según la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. El principio del deterioro en la NIC 36 especifica que un activo no debe ser contabilizado por más que su importe recuperable. El 'importe recuperable' es el más alto entre el valor razonable de un activo menos los costos de venta y el valor presente de futuros flujos de efectivo pronosticados que se derivarían del activo—su valor en uso.

Estas notas no explican los requerimientos NIIF para el deterioro de elementos de PPE puesto que el deterioro es un tema independiente de la sección de deterioro de activos.

Baja en cuentas

Conectar los requerimientos de baja en cuentas de la NIC 16 (párrafos 67-72) y la Sección 17 (párrafos 17.27-17.30) de la *NIIF para las PYMES* con el objetivo de la información financiera y las características cualitativas, tal como se define en el *Marco Conceptual*.

Si bien el *Marco Conceptual* ofrece ‘conceptos’ que indican cuándo un activo debe ser reconocido por primera vez en el estado de situación financiera (criterios de reconocimiento), no proporciona los conceptos para determinar cuándo un activo debe ser retirado del estado de situación financiera de una entidad (criterios de baja en cuentas). Por consiguiente, los criterios de baja en cuentas especificados a nivel de Norma no son consistentes a través de todas las NIIF. En la mayor parte de los casos, es fácil reconocer cuándo se debe dar de baja en cuentas a un elemento de PPE. Sin embargo, en algunos casos, la baja en cuentas no ocurre necesariamente cuando dejan de cumplirse los criterios del reconocimiento del activo. Adicionalmente, la baja en cuentas no se requiere necesariamente cuando el activo ya no cumple con la definición de un activo. El importe en libros de un elemento de PPE se da de baja en el momento de su disposición o cuando ya no se espere obtener más beneficios económicos futuros a partir de su uso o disposición, lo que suceda primero (ver párrafo 67 de la NIC 16).

El principio de reconocimiento para ingresos por ventas de productos se aplica con el fin de determinar los tiempos en el reconocimiento de ganancias por disposición de elementos de PPE (párrafo 69 de la NIC 16).

De manera contraria al principio de presentación de las NIIF que establece que los gastos no son compensados contra el ingreso (ver párrafo 32 de la NIC 1), el párrafo 68 de la NIC 16 especifica que la ganancia o pérdida derivada de la baja en cuentas de un elemento de PPE se incluye en los resultados una vez se haya dado de baja al elemento (excepto si la NIC 17 requiere que sea diferente en una venta y arrendamiento financiero posterior). La NIC 16 prohíbe igualmente la clasificación de dichas ganancias como ingreso de actividades ordinarias, dado que los ingresos por venta de productos generan usualmente montos recurrentes en importes que son más comparables en el tiempo que las ganancias por venta de elementos de PPE. Por consiguiente, los usuarios de los estados financieros considerarían estas ganancias y los recaudos de la venta de productos a lo largo de sus actividades ordinarias de manera diferente en su evaluación de los resultados pasados de la entidad y sus proyecciones de entradas futuras de efectivo (párrafo FC35 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 16).

De manera consistente con lo establecido previamente, el IASB ha concluido que las entidades cuyas actividades ordinarias incluyen el arrendamiento y la venta posterior de los activos deberían reconocer como ingreso de actividades ordinarias tanto el generado por el arrendamiento como por la venta del activo. Esto se debe a que la presentación del ingreso bruto por venta, y no la de la ganancia o pérdida neta por la venta del activo, reflejaría mejor las actividades ordinarias de dichas entidades (párrafo FC35C de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 16). Por consiguiente, según el párrafo 68A de la NIC 16, una entidad que –en el curso de sus actividades ordinarias– vende rutinariamente elementos de PPE que han sido mantenidos para el arrendamiento a otros debe transferir dichos activos a los inventarios a su importe en libros una vez cesan de ser arrendados y pasan a ser mantenidos para la venta. Así, el recaudo de la venta de dichos activos es reconocido como un ingreso,

según la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*. La NIIF 5 no aplica cuando los activos que son mantenidos para la venta en el curso ordinario del negocio son transferidos al inventario.

Ejemplo 31: venta

El 31 de diciembre de 20X5 una entidad vendió una máquina que utilizaba para la manufactura de productos por un monto de UM1.500, mientras el importe en libros de la máquina era de UM1.000 (su costo histórico depreciado).

El 31 de diciembre de 20X5³⁶ la entidad:

- (a) da de baja en cuentas al activo—PPE: máquina (UM1.000);
- (b) reconoce al activo recibido en contraprestación—activo financiero: efectivo (UM1.500); y
- (c) reconoce un ingreso—resultados: ganancia por disposición del elemento PPE (UM500).

Nota: como excepción al principio del párrafo 32 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*—por el cual no se compensan ingresos y gastos (presentación bruta)—los párrafos 68 y 71 de la NIC 16 requieren la presentación neta (es decir, la ganancia o la pérdida derivada de la baja en cuentas de un elemento de PPE a ser incluida en los resultados). Además, dado que los ingresos por venta de productos en actividades ordinarias generan usualmente montos más recurrentes y comparables que las ganancias por disposición de elementos de PPE, la entidad no puede clasificar como ingreso (ver NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*) las ganancias por la disposición de elementos de PPE (ver párrafo FC34 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 16). Adicionalmente, el propósito por el que la entidad mantiene un activo determina si la disposición del activo da lugar a un ingreso o a una ganancia por disposición (por ejemplo, la venta de elementos mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones de la entidad (inventario) da lugar a un ingreso).

Ejemplo 32: edificio mantenido para la venta

Tras la adquisición del edificio de su oficina principal, la gerencia estimó en 50 años la vida útil del edificio, desde el momento de la adquisición. Antes de decidir sobre la venta del edificio, la entidad pretendía utilizarlo a través de su vida útil, al final de la cual se pronostica que el edificio no tendrá ya valor. No se pronosticaba ningún flujo de efectivo con la disposición del edificio. La gerencia pretendía consumir uniformemente los beneficios económicos futuros del edificio a lo largo de sus cincuenta años de vida útil.

El 31 de diciembre de 20X5 la entidad se compromete con un plan de venta de edificio de su oficina principal e inicia acciones para localizar al comprador. La entidad considera transferir el edificio al comprador tras la evacuación del edificio. El tiempo necesario para evacuar el

³⁶ Suponiendo que esta es la fecha en que se han cumplido todas las condiciones siguientes: (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y las recompensas significativas de la propiedad de los productos; (b) la entidad ya no posee el poder gerencial asociado con la propiedad ni el control efectivo de los productos vendidos; (c) el importe del ingreso puede ser medido de manera fiel; (d) es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluirán hacia la entidad; y (e) es posible medir de manera fiel los costos incurridos o a ser incurridos en razón de la transacción (ver párrafo 69 de la NIC 16).

edificio es normal y habitual en las ventas de dichos activos. Es altamente probable que el edificio sea vendido en los próximos meses.

A 31 de diciembre de 20X5:

- (a) el importe en libros del edificio es UM1.000.000 (UM2.000.000 de costo histórico menos UM1.000.000 de depreciación acumulada);
- (b) el valor razonable del edificio es UM3.000.000; y
- (c) los costos estimados para la venta son de UM300.000.

El 2 de febrero de 20X6 la entidad incurrió en costos de UM250.000 relacionados con la venta del edificio por UM3.100.000.

Pregunta 1: explicar, con referencia al Marco Conceptual, la NIIF 5 y la NIC 16, cómo la entidad presentaría la disposición del edificio en sus estados financieros para los años que finalizan el 31 de diciembre de 20X5 y el 31 de diciembre de 20X6.

Desde el 31 de diciembre de 20X5, momento en que el edificio pasa a mantenerse para la venta, el uso remanente en las operaciones de un activo que será vendido es secundario a la recuperación del importe en libros a través de la venta. Por consiguiente, la depreciación cesa porque la contabilización para dicho activo es un proceso de valoración y no de asignación. El 31 de diciembre de 20X5, el edificio debe ser reclasificado pasando de PPE (activo no corriente) a activo no corriente mantenido para la venta (presentado como activo corriente ya que el edificio cumple con la definición) y medido al más bajo entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de la venta—el activo se mantiene ahora para ser realizado a través de la venta y la medición debe reflejarlo. En algunos casos (no en este ejemplo sin embargo), la pérdida por deterioro puede ser reconocida en los resultados (cuando el importe en libros excede el valor razonable menos los costos de la venta)—esto es consistente con los principios de deterioro de PPE.

A 31 de diciembre de 20X6, la entidad debe reconocer UM1.850.000 de ingresos por la disposición del activo en los resultados.

Pregunta 2: explique cómo su respuesta a la Pregunta 1 sería diferente (de serlo) si la entidad preparara sus estados financieros según la NIIF para las PYMES.

A diferencia de las NIIF (ver NIIF 5), la *NIIF para las PYMES* no clasifica los activos no corrientes como mantenidos para la venta. Por consiguiente, según la *NIIF para las PYMES*, la entidad continuaría depreciando el elemento de PPE desde el 31 de diciembre de 20X5 hasta su disposición el 2 de febrero de 20X6. Sin embargo, en respuesta al cambio de uso del edificio, la entidad debería —según el párrafo 17.19—revisar su estimación previa del valor residual del edificio. Al estimar nuevamente el valor residual, la depreciación del edificio cesaría porque su valor residual excede su importe en libros.

Nota: el párrafo 17.26 (que hace referencia al párrafo 27.9(f)) establece que el plan de disposición de un activo no corriente es un indicador que genera un cálculo del importe recuperable del activo, para propósitos de una comprobación del deterioro del valor. El activo en este ejemplo no está deteriorado dado que su valor razonable menos los costos de venta excede su importe en libros.

Ejemplo 33: abandono

En octubre de 20X5 una entidad decide suspender la manufactura de algodón, su principal línea de negocio. Así, abandonará sus molinos de algodón. Toda actividad se suspende en los molinos de algodón el 30 de junio de 20X6.

Pregunta 1: explique, con referencia al Marco Conceptual y las NIIF, por qué los resultados y los flujos de efectivo de los molinos de algodón son tratados como operaciones continuas en los estados financieros de la entidad para el año que finaliza el 31 de diciembre de 20X5.

Según la NIIF 5, en el 20X5 los molinos de algodón no cumplen con la definición de una operación discontinuada (no han sido vendidos ni son mantenidos para la venta). Consistentemente con los aspectos económicos de una decisión de abandono, al 31 de diciembre de 20X5 (a final de año), según la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, la entidad comprobaría el deterioro del valor de sus molinos de algodón. Dado que el importe en libros del activo se continúa recuperando, principalmente a través de su uso continuo (en lugar de la venta), la entidad continúa depreciando los molinos hasta su disposición por abandono.

Ejemplo 34: ingreso (presentación bruta) o ganancia (presentación neta)

Una cadena de almacenes de bicicletas conserva bicicletas para arrendamientos a corto plazo y para la venta. Las bicicletas disponibles para arrendamiento son utilizadas durante dos o tres años y luego son vendidas por los almacenes como modelos de segunda mano.

Explique, con referencia al Marco Conceptual y la NIC 16, cómo la entidad presentaría la disposición de bicicletas de segunda mano en sus estados financieros para el año que finaliza el 31 de diciembre de 20X5.

La entidad, en el curso de sus actividades ordinarias, vende rutinariamente bicicletas de segunda mano (elementos de PPE) que ha mantenido para el arrendamiento a otros. Por consiguiente, según el párrafo 68A de la NIC 16, la entidad debe transferir dichas bicicletas a los inventarios a su importe en libros una vez dejan de ser arrendadas y pasan a ser conservadas para la venta. Así, el recaudo de la venta de estas bicicletas usadas debe ser reconocido como un ingreso, según la NIC 18 *Ingreso de Actividades Ordinarias*^{37, 38}. En la opinión del IASB, la presentación del ingreso bruto por venta, y no la de la ganancia o pérdida neta por la venta del activo, reflejaría mejor las actividades ordinarias de dichas entidades (párrafo FC35C de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 16), porque el ingreso por la venta de dichos bienes genera usualmente montos más comparables y recurrentes que la ganancia por la venta de elementos de PPE. Por consiguiente, los usuarios de los estados financieros considerarían estas ganancias, y los recaudos de la entidad por la venta de bienes en el

³⁷ Nota: la NIIF 5 no aplica cuando los activos que son mantenidos para la venta en el curso normal del negocio son transferidos a inventarios.

³⁸ Nota: el IASB concluyó que los requerimientos de revelación de las NIC 2, 16 y 18 permitirían que la entidad revelara información relevante para los usuarios (ver párrafo FC35D de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 16).

curso de sus actividades normales, de manera diferente a disposiciones únicas o poco frecuentes de activos (PPE) en su evaluación de los resultados pasados de la entidad y sus proyecciones de futuros flujos de efectivo.

Presentación y revelación

Conectar los requerimientos de presentación y revelación de la NIC 16 (párrafos 73-79) y la Sección 17 (párrafos 17.31-17.32) de la *NIIF para las PYMES* con el objetivo de la información financiera y las características cualitativas, tal como se define en el *Marco Conceptual*.

El objetivo de la información con propósito general³⁹ crea la base del *Marco Conceptual*. Otros aspectos del *Marco Conceptual*, entre los que se incluyen la presentación y revelación, fluyen lógicamente desde el objetivo (ver párrafo OB1 del *Marco Conceptual*).

El importe en libros de PPE se presenta como una partida diferente en el estado de situación financiera (ver párrafo 54(a) de la NIC 1). La parte de estas notas dedicada a la identificación de PPE (alcance de la NIC 16) explicaba el proceso de subclasificación, a fin de presentar la información de la manera más útil para los usuarios, con el objetivo de tomar decisiones económicas (ver párrafo 4.3 del *Marco Conceptual*). Por ejemplo, la tierra es clasificada por función en el negocio de la entidad, con el objetivo de reflejar la información de la manera más útil para los usuarios, para así poder tomar decisiones económicas; de este modo, se clasifica como PPE (si se conserva para su uso en la producción o el suministro de productos o servicios o para propósitos administrativos), como propiedad de inversión (si se conserva para percibir arrendamientos, para la apreciación del capital, o ambos) o como inventario (si se conserva para su venta en el curso normal del negocio). Adicionalmente, en aquellas situaciones en que el importe en libros de la tierra (un activo no corriente) se recupera principalmente a través de una transacción de venta y no del uso continuo esta se clasifica como un activo no corriente mantenido para la venta (ver párrafo 6 de la NIIF 5). Algunas veces es necesario emitir un juicio significativo para la clasificación de los activos.

PPE debe ser subclasificado por categoría. Una categoría PPE se define como un grupo de activos de naturaleza y uso similar en las operaciones de una entidad (ver párrafo 37 de la NIC 16). Como es el caso en muchas NIIF, el juicio profesional es utilizado en la aplicación de dicho principio de subclasificación.

Si la entidad opta por utilizar el modelo de revaluación para algunos de sus elementos de PPE únicamente, es necesario reevaluar⁴⁰ simultáneamente toda una categoría de PPE (ver párrafos 36 y 38 de la NIC 16).

Ejemplo 35: principio de sub-clasificación (categoría de PPE)

Una entidad posee los siguientes elementos de PPE:

- (a) Propiedad A: una parcela de tierra vacía sobre la cual pretende construir su nueva sede administrativa;

³⁹ El objetivo es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa, que sea útil para inversores, prestamistas y demás acreedores actuales y potenciales, y facilite la toma de decisión sobre la entrega de recursos a la entidad. Dichas decisiones incluyen la venta, compra o mantenimiento del patrimonio e instrumentos de deuda, y el suministro o pago de préstamos y demás formas de crédito (ver párrafo OB2 del *Marco Conceptual*).

⁴⁰ Se requiere una revaluación simultánea (o una base escalonada de revaluación) para evitar una revaluación selectiva dentro de una misma categoría de PPE.

- (b) Propiedad B: una parcela de tierra que opera como vertedero;
- (c) Propiedad C: una parcela de tierra sobre la cual está construida su oficina administrativa principal;
- (d) Propiedad D: una parcela de tierra sobre la cual está construida su oficina de ventas directas;
- (e) Propiedades E1–E10: diez almacenes minoristas y el terreno sobre el cual están construidos;
- (f) Equipo A: sistemas computarizados en sus oficinas y su oficina de ventas directas integrados con los sistemas computarizados de los puntos de venta en los almacenes minoristas;
- (g) Equipo B: sistemas computarizados de los puntos de venta en cada uno de sus almacenes minoristas;
- (h) muebles y accesorios de su oficina administrativa principal y su oficina de ventas; y
- (i) artículos fijos de sus almacenes minoristas.

Preguntas de debate

Considere, al debatir las siguientes preguntas, si los activos mencionados previamente deben ser reflejados como una clase de activos separada.

Pregunta 1: ¿el terreno sin edificios debería ser clasificado independientemente del terreno con edificios?

Es necesario considerar la naturaleza y el uso del activo en las operaciones del negocio a fin de determinar si el terreno debería ser clasificado independientemente del edificio. Un terreno vacío y un terreno con un edificio presentan naturalezas diferentes—son diferentes clases de PPE.

Pregunta 2: ¿el terreno operado como vertedero debería ser clasificado independientemente del terreno vacío?

El vertedero es utilizado para un fin diferente al del terreno vacío y, por ende, es una clase de PPE diferente a la del terreno vacío.

Pregunta 3: ¿los almacenes minoristas de la entidad son lo suficientemente diferentes en naturaleza y uso de los edificios como para ser tratados como una clase independiente de tierra y edificios?

En este caso se requiere juicio profesional—se puede decir que todos los edificios contribuyen en el mismo objetivo general de la entidad. No obstante, la manera en que contribuyen es diferente y, por ende, se podría argumentar que deberían ser presentados como diferentes clases de PPE. La materialidad (y el significado del importe en libros de los almacenes minoristas y los edificios de las oficinas para el total del importe en libros de las tierras y edificios de la entidad) de los diferentes tipos de edificios podría

ser utilizada para indicar a la gerencia si deberían ser tratados como una clase independiente de edificios del terreno.

Pregunta 4: dado que los equipos computarizados están integrados a través de la organización, ¿deberían ser clasificados como una clase de activo independiente?

Los activos son utilizados para un propósito similar y son de naturaleza similar y, por ende, es probable que sean presentados como parte de una única clase de PPE. Similar al debate de la Pregunta 3, la gerencia necesitaría ejercer un juicio profesional y determinar la materialidad del equipo al decidir si es necesario contar con diferentes clasificaciones (es decir, clases independientes). La integración de los equipos a través de la organización (permitiendo por ejemplo la interfaz entre computadores a través de la organización) no define en sí misma que necesariamente todos los equipos computarizados forman una única clase de PPE.

Nota: la materialidad (capaz de afectar la decisión de un usuario primario, tomada con base en la información contenida en el estado financiero) es un aspecto importante a considerar al realizar dichos juicios de clasificación.

Los párrafos 73–79 de la NIC 16 indican los requerimientos de revelación para PPE. Estas revelaciones se reflejan usualmente en las notas, las cuales:

- (a) presentan información sobre la base de la preparación de los estados financieros y las políticas contables específicas utilizadas (ver párrafo 112(a) de la NIC 1). Por ejemplo, para cada clase de PPE, una entidad revela la base de medición utilizada (por ejemplo, el modelo del costo o el modelo de revaluación), los métodos de depreciación utilizados (por ejemplo, lineal, balance reducido o identificación específica) y la vida útil (o las tasas de depreciación).
- (b) revelan información acerca de las suposiciones que la entidad realiza sobre el futuro y demás fuentes principales de incertidumbre de las estimaciones al final del periodo contable, que presentan un alto riesgo de resultar en un ajuste material al importe en libros de los activos y pasivos dentro del próximo año financiero (ver párrafo 125 de la NIC 1). Por ejemplo, las suposiciones realizadas en la medición de la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y despeje de la planta nuclear y restauración del terreno en el cual se encontraba (obligación en la que se incurrió cuando la planta fue construida) serían reveladas en las notas.
- (c) revelan, en el resumen de políticas contables significativas u otras notas, los juicios profesionales –aparte de los que implican estimaciones– que la gerencia ha realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que han tenido el efecto más significativo en los montos reconocidos en los estados financieros (ver párrafo 122 de la NIC 1). Por ejemplo, la gerencia podría haber utilizado un juicio significativo al decidir si un edificio particular que posee es una propiedad de inversión o un elemento de PPE.
- (d) revelan la información requerida por las NIIF que no es presentada en ninguna otra parte de los estados financieros (ver párrafo 112(b) de la NIC 1). Por ejemplo, la NIC 16 requiere la revelación, entre otros, del importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con pérdidas por deterioro acumuladas) al inicio y al final del periodo y una conciliación de importe en libros al inicio y al final del periodo, reflejando:

- (i) adiciones;
 - (ii) activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de disposición clasificado como mantenido para la venta, según la NIIF 5, y otras disposiciones;
 - (iii) adquisiciones vía combinaciones de negocios;
 - (iv) aumentos o reducciones resultado de revaluaciones y de pérdidas por deterioro reconocidas o revertidas en otros resultados integrales, según la NIC 36;
 - (v) pérdidas por deterioro reconocidas en los resultados, según la NIC 36;
 - (vi) pérdidas por deterioro revertidas en los resultados, según la NIC 36;
 - (vii) depreciación;
 - (viii) las diferencias netas de cambio que resultan de la traducción de los estados financieros de la moneda funcional a una presentación de moneda diferente, incluyendo la traducción de una operación extranjera a la moneda de presentación de la entidad que informa; y
 - (ix) otros cambios.
- (e) proporcionan información que no se presenta en ninguna otra parte de los estados financieros, pero que es relevante para el entendimiento de las mismas (por ejemplo, revelaciones adicionales cuando es necesario lograr una presentación razonable) (ver párrafos 15 y 112(c) de la NIC 1).

La parte de estas notas dedicada a la baja en cuentas del PPE explica que:

- (a) de manera contraria al principio de presentación de las NIIF que establece que los gastos no son compensados contra el ingreso, la ganancia o pérdida neta derivada de la baja en cuentas de un elemento de PPE se incluye en los resultados;
- (b) las ganancias por la disposición del elemento de PPE no son reconocidas como ingreso; y
- (c) las entidades cuyas actividades normales incluyen el arrendamiento y la eventual venta del mismo activo deberían reconocer el ingreso generado tanto por el arrendamiento como por la venta de los activos (en lugar del ingreso del arrendamiento únicamente y la ganancia o pérdida neta de la venta de los activos).

Cambios en las políticas contables, provisiones transitorias y fechas efectivas

Conectar los requerimientos de cambios en las políticas contables, provisiones transitorias y fechas efectivas de la NIC 16 (NIC 8 párrafos 14-31 y 50-53 y NIC 16 párrafos 80.81F) y la Sección 17 (párrafos 10.8, 10.11 y 10.12) de la *NIIF para las PYMES* con el objetivo de la información financiera y las características cualitativas, tal como se define en el *Marco Conceptual*.

Los usuarios de los estados financieros deben poder comparar los estados financieros de una entidad a través del tiempo, a fin de identificar las tendencias de su situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo. Por ende, se aplican las mismas políticas contables dentro de un mismo periodo y de un periodo al siguiente (ver párrafo 15 de la NIC

8). Por consiguiente, una entidad aplica sus políticas contables para PPE de manera consistente de un periodo a otro. No obstante, una entidad cambia su política contable únicamente si:

- (a) el cambio es requerido por una NIIF (por ejemplo, cuando una entidad aplica por primera vez una Norma o una modificación a una Norma); o
- (b) el cambio implica que se proporcionará información más fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros sucesos o condiciones sobre la situación financiera de la entidad, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo (ver párrafo 14 de la NIC 8).

Por ejemplo, un cambio del modelo del costo al modelo de revaluación proporcionaría una medida más actual de PPE en el estado de situación financiera y una medida de depreciación más actual.

A fin de permitir a los usuarios de estados financieros comparar los estados financieros de una entidad a través del tiempo, el principio general de contabilización de un cambio en la política contable es la aplicación retroactiva, es decir, restablecer las cifras comparativas como si la nueva política contable siempre hubiera sido aplicada por la entidad (ver párrafos 19 y 23 de la NIC 8). Sin embargo, en función de la aplicación de las limitaciones del costo (ver párrafos QC35-QC39 del *Marco Conceptual*), el IASB frecuentemente especifica provisiones transitorias particulares en Normas que crean excepciones al principio general de contabilidad para cambios retroactivos de políticas contables (ver párrafo 19(a) de la NIC 8). Por ejemplo, la contabilización inicial para un cambio de política contable para PPE, pasando del modelo del costo al modelo de revaluación, se contabiliza como una revaluación según la NIC 16 en lugar de un cambio en la política contable (ver párrafo 17 de la NIC 8). Adicionalmente, los párrafos 80–81F indican las provisiones transitorias y las fechas efectivas para las modificaciones a la NIC 16.

Los párrafos 28–31 de la NIC 8 especifican los requerimientos de revelación para un cambio de política contable.

Etapa 2: Preguntas para tareas

Tarea 1

Encuentre el informe anual consolidado de un grupo cotizado en la bolsa que posea propiedades, planta y equipo (PPE) y prepare sus estados financieros en cumplimiento con las NIIF (los informes anuales pueden ser descargados directamente de los sitios web de las compañías). Prepare un resumen ejecutivo de una página para la Junta Directiva de la casa matriz que detalle la utilidad de la contabilidad del grupo y la información sobre PPE.

Tarea 2

Encuentre ejemplos de elementos PPE (u otros activos tangibles) que sean difíciles de clasificar (es decir, que sea difícil determinar qué NIIF debería ser aplicada para la contabilización del activo identificado). Las fuentes posibles incluyen:

- (a) los estados financieros NIIF de entidades cotizadas en la bolsa;⁴¹
- (b) publicaciones de decisiones regulatorias de los reguladores de valores;
- (c) informes de firmas contables profesionales; y
- (d) artículos de prensa.

Utilizando los ejemplos que ha identificado, explique:

- (a) por qué consideran que dichos elementos son difíciles de clasificar;
- (b) si está de acuerdo con la clasificación de la entidad; y
- (c) si otra clasificación proporcionaría a los inversores, prestamistas y demás acreedores (actuales y potenciales) información financiera más útil.

Presente las razones que sustentan su opinión, haciendo referencia a los requerimientos de la NIC 16 y demás NIIF relevantes.

Tarea 3

Encuentre ejemplos de elementos de PPE que cuentan con partes significativas que requieren un replazo en intervalos frecuentes y en intervalos menos frecuentes e irregulares. Las fuentes posibles incluyen:

- (a) los estados financieros NIIF de entidades cotizadas en la bolsa;
- (b) publicaciones de decisiones regulatorias de los reguladores de valores;
- (c) informes de firmas contables profesionales; y
- (d) artículos de prensa.

Utilizando los ejemplos que ha identificado, explique:

- (a) si está de acuerdo con la identificación que la entidad ha otorgado a las piezas de replazo; y

⁴¹ Ver párrafo 122 de la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

- (b) si la contabilización independiente de la depreciación de dichas piezas de remplazo ofrece a los inversores, prestamistas y demás acreedores (actuales y potenciales) información financiera útil.

Presente las razones que sustentan su opinión, haciendo referencia a los requerimientos de las NIIF y de la *NIIF para las PYMES*.

Tarea 4

Encuentre, en los estados financieros NIIF de las entidades cotizadas en la bolsa, ejemplos de elementos de PPE que cuentan con una variedad de métodos de depreciación, vidas útiles y valores residuales.

Su tarea es explicar:

- (a) si está de acuerdo con las estimaciones realizadas por las entidades cuyos estados financieros está analizando, presentando las razones para sus respuestas;
- (b) si las estimaciones realizadas por entidades diferentes sobre elementos de PPE similares son consistentes, presentando las razones para cualquier variación que encuentre, de haber alguna;
- (c) si el objetivo de la información financiera con propósito general se cumpliría mejor si el IASB especificara tasas de depreciación y vidas útiles específicas para cada tipo de PPE (por ejemplo, 25 por ciento del costo histórico de los computadores debe ser reconocido como un gasto (depreciación) por año);
- (d) si la información financiera preparada según las NIIF cumpliría mejor con el objetivo de la información financiera con propósito general si el IASB especificara un único modelo de medición para PPE – de ser así, describir el modelo que usted seleccionaría, y presente las razones que sustentan su elección; y
- (e) hasta qué punto un modelo de medición que no haya sido especificado por el IASB para PPE proporcionaría información útil a inversores, prestamistas y demás acreedores actuales y potenciales. Por ejemplo, ¿podría el valor razonable o el costo histórico (exceptuando la depreciación y el deterioro) proporcionar más información útil que los modelos de medición NIIF?

Etapa 2: Tutoría

A continuación se presenta un ejemplo de tutoría que ha sido diseñado para desarrollar el conocimiento y entendimiento de los estudiantes sobre los juicios básicos y las estimaciones necesarias para aplicar el modelo del costo en la contabilización de PPE según la NIC 16. En la Etapa 2, sería apropiado incrementar la integración del material de esta tutoría con los requerimientos de otras NIIF.

20X1

El 1 de septiembre de 20X1 una entidad adquiere una parcela de terreno industrial por UM200.000 y una máquina que será instalada en dicha parcela por UM1.000.000.⁴² La máquina será utilizada para la producción de un producto químico que será vendido a terceros.

Antes de que la máquina pueda ser utilizada por la entidad, debe ser instalada, modificada y probada. Una vez la entidad realice la prueba, la autoridad regulatoria debe inspeccionar y probar la máquina y certificar que está apta antes de que pueda ser utilizada para producción comercial. La entidad incurrió en los siguientes costos entre el 1 de septiembre de 20X1 y el 1 de diciembre de 20X1:

- (a) instalación: UM25.000 (UM5.000 de este monto corresponde al revestimiento—ver a continuación);
- (b) modificación: UM60.000;
- (c) prueba de la máquina por parte de la entidad: UM15.000; y
- (d) inspección de la máquina por parte de la autoridad regulatoria: UM100.000.

La autoridad regulatoria certificó el 1 de diciembre de 20X1 que la máquina es apta para su propósito.

La entidad espera utilizar esta máquina para la producción de 100.000 unidades de producto químico. Sin embargo, a fin de hacerlo, existe una condición legal para poder continuar operando la máquina; una vez haya producido 50.000 unidades, la máquina debe aprobar una gran inspección realizada por las autoridades regulatorias.

Si todas las fallas identificadas en la inspección son resueltas, la máquina podría producir las otras 50.000 unidades (es decir, las 100.000 en total). Luego de producir 100.000 unidades (50.000 antes de la inspección y 50.000 después de la inspección), se pronostica que la máquina no tendrá valor alguno; de acuerdo con las regulaciones de la industria, la máquina debe ser retirada y el terreno sobre el cual fue construida debe ser restaurado a la condición que presentaba antes de que la máquina fuera construida sobre el mismo.

⁴² Adicionalmente al terreno y la máquina, la entidad adquiere igualmente un edificio y tanques de almacenamiento; no obstante, para el propósito de este tutorial dichos hechos son ignorados.

Adicionalmente, la autoridad regulatoria exige que el revestimiento de la cuba de la máquina sea reemplazado cada 20.000 unidades de producción. El revestimiento de reemplazo debe ser instalado por un ingeniero calificado aprobado por la autoridad regulatoria.

Igualmente, si se mueve la máquina en cualquier momento durante su vida útil, debe ser sometida a una inspección rigurosa para verificar cualquier falla que haya podido ocurrir durante el movimiento de la máquina. Dicha inspección debe ser realizada antes de continuar su uso en producción.

A 31 de diciembre de 20X1 (final del periodo contable) la gerencia estima lo siguiente sobre la máquina:

- (a) el costo de la inspección (si se realizara hoy) que se espera realizar cuando la máquina haya producido 50.000 unidades: UM100.000.
- (b) el costo del trabajo (si se realizara hoy) que se espera será necesario después de la inspección de la máquina, cuando esta haya producido 50.000 unidades: UM220.000.
- (c) el costo del revestimiento de reemplazo (si se realizara hoy) y la instalación correspondiente: UM140.000 (con UM135.000 siendo el costo del revestimiento y UM5.000 siendo el costo de la instalación).
- (d) el costo de un especialista independiente para asumir hoy la obligación de restauración de la tierra sobre la cual la máquina está erguida: UM100.000.
- (e) el importe que la entidad recibiría por la máquina si fuera vendida como chatarra el 31 de diciembre de 20X1, y si estuviera ya en las condiciones esperadas después de haber producido 100.000 unidades: UM200.000.

20X2–20X5

E 1 de enero de 20X2, la entidad inicia su uso de la máquina para la producción de los productos químicos (la máquina se mantiene inactiva durante el mes de diciembre 20X1).

No se han realizado cambios en las estimaciones de la gerencia (realizadas originalmente el 31 de diciembre 20X1) entre 20X2 y 20X5. No obstante, la operación de la máquina causa un aumento en la contaminación de la tierra, lo que obliga a una restauración de la tierra sobre la cual está erguida la máquina, hecho que resulta en un aumento de aproximadamente UM1 por unidad producida.

En el 20X2, la máquina produce 4.000 unidades. En los próximos tres años (20X3–20X5) la máquina produce 12.000 unidades cada año.

Durante 20X4, luego de haber producido las primeras 4.000 unidades del año, el revestimiento es reemplazado a un costo de UM144.000, incluyendo la instalación.

20X6

El revestimiento es reemplazado el 1 de enero de 20X6 a un costo de UM148.000, incluyendo la instalación.

El 1 de septiembre de 20X6, después de que la máquina haya producido 45.000 unidades, la producción se suspende durante cuatro meses. Primero se realiza una inspección rigurosa y se realiza el servicio necesario para rectificar las fallas y demás defectos identificados en la inspección. El servicio es llevado a cabo por un tercero, por un costo de UM200.000.

El 31 de diciembre de 20X6, luego de haber finalizado el servicio, el regulador rectifica que la máquina está en las condiciones necesarias para cumplir su propósito. El costo de la inspección es de UM100.000 para la entidad.

20X7

El 2 de enero de 20X7 la producción se reinicia.

En el 20X7 la máquina produce 10.000 unidades.

20X8

El 31 de diciembre de 20X8, debido a un desarrollo inesperado de nuevas tecnologías a finales de 20X8, el costo de la restauración del ambiente se torna inmaterial (CU1). Adicionalmente, debido al descubrimiento de usos alternativos del material utilizado en la construcción de la máquina, la gerencia estima que los comerciantes de metal pagarían ahora a la entidad alrededor de UM300.000 por la máquina, si estuviere en las condiciones esperadas al final de su vida económica (es decir, una vez producidas las 100.000 unidades).

Tras haber producido 5.000 unidades, el revestimiento es remplazado a un costo de UM150.000, incluyendo la instalación.

En el 20X8 la máquina produjo 10.000 unidades en total.

20X9

El 1 de septiembre de 20X9, por cambios inesperados en el enfoque estratégico de la entidad, esta se compromete a vender el terreno y la máquina a un tercero independiente, por UM1.200.000.⁴³ La gerencia de la entidad anuncia su plan al público y entrega paquetes de indemnización voluntarios a los empleados que operan la máquina dado que no se les ofrecerá nuevos cargos en la entidad.

En el 20X9 la entidad utiliza la máquina para producir 10.000 unidades (de las cuales 9.000 son producidas antes del 1 de septiembre de 20X9).

20Y0

⁴³ UM300.000 del precio total se atribuye al terreno.

El 1 de marzo de 20Y0, después de haber producido 2.000 unidades más, los riesgos y las ventajas de la propiedad de la máquina son transferidos a la tercera parte independiente, como consecuencia de la venta.

Preguntas:

Pregunta 1: a 31 de diciembre 20X1, ¿cuál es el costo, la vida útil y el importe depreciable de la máquina y del terreno de la entidad? Suponer que todos los costos son considerados individualmente materiales.

Pregunta 2: explique cómo la entidad debe contabilizar los costos de inspección de la autoridad regulatoria y los servicios realizados a la máquina, según la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. No es necesario sustentar su respuesta con cálculos.

Pregunta 3: explique cómo la entidad debe contabilizar su obligación de restauración del ambiente según las regulaciones de la industria. Suponer que los efectos de descuento son inmateriales y, por ende, pueden ser ignorados. Sustente su respuesta con cálculos.

Pregunta 4: argumente cómo, según la NIC 16, la entidad depreciaría la máquina a lo largo de su vida útil. Sustente su respuesta con cálculos.

Pregunta 5: argumente cómo su respuesta a la Pregunta 4 sería diferente, de serlo, si hubiese sido apropiado que la entidad utilizara el método de depreciación lineal. No es necesario sustentar su respuesta con cálculos.

Pregunta 6: argumente cómo sus respuestas a las Preguntas 1–5 serían diferentes, de serlo, si la entidad preparara sus estados financieros según la *NIIF para las PYMES*.

Etapa 2: Tutoría—respuesta sugerida

Pregunta 1—costo

	<i>UM</i>
<i>Máquina</i>	
Precio de compra	1.000.000
Costos de instalación	25.000
Costos de modificación	60.000
Costos de afinación	15.000
Costos de inspección inicial—ente regulatorio	100.000
Obligación de restauración del ambiente	100.000
Costo de la máquina al 31 de diciembre 20X1	1.300.000
<i>Tierra</i> —precio de compra	200.000

Pregunta 1—importe depreciable y vida útil a 31 de diciembre de 20X1

<i>Máquina</i>	<i>Componente inspección inicial</i>	<i>Componente de revestimiento</i>	<i>Otros componentes</i>	<i>Total</i>
Costo	UM100.000	UM140.000 ⁴⁴	UM1.060.000	UM1.300.000
Valor residual	–	–	(UM200.000)	(UM200.000)
Importe depreciable	UM100.000	UM140.000	UM860.000	UM1.100.000
Vida útil	50.000 unidades	20.000 unidades	100.000 unidades	

Tierra

La vida útil de la tierra es indefinida porque su potencial de servicio no se consume con el proceso de producción. Por consiguiente, la tierra no se deprecia.

Pregunta 2—costos de inspección

1. La inspección es una condición para poder operar la máquina. Por consiguiente, el costo de la inspección inicial (se realiza antes de dar uso a la máquina) forma parte del costo de la máquina (ver párrafos 11 y 14 de la NIC 16).
2. Dado que el costo de inspección es significativo en relación con el costo total de la máquina y su vida útil es diferente de los demás componentes de la máquina, la ‘parte’ de la inspección se deprecia como un componente separado de la máquina, según el párrafo 14 de la NIC 16 (ver párrafos 14 y 43–45 de la NIC 16). La vida útil estimada del

⁴⁴ Nota: estimado con referencia al costo del replazo del revestimiento a diciembre 31, 20X1.

componente de inspección es 50.000 unidades, mientras que la vida útil estimada del componente de revestimiento es de 20.000 unidades y de los demás componentes es de 100.000 unidades.

3. El componente de la inspección inicial es depreciado utilizando el método de la unidad de producción a una tasa de CU2 por unidad producida (es decir, $\frac{1}{50.000} \times$ el costo de la inspección inicial, UM100.000) porque este método refleja de manera más precisa la forma en que la entidad pretende consumir el potencial de servicio del componente de inspección de la máquina—es decir, $\frac{1}{50.000}$ del potencial de servicio de la inspección es consumido con la producción de cada unidad. Sin embargo, la siguiente inspección se lleva a cabo únicamente después de la producción de 45.000 unidades. Por consiguiente, los últimos UM10.000 del importe en libros del componente de inspección inicial (es decir, UM2 \times 5.000 unidades de potencial de servicio menos debido a una inspección antes de tiempo) son reconocidos en los resultados del 20X6, en el momento de la segunda inspección.⁴⁵
4. Cuando se realiza la inspección en el 20X6, se reconoce como pasivo la obligación de pago a la autoridad regulatoria por dicha inspección. Si se cumplen los criterios de reconocimiento de la NIC 16—aumento de los beneficios económicos futuros a partir de la inspección (es probable que sea el caso dado que la producción cesaría después de 5.000 unidades más sin inspección, mientras que no cesaría después de 50.000 unidades con inspección) y el costo de inspección puede ser medido de manera fiable (se supone que la autoridad regulatoria facturaría a la entidad un monto específico por el servicio)—se reconoce entonces (ver párrafo 14 de la NIC 16) un aumento correspondiente en el importe en libros del elemento PPE (un activo). Este ‘nuevo’ componente de inspección del elemento PPE es depreciado hasta un valor residual nulo (porque la entidad pretende consumir todo el potencial de servicio del componente de la segunda inspección⁴⁶) a través de las siguientes 50.000 unidades que la entidad pretende producir con el uso de la máquina.
5. La depreciación del componente de inspección para 20X7 y 20X8 será de UM20.000 cada año (es decir, $\frac{10.000}{50.000} \times$ el costo de la segunda inspección UM100.000).
6. En el 20X9 la gerencia se compromete con la venta de la máquina. En ese momento, la máquina (en su totalidad) es retirada de PPE y contabilizada como un activo no corriente mantenido para la venta, según la NIIF 5. Así, la máquina será contabilizada en el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X9, al valor más bajo entre su importe en libros y su valor razonable, menos los costos de venta. Para el año que finaliza el 31 de diciembre de 20X9, la depreciación se reconocerá en relación con el componente de inspección, únicamente a partir del 1 de enero (inicio del periodo) hasta el 1 de septiembre (fecha en que fue clasificado como mantenida para la venta). Así, la depreciación del componente de inspección para el 20X9 será de UM18.000 (es decir, $\frac{9.000}{50.000}$ unidades \times UM100.000). No existe depreciación para las siguientes 1.000 unidades producidas en el

⁴⁵ El cambio en la estimación contable (vida útil estimada) ocurrió en el 20X6, porque antes del 20X6 la entidad pretendía que la inspección se llevara a cabo únicamente después de la producción de 50.000 unidades por la máquina.

⁴⁶ Nota: aun si la entidad pretendía vender la máquina después de haberla utilizado por algún tiempo, su valor residual habría sido casi nulo igualmente dado que el desplazamiento de la máquina en la venta habría generado la necesidad de otra inspección.

20X9 y las 2.000 unidades producidas en el 20Y0, dado que la máquina está clasificada como mantenida para la venta (y no está ya clasificada como PPE).⁴⁷

7. Debido a que, en este ejemplo, la tierra y la máquina no son medidas nuevamente una vez clasificadas para la venta (porque su valor razonable UM1.200.000 menos los costos de venta excede su importe en libros), el importe en libros restante del componente de la segunda inspección es dado de baja en cuentas únicamente el 1 de marzo de 20Y0, cuando la entidad da de baja a los activos.

Pregunta 2—costos de servicio

8. En el momento en que se opera la máquina por primera vez, la entidad no tiene una obligación presente de hacer un mantenimiento a la máquina. Por consiguiente, la entidad no puede reconocer un pasivo por el mantenimiento a la máquina antes de que este se haya realizado.
9. Una vez el servicio es realizado, se reconoce como un pasivo la obligación de pagar al proveedor del servicio por el servicio de mantenimiento. Si se cumplen los criterios de reconocimiento de la NIC 16—aumento de los beneficios económicos futuros a partir del servicio de mantenimiento (es probable que sea el caso dado que sin el servicio de mantenimiento no se recibiría la certificación y la producción futura no sería de 50.000 unidades, como lo es con la certificación de inspección) y el costo del servicio puede ser medido de manera fiable (se supone que el proveedor del servicio facturaría a la entidad un monto específico por el servicio)—se reconoce entonces igualmente un aumento correspondiente en el importe en libros del elemento de PPE (un activo).
10. Si bien el costo del servicio se agrega al importe en libros del activo, no se considera como un componente ya que no es una parte separada de la máquina (ver párrafo 43 de la NIC 16).
11. Se depreciaría entonces el importe depreciable aumentado de la máquina con respecto al componente de servicio, como parte de los ‘demás componentes’, a través del número restante de unidades a ser producidas por la entidad y con el uso de la máquina (probablemente 50.000⁴⁸).

Pregunta 3—obligación de restauración del ambiente

1. La obligación de restauración del ambiente para la entidad se deriva de la instalación (incluyendo la prueba) de la máquina; así, la estimación de los costos iniciales forma parte del costo inicialmente reconocido para la máquina. Dicha parte del costo (el importe que

⁴⁷ Como el importe en libros de un activo mantenido para la venta será recuperado principalmente a través de la venta y no de operaciones futuras, la contabilización del activo mantenido para la venta es un proceso de valorización y no de asignación (párrafo FC29 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 5). Por consiguiente, el elemento de PPE mantenido para la venta no es depreciado (ver párrafo 55 de la NIC 16). Adicionalmente, si su valor razonable menos los costos de venta es menor que su importe en libros, se contabiliza al importe más bajo (ver párrafo 15 de la NIIF 5).

⁴⁸ Suponiendo que la ley no permite que la entidad produzca más de 50.000 unidades adicionales con la máquina (como la máquina recibió el servicio de mantenimiento después de haber producido 45.000 unidades, su vida útil se reduce a 95.000 unidades).

equivale al pasivo) se mide de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* (ver párrafo 16(c) de la NIC 16). En este ejemplo (como se detalla en la Pregunta 1 arriba), la entidad reconocería inicialmente UM100.000 como un pasivo y como un activo (parte del costo de la máquina).

2. La obligación creciente de restauración del ambiente que se genera por la operación de la máquina se contabiliza según la NIC 2 *Inventarios* dado que se incurre en ella como consecuencia del uso de la máquina para producir inventario (ver párrafo 18 de la NIC 16). En este ejemplo, la entidad reconocería inicialmente como un pasivo la obligación creciente de restauración del ambiente de CU1 por unidad producida (provisión) y como un activo (parte de ese elemento de inventario).
3. El pasivo es medido nuevamente al final de cada periodo contable (según la NIC 37). Si el elemento PPE relacionado (la máquina en este caso) es medido utilizando el modelo del costo, los cambios en el importe del pasivo son agregados a,⁴⁹ o deducidos del costo del elemento de PPE en el periodo en el que son medidos nuevamente, excepto si el monto deducido del costo del PPE excede su importe en libros. Si una reducción en el pasivo excede el importe en libros del PPE, el exceso debe ser reconocido inmediatamente en los resultados. El importe depreciable ajustado del activo es depreciado a lo largo de su vida útil restante (ver CINIIF 1). En este ejemplo, a 31 de diciembre de 20X8, el pasivo es reconocido en el estado de situación financiera a UM165.000 (UM100.000 de la estimación original más UM65.000 relacionados con 65.000 unidades de inventario producidas por la máquina antes de dicha fecha). Dado que el importe en libros de la máquina a 31 de diciembre de 20X8 es mayor a la reducción de UM99.999 (UM100.000 menos UM1) del pasivo, la totalidad de los UM99.999 es deducida del importe en libros de la máquina⁵⁰. Los cambios al pasivo que se habían generado con respecto al inventario son contabilizados según la NIC 2, tal como se explica en el párrafo FC6 de la CINIIF 1. Los UM65.000 con respecto al inventario serán dados de baja de todo inventario, a la tasa de UM1 por unidad de inventario, que no haya sido vendido a 31 de diciembre de 20X8; el saldo⁵¹ de UM65.000 será reconocido en los resultados. Suponiendo que existiesen 500 unidades de inventario al 31 de diciembre 20X8, UM500 serían dados de baja del inventario y UM64.500 serían acreditados en los resultados.

Pregunta 4—depreciación

Componentes significativos

1. Cada parte de la máquina que presente un costo significativo en relación con el costo total del elemento (y con una vida útil o un método de depreciación materialmente diferente) es depreciada de manera independiente (ver párrafo 43 de la NIC 16). No obstante, es posible agrupar las partes significativas con una vida útil o un método de depreciación igual, a fin de determinar el cargo por depreciación (ver párrafo 45 de la NIC 16). El

⁴⁹ Allí donde el efecto del descuento es material, cualquier aumento en el pasivo debido a la reversión del descuento a valor presente debe ser reconocido como un costo financiero en los resultados (y no ser agregado al costo de la máquina).

⁵⁰ El importe en libros será mayor sin necesidad de cálculo alguno, dado que el valor residual es mayor que UM99.999.

⁵¹ El importe del cambio en la estimación contable atribuido al inventario no vendido no puede ser determinado a partir de la información proporcionada.

párrafo 14 de la NIC 16 aclara igualmente que una inspección debe ser considerada como un componente independiente. Por consiguiente, el componente de la inspección inicial de la máquina (vida útil estimada = 50.000 unidades) debe ser depreciado independientemente del resto de la máquina (vida útil estimada = 100.000 unidades). De manera similar, el revestimiento debe ser depreciado por separado dado que su costo es significativo y su vida útil es de 20.000 unidades.

Método de depreciación

2. La entidad debe depreciar el componente principal de la máquina utilizando el método de la unidad de producción, dado que este método es el que refleja con mayor fiabilidad la manera en que la entidad espera consumir el potencial de servicio de la máquina—la máquina puede ser utilizada para producir un máximo de 100.000 unidades. Sin embargo, en el 20X6, después de haber producido 45.000 unidades, la estimación fue revisada ya que, que en dicho momento, la gerencia pronosticó utilizar la máquina para producir únicamente 50.000 unidades adicionales (es decir, un total de 95.000 unidades).
3. El método de la unidad de producción es igualmente el más apropiado para el costo de la inspección inicial, de la inspección subsiguiente y de cada revestimiento, puesto que dicho método refleja con mayor precisión la manera en que la entidad pretende consumir el potencial de servicio de dichos componentes. Por ejemplo, la segunda inspección se requiere luego de la producción de 50.000 unidades y la capacidad total es de 100.000 unidades.

Cuándo iniciar y finalizar la depreciación de la máquina

4. Si bien la máquina estaba lista para uso el 1 de diciembre de 20X1, debido a que la entidad utiliza el método de depreciación de la unidad de producción, la depreciación de todos los componentes se iniciaría únicamente el 1 de enero de 20X2 (es decir, en el momento de la producción de la primera unidad).
5. De manera similar, únicamente debido a que se utiliza el método de depreciación de la unidad de producción (los gastos por depreciación surgen cuando cada unidad es producida), no se reconoce ninguna depreciación mientras la máquina se encuentra en servicio de mantenimiento (la depreciación se suspende efectivamente durante cuatro meses en el 20X6).
6. El 1 de septiembre de 20X9 la entidad suspende la depreciación de la máquina al ser reclasificada (NIC 16), dejando de ser PPE y convirtiéndose en un activo no corriente mantenido para la venta, dado que la NIIF 5 requiere que la medición refleje la expectativa de que el importe en libros del activo no corriente mantenido para la venta será recuperado a través de la venta y no la manufactura de productos para la venta. La medición especificada en la NIIF 5 permite a inversores, prestamistas y demás acreedores actuales y potenciales evaluar las perspectivas de la entidad de generación de futuras entradas netas de efectivo gracias a la máquina.

Depreciando el componente de inspección de la máquina

7. En 20X2–20X5 el importe depreciable de la inspección inicial de UM100.000 (ver Pregunta 1 arriba) sería depreciado a través de las 50.000 unidades (UM2 por unidad

producida) dado que se espera que $\frac{1}{50.000}$ del potencial de servicio del componente de la inspección inicial sea consumido con cada unidad producida. Por consiguiente, en el 20X2, con la producción de 4.000 unidades, el gasto por depreciación es de UM8.000; en los años 20X3–20X5, con la producción de 12.000 unidades, el gasto por depreciación es de UM24.000 por año.

8. En el 20X6, con la segunda inspección, se da de baja en cuentas al importe en libros restante de la inspección anterior, el cual es de UM10.000 (ver párrafo 14 de la NIC 16).
9. En el 20X7 y 20X8, la depreciación del componente de la ‘nueva’ inspección es de UM20.000 por año (es decir, se espera producir $\frac{1}{50.000}$ unidades por la máquina antes que esta sea vendida \times 10.000 unidades producidas \times UM100.000 costo de la ‘nueva’ inspección).
10. Para el 20X9, la depreciación del componente de inspección es de UM18.000 (es decir, $\frac{1}{50.000} \times 9.000$ unidades producidas en el 20X9 antes de ser clasificado como un activo no corriente mantenido para la venta \times UM100.000 costo de la nueva inspección).
11. En el 20X9, si bien 1.000 unidades son producidas después de haber clasificado la máquina como un activo no corriente mantenido para la venta, no existe depreciación alguna porque la máquina se encuentra clasificada como un activo no corriente mantenido para la venta.
12. En el 20Y0 no existe depreciación alguna porque la máquina se encuentra clasificada como un activo no corriente mantenido para la venta.

Depreciando el componente de revestimiento de la máquina

13. Entre 20X2–20X4 el costo del revestimiento original de la máquina, UM140.000, sería depreciado a través de 20.000 unidades (UM7 por unidad producida) dado que se espera consumir $\frac{1}{20.000}$ del potencial de servicio del componente de revestimiento con cada unidad producida. Por consiguiente, en el 20X2, la producción de 4.000 unidades genera un gasto por depreciación de UM28.000. Después de producir las 4.000 unidades en el 20X4, el costo del nuevo revestimiento se capitaliza; el revestimiento original ya ha sido depreciado totalmente en este momento. El nuevo revestimiento se deprecia a través de las siguientes 20.000 unidades (UM7,2 por unidad producida). Así, la depreciación en el 20X4 comprende 4.000 unidades a UM7 por unidad más 8.000 unidades a UM7,2 por unidad, es decir, UM85.600 en total.
14. Mientras la unidad número 40.000 es producida a finales de 20X5, los UM144.000 ya han sido depreciados por completo a finales de 20X5.
15. A inicios de 20X6, el costo del tercer revestimiento es capitalizado. Si bien la estimación del número total de unidades a producir es revisado durante el año 20X6, el tercer revestimiento será depreciado a través de 20.000 unidades dado que, a 1 de enero de 20X6, la estimación es que más de 55.000 unidades serán producidas. La depreciación del tercer revestimiento es de UM7,4 por unidad.
16. Después de la producción de las primeras 5.000 unidades en el 20X8, el costo del cuarto revestimiento se capitaliza; el tercer revestimiento ya ha sido totalmente depreciado. En este momento, la expectativa es que sean producidas 35.000 unidades adicionales; así el cuarto revestimiento se depreciaría a través de 20.000 unidades a una tasa de UM7,5 por unidad producida.

17. Para el 20X9, la depreciación del componente de revestimiento es de UM67.500 (es decir, 9.000 unidades producidas en el 20X9 antes de ser clasificado como un activo no corriente mantenido para la venta \times UM7,5 importe depreciable por unidad). En el 20X9, aunque 1.000 unidades son producidas después de la clasificación de la máquina como un activo no corriente mantenido para la venta, no se realiza depreciación alguna del revestimiento dado que ha sido clasificado como activo no corriente mantenido para la venta.
18. En el 20Y0, aunque 2.000 unidades son producidas, nuevamente no se realiza depreciación alguna del revestimiento dado que ha sido clasificado como activo no corriente mantenido para la venta.

Depreciando los demás componentes de la máquina

19. En el 20X2–20X5, se estima que el importe depreciable de los demás componentes de la máquina, UM860.000, será depreciado a través de 100.000 unidades que serán producidas por la entidad, con el uso de la máquina. En otras palabras, se distribuye UM8,6 ($\frac{1}{100.000} \times$ UM860.000) a cada unidad a ser producida por la máquina en 20X2–20X5 dado que se consume $\frac{1}{100.000}$ del potencial de servicio con cada unidad producida. Claramente la entidad pretende reemplazar el revestimiento en intervalos apropiados y realizar la inspección y el mantenimiento correspondiente para poder producir 100.000 unidades con la máquina. Por consiguiente, en el 20X2, las 4.000 unidades producidas generan un gasto por depreciación de UM34.400; en cada año entre 20X3 y 20X5, las 12.000 unidades producidas generan un gasto por depreciación de UM103.200 por año (es decir, 12.000 unidades producidas \times UM8,6 depreciación por unidad).
20. En el 20X6, con la segunda inspección, la estimación de la vida útil total de la máquina descende a 95.000 unidades (la vida útil restante es de 55.000 unidades de producción, medidas a partir de enero 20X6) (ver Pregunta 2 arriba). De acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, el cambio en la estimación contable (revisión de la vida útil estimada) se contabiliza incluyéndolo en los resultados del año del cambio (20X6) y en los años futuros afectados por el cambio (20X7 hasta que la máquina sea dada de baja en cuentas) (ver párrafo 36 de la NIC 8). Por consiguiente, según la NIC 8, la depreciación para el 20X6 se calcula en UM46.909, utilizando la estimación revisada a futuro (UM516.000 de importe depreciable restante a 1 de enero 20X6 \div 55.000 unidades pronosticadas de producción = UM9,3818 por cada 5.000 unidades de producción).
21. El costo del servicio de mantenimiento fue agregado a este componente a finales de 20X6. A inicios de 20X7 el importe depreciable de este componente es UM669.091. Este se deprecia a través de 50.000 unidades, lo que otorga a este componente un importe de depreciación de UM133.818 por 20X7.
22. En el 20X8 el valor residual estimado de la máquina asciende de UM200.000 a UM300.000 (recaudo estimado si se vendiera hoy, al final de su vida económica). El cambio en la estimación contable se contabiliza a futuro, según la NIC 8. Por consiguiente, al calcular la depreciación del 20X8 para este componente, se toma en cuenta el valor residual revisado. La depreciación resulta en UM108.818, es decir, $\frac{1}{40.000}$ unidades que se espera sean producidas por la máquina antes de ser desmantelada \times 10.000 unidades producidas en el 20X8 \times (UM535.273 importe depreciable restante a 1 de enero de 20X8 de este componente menos UM100.000 de valor residual estimado de la máquina).

Adicionalmente, a 31 de diciembre de 20X8, la provisión para la restauración ambiental se reduce a UM1. Así, el importe en libros de la máquina se reduce a UM99.999.

23. Para 20X9, la depreciación de este componente es de UM67.937 (es decir, $\frac{1}{30.000} \times 9.000$ unidades producidas en el 20X9 antes de ser clasificada como un activo no corriente mantenido para la venta \times UM535.273 de importe depreciable restante a 1 de enero de 20X8 menos UM199.999 de cambio en el pasivo para la restauración ambiental y en valor residual estimado menos UM108.818 de depreciación para el 20X8).
24. En el 20X9, aunque 1.000 unidades son producidas después de la clasificación de la máquina como activo no corriente mantenido para la venta, no existe depreciación alguna porque la máquina está clasificada como activo no corriente mantenido para la venta.
25. En el 20Y0, aunque 2.000 unidades son producidas, no existe depreciación alguna dado que la máquina ha sido clasificada como un activo no corriente mantenido para la venta.

MECANISMO de la depreciación:

	Inspección	Revestimiento	Todo lo demás	Total
Costo a 31 de diciembre de 20X1 (ver Pregunta 1)	100.000	140.000	1.060.000	1.300.000
Valor residual estimado	-	-	(200.000)	(200.000)
Importe depreciable	100.000	140.000	860.000	1.100.000
Depreciación 20X2	(8.000)	(28.000)	(34.400)	(70.400)
Depreciación 20X3	(24.000)	(84.000)	(103.200)	(211.200)
Depreciación 20X4	(24.000)	(85.600) ^a	(103.200)	(212.800)
Costo 20X4	-	144.000	-	144.000
Depreciación 20X5	(24.000)	(86.400)	(103.200)	(213.600)
Importe depreciable a 31/12/20X5	20.000	-	516.000	536.000
Costo 20X6	-	148.000	-	148.000
Depreciación 20X6	(10.000)	(37.000)	(46.909)	(93.909)
Deterioro 20X6	(10.000)	-	-	(10.000)
Costo 20X6	100.000	-	200.000	300.000
Importe depreciable a 31/12/20X6	100.000	111.000	669.091	880.091
Depreciación 20X7	(20.000)	(74.000)	(133.818)	(227.818)
Importe depreciable a 31/12/20X7	80.000	37.000	535.273	652.273
Costo 20X8	-	150.000	-	150.000
Aumento en valor residual estimado	-	-	(100.000)	(100.000)
Depreciación 20X8	(20.000)	(74.500) ^b	(108.818) ^c	(203.318)
Cambio en estimación contable 20X8	-	-	(99.999)	(99.999)
Depreciación para 20X9 ^d	(18.000)	(67.500)	(67.937) ^e	(153.437)
Importe depreciable a 31/08/20X9	42.000	45.000	158.519	245.519
Valor residual estimado	-	-	300.000	300.000
Importe en libros a 31/08/20X9	42.000	45.000	458.519	545.519

^a Depreciación del revestimiento para 20X4 = (UM7 × 4.000) + (UM7,2 × 8.000) = UM85.600.

^b Depreciación del revestimiento para 20X8 = (UM7,4 × 5.000) + (UM7,5 × 5.000) = UM74.500.

^c Depreciación para 20X8 = (UM535.273 menos UM100.000 de aumento en valor residual) ÷ 40.000 × 10.000 = UM108.818.

^d Depreciación para 20X9 se realiza únicamente para 9.000 unidades dado que, después de la producción de las 9.000 unidades, la máquina será clasificada como mantenida para la venta, según la NIIF 5.

^e Depreciación para 20X9 = (UM535.273 menos UM100.000 de aumento de valor residual menos UM108.818 depreciación para 20X8 menos UM99.999 de cambio en la provisión de la restauración) ÷ 30.000 × 9.000 = UM67.937.

Pregunta 5—¿y si la entidad utilizara el método de depreciación lineal?

Según el párrafo 60 de la NIC 16, el método de depreciación utilizado debe reflejar el patrón bajo el cual se espera que la entidad consuma los beneficios económicos futuros del activo. Por consiguiente, el método de depreciación es determinado, no es elegido (es decir, que el método de depreciación no es una elección de política contable). En esta tutoría, se ha determinado que el método de depreciación es el método de la unidad de producción (ver Pregunta 4 arriba). Si los hechos y las circunstancias fueran diferentes y la depreciación lineal fuera la mejor manera de reflejar cómo la entidad pretende consumir el potencial de servicio de la máquina, entonces:

- (a) la entidad estimaría la vida útil de la máquina con base en el tiempo (es decir, el número de años que pretende utilizar el potencial de servicio de la máquina);
- (b) la depreciación sería reconocida desde el 1 de diciembre de 20X1 (es decir, a partir del momento en que la máquina se encuentra en la ubicación y condición necesaria para ser operada en la manera planificada por la gerencia);
- (c) la depreciación no se habría detenido temporalmente en el 20X6, cuando la máquina fue retirada de producción debido al servicio de mantenimiento;
- (d) al igual que bajo el método de la unidad de producción, los cambios en las estimaciones que se realizaron en el 20X8 habrían resultado en cambios al importe en libros y el valor residual de la máquina y, por ende, los gastos por depreciación reconocidos en 20X8 y 20X9; y
- (e) similar al método de la unidad de producción, la depreciación habría cesado desde la fecha en que la máquina fue reclasificada de PPE a activo no corriente mantenido para la venta.

Pregunta 6—¿y si la entidad utilizara la NIIF para PYMES?

Si la entidad preparara sus estados financieros según la *NIIF para las PYMES*, la entidad:

- (a) continuaría depreciando la máquina hasta su disposición el 1 de marzo de 20Y0. La *NIIF para las PYMES* no contiene provisiones de medición específicas para activos no corrientes mantenidos para la venta. En la *NIIF para las PYMES*, cuando una entidad decide mantener un activo no corriente para la venta, se requiere realizar una prueba del deterioro del valor (puesto que este hecho proporciona evidencia del deterioro del activo).
- (b) revisaría sus estimaciones contables previas (valor residual y vida útil) y su método de depreciación únicamente si factores como el cambio en el uso de un activo, un deterioro significativo natural inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios del mercado, indican que dichas estimaciones han cambiado desde la fecha de presentación anual más reciente, mientras según la NIC 16 deben ser revisados por lo menos anualmente, al final de cada periodo contable.