

**MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION
IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 12**

El documento adjunto, ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM

Saluda Atentamente,

PEDRO LEYTON RODRIGUEZ
Secretario General
Colegio de Contadores de Chile A.G.

MÓNICA PÉREZ ZÚÑIGA
Presidenta Nacional
Colegio de Contadores de Chile A.G.

MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 12

El presente documento ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM.

Capítulo 17 relacionado con Sección 17 de EPYM

Propiedades, Planta y Equipo

Alcance

Esta sección se aplicará a la contabilidad de las **propiedades, planta y equipo**, así como a las **propiedades de inversión** cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado. La Sección 16 *Propiedades de Inversión* se aplicará a propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.

Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:

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

Las propiedades, planta y equipo no incluyen:

- (c) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (ver la Sección 34 *Actividades Especiales*), o
- (d) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Reconocimiento

Una entidad aplicará los criterios de reconocimiento del párrafo 2.27 para determinar si reconocer o no una partida de propiedades, planta o equipo. Por lo tanto, la entidad reconocerá el costo de una partida de propiedades, planta y equipo como un activo si, y solo si:

- (a) es **probable** que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros asociados con la partida, y el costo de la partida puede medirse con fiabilidad.

Nota:

Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se registran habitualmente como inventarios, y se reconocen en el resultado del periodo cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente son propiedades, planta y equipo cuando

la entidad espera utilizarlas durante más de un periodo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar solo pueden ser utilizados con relación a una partida de propiedades, planta y equipo, se considerarán también propiedades, planta y equipo.

Ejemplos: piezas de repuesto y equipo auxiliar

Ej 1 Una entidad fabrica productos químicos. Mantiene su planta de producción mediante el uso de un equipo auxiliar especializado que es exclusivo para los requerimientos de mantenimiento y reparación de su planta.

El equipo auxiliar se clasifica como propiedades, planta y equipo. Puede utilizarse sólo en relación con la planta de la entidad y se espera que se use en más de un periodo contable.

Ej 2 Una entidad fabrica productos químicos. Mantiene su planta de producción con herramientas comunes de bajo valor adquiridas en una ferretería local.

Las herramientas para mantenimiento no son partidas de propiedades, planta y equipo. Son inventarios. Las herramientas no son exclusivas para los requerimientos de mantenimiento y reparación de la planta de la entidad.

Ej 3 Un hospital privado ha instalado dos generadores idénticos de emergencia. El primer generador de emergencia proporciona electricidad cuando se interrumpe el suministro de la red nacional. El segundo generador de emergencia se utilizará en el caso poco probable de que el primer generador de emergencia falle cuando se interrumpa el suministro de la red nacional.

Los dos generadores de emergencia se consideran partidas de propiedades, planta y equipo. Se espera que el equipo de mantenimiento de reserva se utilice en más de un periodo contable, aunque de forma irregular.

Nota

Ciertos componentes de algunas partidas de propiedades, planta y equipo pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares (por ejemplo, el techo de un edificio). Una entidad añadirá el costo de reemplazar componentes de tales partidas al **valor libro** de una partida de propiedades, planta y equipo cuando se incurra en ese costo, si se espera que el componente reemplazado vaya a proporcionar beneficios futuros adicionales a la entidad. El valor libro de estos componentes sustituidos se **eliminará de las cuentas**. El párrafo 17.16 establece que, si los principales componentes de una partida de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y **depreciará** estos componentes por separado a lo largo de su **vida útil**.

Ej 4 Una entidad que fabrica productos químicos agrícolas debe hacer inspeccionar la membrana protectora de su planta de procesamiento químico para detectar corrosión a intervalos de seis meses. Si una inspección revela daños en la membrana, la entidad debe reemplazarla de inmediato. La experiencia ha demostrado que las membranas deben reemplazarse, en promedio, cada cuatro años. La entidad deprecia las membranas de forma lineal a lo largo de su vida útil estimada de cuatro años hasta un valor residual de cero. Las otras partes de la planta se deprecian de forma lineal a lo largo de su vida útil estimada de 20 años.

Durante el periodo contable actual, una inspección reveló que una membrana de tres años con un valor libro de 100.000 u.m. ⁽¹⁾ estaba dañada. La membrana se reemplazó de inmediato a un costo de 420.000 u.m.

Para reconocer la membrana de reemplazo, la entidad debe registrar las 420.000 u.m. como un activo (propiedades, planta y equipo). La nueva membrana (activo) se reconocerá como un gasto (depreciación) en los resultados de forma uniforme durante su vida útil estimada de cuatro años.

Durante el periodo contable actual (es decir, cuando se retiró la antigua membrana), la entidad debe registrar un gasto en los resultados de 100.000 u.m. para dar de baja la membrana dañada

Nota

Una condición para que algunas partidas de propiedades, planta y equipo continúen operando, (por ejemplo, un autobús) puede ser la realización periódica de inspecciones generales en busca de defectos, independientemente de que algunas partes de la partida sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el valor libro de la partida de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento. Se dará de baja cualquier valor libro que se conserve del costo de una inspección previa importante (distinto de los componentes físicos). Esto se hará con independencia de que el costo de la inspección previa importante fuera identificado en la transacción en la cual se adquirió o se construyó la partida. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura como indicador de cuál fue el costo del componente de inspección existente cuando la partida fue adquirida o construida.

Ejemplo: inspecciones que constituyen una condición para el funcionamiento de un activo

Ej 5 Cada dos años, una entidad que opera un servicio de aviación ejecutivo debe hacer inspeccionar, por las autoridades nacionales de aviación, su aeronave a reacción para detectar fallas. Se realizó una inspección a mitad del actual periodo contable anual a un costo de 20.000 u.m.

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

Los terrenos y los edificios son activos separables, y una entidad los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta.

Medición en el momento del reconocimiento

Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial.

Componentes del costo

El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente:

- (a) El precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.

- (b) todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
- (c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

Los siguientes costos no son costos de un elemento de propiedades, planta y equipo una entidad los reconocerá como **gastos** cuando se incurra en ellos:

- (a) costos de apertura de una nueva instalación productiva;
- (b) costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de publicidad y actividades promocionales);
- (c) costos de apertura del negocio en una nueva localización o los de redirigirlo a un nuevo tipo de clientela (incluyendo los costos de formación del personal);
- (d) costos de administración y otros costos indirectos generales; y
- (e) **costos por préstamos**

Los **ingresos** y gastos asociados con las operaciones accesorias durante la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerán en **resultados** si esas operaciones no son necesarias para ubicar el activo en su lugar y condiciones de funcionamiento previstos.

Ejemplo: medición en el reconocimiento inicial

Ej 6 El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió una partida de equipo por 600.000 u.m., que incluía 50.000 u.m. de impuestos indirectos recuperables. El precio de compra fue financiado mediante un préstamo de 605.000 u.m. (que incluía 5.000 u.m. de comisiones por obtención de préstamo). El préstamo está garantizado con el equipo.

En enero de 20X1, la entidad incurrió en 20.000 u.m. de costos al transportar el equipo al lugar de emplazamiento de la entidad y en 100.000 u.m. al instalar el equipo en dicho lugar. Al final de los 10 años de vida útil del equipo, la entidad debe desmantelar el equipo y restaurar el terreno donde se construye la fábrica. El valor presente del costo de desmantelamiento del equipo y restauración del medioambiente se estima en 100.000 u.m.

En enero de 20X1, el ingeniero de la entidad incurrió en los siguientes costos al modificar el equipo para poder manufacturar los productos fabricados por la entidad:

- **Material: 55.000 u.m.**
- **Mano de obra: 65.000 u.m.**
- **Depreciación de la planta y el equipo utilizados para realizar las modificaciones: 15.000 u.m.**

En enero de 20X1, el personal de producción de la entidad recibió formación para operar la nueva partida del equipo. Los costos de formación incluyeron lo siguiente:

- Costo de un instructor experto ajeno a la entidad: 7.000 u.m.
- Mano de obra: 3.000 u.m.

En febrero de 20X1, el equipo de producción de la entidad probó el equipo y el equipo de ingeniería realizó otras modificaciones necesarias para que el equipo funcionara como deseaba la gerencia. En la fase de prueba, se incurrió en los siguientes costos:

- Material, monto neto de 3.000 u.m. recuperado de la venta de la producción dada de baja por inútil: 21.000 u.m.
- Mano de obra: 11.000 u.m.
- Depreciación de la planta y el equipo utilizados para realizar las modificaciones: 5.000 u.m.

El equipo estaba listo para utilizarse el 1 de marzo de 20X1. Sin embargo, dado los niveles bajos de pedidos iniciales, la entidad sufrió una pérdida por 23.000 u.m. al hacer funcionar el equipo durante marzo. Después de eso, el equipo funcionó de manera rentable.

¿Cuál es el costo del equipo en el reconocimiento inicial?

<i>Descripción</i>	<i>Cálculo o razón</i>	<i>u.m.</i>
Precio de compra	600.000 u.m. de precio de compra menos 50.000 u.m. de impuestos indirectos recuperables	550.000
Comisión por obtención de préstamo	Incluida en la medición del pasivo	-
Costo de transporte	Desembolso directamente atribuible	20.000
Costos de instalación	Desembolso directamente atribuible	100.000
Costos de restauración medioambiental	La obligación de desmantelar y restaurar el medio ambiente surgió a partir de la instalación del equipo	100.000
Costos de preparación	55.000 u.m. de material + 65.000 u.m. de mano de obra + 15.000 u.m. de depreciación	135.000
Costos de formación	Reconocidos como gastos en los resultados. El equipo pudo funcionar de la forma que la gerencia esperaba sin incurrir en costos de formación.	-
Costo de pruebas	21.000 u.m. de material (es decir, monto neto de 3.000 u.m. recuperado de la venta de la producción dada de baja por inútil) + 11.000 u.m. de mano de obra + 5.000 u.m. de depreciación	37.000
Pérdida operativa	Reconocida como gastos en los resultados	-

Costos por préstamos

Reconocidos como gastos en los resultados -

Costo de equipo

942.000

Medición del costo

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

Permutas de activos

Una partida de propiedades, planta y equipo puede haber sido adquirida a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una entidad medirá el costo del activo adquirido por su **valor razonable**, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado puedan medirse con fiabilidad. En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.

Medición posterior al reconocimiento inicial

La entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo de revaluación, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo. Una entidad aplicará el modelo del costo a propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.

Modelo del costo

Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la **depreciación** acumulada y cualesquiera **pérdidas por deterioro del valor** acumuladas.

Modelo de revaluación

Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el monto acumulado de las pérdidas por deterioro de valor posteriores. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el monto en libros, en todo momento, no difiera **significativamente** del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del **periodo sobre el que se informa**.

Si se incrementa el valor libro de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en **otro resultado integral** y se acumulará en el **patrimonio**, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.

Cuando se reduzca el valor libro de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el monto acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

Ejemplo: medición después del reconocimiento inicial (Costo)

Ej 7 El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió una planta por 500.000 u.m. La gerencia estima que la vida útil de la planta es de cinco años medida desde la fecha de adquisición. Además, el valor residual de la planta se estima en 100.000 u.m.

La gerencia considera que el método lineal refleja el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados de la planta.

El 31 de diciembre de 20X1, la planta sufrió daños y su monto recuperable se estimó en 300.000 u.m.

¿Cuál es el valor libro de la planta el 31 de diciembre de 20X1?

<i>Descripción</i>	<i>Cálculo o razón</i>	<i>u.m.</i>
Costo	Precio de compra	500.000
Valor residual	Estimado por la gerencia	(100.000)
Monto depreciable		
	Costo menos valor residual	400.000
Depreciación por año	400.000 u.m. de monto depreciable ÷ 5 años de vida útil	(80.000)
Valor libro antes del deterioro de valor		
	500.000 u.m. de costo menos 80.000 u.m. de depreciación acumulada	420.000
Deterioro del valor	Valor libro antes del deterioro del valor (420.000 u.m.) menos valor razonable menos costos de venta (300.000 u.m.)	(120.000)
Valor libro	Deterioro del valor razonable menos costos de venta	300.000

Ejemplo: medición después del reconocimiento inicial (Revalorización)

Caso N° 1:

Revalorización de activos a valor justo y ajuste de la depreciación.

La empresa "TX S.A." tiene entre sus activos un edificio donde tiene ubicadas oficinas. El costo inicial de este activo fue de M\$ 1.500.- y se deprecia al 5% anual. La depreciación acumulada al 31 de Diciembre de 20X1 asciende a M\$ 225.-. A partir del cierre de 20X1 la empresa decide aplicar para el edificio el criterio alternativo permitido por la NIC 16. Consistente en contabilizar los activos a valor justo.

El valor justo al cierre del ejercicio 20X1 se establece en M\$ 2.110.- según tasación realizada por un especialista, el cual determinó la vida útil del edificio en 17 años.

Se Pide:

Contabilizar el incremento por revalorización y la nueva situación del activo fijo y su depreciación, de acuerdo con las dos alternativas posibles:

- A través de la re-expresión proporcional al cambio en el valor bruto contable del activo, de forma que su valor neto contable después de la revalorización sea igual a su monto revalorizado.

- b) Mediante la eliminación de la depreciación acumulada, contra el valor bruto contable, y el ejercicio de re-expresar su monto hasta su valor revalorizado.

Solución sugerida Caso 1:

Cálculo del nuevo valor neto contable del por aplicación del criterio del valor razonable:

- a) Cálculo de la revalorización del edificio y su valor neto contable por aplicación del criterio del valor justo:

Valor contable antes de la revalorización: (Precio de adquisición - Depreciación Acumulada Planta Propiedades y Equipo)

$$(M\$ 1.500.- - MS225.-) = M\$ 1.275.-$$

Valor justo del activo al 31,12.20X1 = M\$ 2.110.-

Incremento de valor del edificio = (Valor justo - Valor Neto Contable antes revalorización) (M\$2.110.-- M\$ 1.275.-) = MS 835.-

- Contabilización:

CUENTAS	Debe	Haber
	(MS)	(MS)
Propiedades, Planta, y Equipo Reservas por Revalorizaciones	835.-	835.-
Glosa: Contabilización del Incremento de revalorización del edificio año 20X1.		

b) Alternativas con la depreciación acumulada.

Re-expresión proporcional al cambio en el valor bruto contable del activo:

Supone mantener el activo al valor bruto.

(M\$ 1.500 + M\$ 835) = M\$ 2.335.- y su depreciación acumulada Mí 225.-. Eliminación de la depreciación acumulada contra el valor bruto contable.

Contabilización del incremento de revalorización del edificio año 20X1.

CUENTAS	Debe	Haber
	(MS)	(MS)
Propiedades. Planta, y Equipo Otras Reservas (Reservas por Revalorización)	835.-	835.-
Glosa: Contabilización del Incremento de revalorización del edificio.		

Contabilización de la eliminación de la depreciación del edificio año 20X1.

CUENTAS	Debe	Haber
	(MS)	(MS)

Depreciación Acumulada Propiedades. Planta, y Equipo Propiedades. Planta, y Equipo	225.-	225.-
Glosa: Eliminación de la depreciación acumulada contra el valor bruto de edificio.		

Supone eliminar la depreciación acumulada del activo M\$ 225.- de forma que el activo fijo queda registrado por el valor neto contable M\$ 2.110.-

Depreciación

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

Ejemplo: distribución del cargo por depreciación en el costo de un active

Ej 8 El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió una máquina por 1.200.000 u.m. La gerencia estima que la máquina tiene una vida útil de 10 años (medida desde la fecha de adquisición) y un valor residual de cero. Además, la gerencia considera que el método lineal refleja el patrón en el que la entidad espera consumir los beneficios económicos futuros derivados de la máquina.

En 20X1, la máquina se utilizó para producir inventario durante ocho meses. Posteriormente, la máquina se utilizó para fabricar componentes de una nueva partida de la planta que la entidad está construyendo. La entidad utilizará la nueva planta para fabricar una nueva línea de productos.

La depreciación durante el año es de 120.000 u.m. (cálculo: $1.200.000 \text{ u.m.} \div 10 \text{ años}$). En 20X1, la entidad debe distribuir 80.000 u.m. (es decir, $8/12 \text{ meses} \times 120.000 \text{ u.m.}$) en costo de los inventarios fabricados en 20X1 y 40.000 u.m. en el costo de la planta nueva en construcción (es decir, $4/12 \text{ meses} \times 120.000 \text{ u.m.}$).

Ejemplo: evaluación revisada de depreciación

Ej 9 El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió una partida de maquinaria por 500.000 u.m. La gerencia estimó la vida útil de la máquina en 20 años y su valor residual en cero. Además, la gerencia consideró que el método lineal refleja el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados de la máquina.

El 31 de diciembre de 20X5, al final del periodo contable de la entidad, las evaluaciones de la gerencia sobre la máquina cambiaron. Ahora estima la vida útil de la máquina en 25 años (medida desde la fecha de adquisición) y su valor residual en 100.1 u.m. La gerencia sigue considerando que el método lineal refleja el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados de la máquina.

¿Cómo debe la entidad contabilizar la evaluación revisada de la máquina en el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X5?

Dr	Resultados (gasto por depreciación)	14.286 u.m.	(a)
	Cr Depreciación acumulada	14.286 u.m.	

Registro del gasto por depreciación para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X5.

- (a) $(400.000 \text{ u.m.}^{(b)} \text{ menos } 100.000 \text{ u.m. de valor residual}) \div 21 \text{ años de vida útil restante al inicio del periodo contable actual} = 14.286 \text{ u.m.}$
- (b) $500.000 \text{ u.m. de costo menos } (4 \text{ años} \times 25.000 \text{ u.m.}^{(c)} \text{ de depreciación anual}) = 400.000 \text{ u.m. de valor libro al 1 de enero de 20X5 (es decir, el 31 de diciembre de 20X4).}$
- (c) $\text{Depreciación anual original} = 500.000 \text{ u.m.} \div 20 \text{ años} = 25.000 \text{ u.m.}$

Nota:

La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesa cuando se da de baja en cuentas. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

Para determinar la vida útil de un activo, una entidad deberá considerar todos los factores siguientes:

- (a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de éste.
- (b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.
- (c) La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.

Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

Ejemplos: vida útil de un activo

Ej 10 Como parte de su paquete de remuneración, una entidad posibilita a cada gerente principal el uso privado de un vehículo de motor lujoso de su elección. Los vehículos de motor para ejecutivos se reemplazan cada dos años, independientemente de su uso.

La entidad vende y reemplaza su flota de vehículos de motor de lujo cada dos años cuando se espera que sean utilizables económicamente, por parte de uno o más usuarios, durante al menos otros tres años.

La vida útil de los vehículos es de dos años. El hecho de que los vehículos podrían utilizarse durante cinco años no es relevante para la evaluación de su vida útil. La vida útil es el periodo durante el cual se espera que los vehículos estén disponibles para que la entidad los use (es decir, dos años).

Ej 11 Una entidad no realiza tareas de mantenimiento en su equipo con regularidad. Con un mantenimiento regular, el equipo podría estar disponible para su uso durante cinco años. Sin embargo, se prevé que el patrón de mantenimiento de equipos haga que el equipo sea un activo inútil en tres años.

La vida útil del equipo es tres años (es decir, el periodo durante el cual se espera que el equipo esté disponible para su uso por parte de la entidad teniendo en cuenta los niveles previstos de mantenimiento). El hecho de que el mantenimiento regular podría extender la vida útil del equipo a cinco años es irrelevante cuando la entidad no prevé llevar a cabo tareas de mantenimiento regulares.

Ej 12 Se prevé que el equipo de una entidad utilizado para fabricar un medicamento patentado pueda producir tal medicamento durante diez años. Sin embargo, la entidad espera cesar la fabricación del medicamento y descartar el equipo después de cinco años de producción cuando su patente expire y los medicamentos genéricos de bajo costo hagan que la fabricación de este medicamento de la entidad no sea rentable.

La vida útil del equipo es cinco años (es decir, el periodo durante el cual se espera que el equipo esté disponible para su uso por parte de la entidad teniendo en cuenta los patrones de producción previstos). El hecho de tener previsto que el equipo sea acondicionado para un fin de diez años es irrelevante cuando la entidad espera cesar su funcionamiento después de transcurridos cinco años.

Ej 13 Una entidad tiene el derecho de uso de una partida de equipo conforme a los términos de un arrendamiento financiero. El equipo puede operar durante 15 años. Sin embargo, el plazo del arrendamiento es de 13 años y la entidad debe devolver el equipo al arrendador al finalizar este plazo.

La vida útil del equipo es 13 años: el periodo durante el cual se espera que el equipo esté disponible para su uso por parte de la entidad teniendo en cuenta los límites impuestos en el arrendamiento (es decir, el plazo del arrendamiento de 13 años). El hecho de tener previsto que el equipo sea acondicionado para usarlo por dos años más es irrelevante, dado que la entidad no espera utilizar el activo durante ese periodo adicional.

Deterioro del valor

Medición y reconocimiento del deterioro del valor

En cada **fecha sobre la que se informa**, una entidad aplicará la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* para determinar si una partida o un grupo de partidas de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor y, en tal caso, cómo reconocer y medir la pérdida por deterioro del valor. En dicha sección se explica cuándo y cómo ha de proceder una entidad para revisar el valor libro de sus activos, cómo ha de determinar el **monto recuperable** de un activo y cuándo ha de reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Ejemplo: deterioro del valor

Ej 14 El 30 de septiembre de 20X6, un incendio destruyó una partida de maquinaria cuando el valor libro era de 500.000 u.m. (el costo de 600.000 u.m. menos 100.000 u.m. de depreciación acumulada). Inmediatamente, la entidad presentó una reclamación de 700.000 u.m. por el costo de reemplazo de la máquina ante la compañía de seguros. Sin embargo, la compañía de seguros cuestionó la reclamación, fundamentando negligencia por parte de la entidad.

El 15 de noviembre de 20X6, las autoridades a cargo de incendios finalizaron su investigación e informaron a la compañía de seguros y a la entidad que el incendio fue causado por un desperfecto eléctrico. Como consecuencia de estos hallazgos, la compañía de seguros notificó a la entidad que su reclamación por 700.000 u.m. se

liquidaría por completo. La compañía de seguros pagó a la entidad 700.000 u.m. el 30 de noviembre de 20X6.

El 15 de diciembre, la entidad utilizó las 700.000 u.m. para adquirir otra máquina, que se instaló y dejó lista para su uso de inmediato.

¿Cómo debe la entidad contabilizar su maquinaria durante el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X6?

30 de septiembre de 20X6

Dr	Resultados (deterioro del valor de la maquinaria)	500.000 u.m.	
	Cr Depreciación acumulada y deterioro del valor acumulado (maquinaria)		500.000 u.m.

Registro del deterioro de valor de una máquina destruida por un incendio.

Dr	Depreciación acumulada y deterioro del valor acumulado (maquinaria)	600.000 u.m.	
	Cr Planta (monto bruto en libros)		600.000 u.m.

Registro de la baja de una máquina destruida por un incendio.

15 de noviembre de 20X6

Dr	Cuenta por cobrar	700.000 u.m.	
	Cr Resultados (compensación del seguro)		700.000 u.m.

Registro de la compensación que se debe recibir por parte de la compañía de seguros en cuanto a una máquina destruida por un incendio.

Dr	Efectivo	700.000 u.m.	
	Cr Cuenta por cobrar		700.000 u.m.

Registro del cobro de la compensación por parte de la compañía de seguros en cuanto a una máquina destruida por un incendio.

15 de diciembre de 20X6

Dr	Propiedades, planta y equipo (máquina, costo)	700.000 u.m.	
	Cr Efectivo		700.000 u.m.

Registro de la adquisición de la nueva máquina.

Propiedades, planta y equipo mantenidos para la venta

El párrafo 27.9(f) establece que un plan para la disposición de un activo antes de la fecha esperada anteriormente es un indicador de deterioro del valor que desencadena el cálculo del monto recuperable del activo a efectos de determinar si ha visto deteriorado su valor.

Eliminación de las cuentas

Una entidad eliminará de las cuentas una partida de propiedades, planta y equipo:

- (a) en la enajenación; o
- (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Una entidad reconocerá la ganancia o pérdida por la eliminación de las cuentas de una partida de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en que la partida sea eliminada de las cuentas (a menos que la Sección 20 *Arrendamientos* requiera otra cosa en caso de venta con arrendamiento posterior). La entidad no clasificará estas ganancias como ingresos de actividades ordinarias

Información a Revelar

Una entidad revelará para cada categoría de partidas de propiedad, planta y equipo que se considere apropiada de acuerdo con el párrafo 4.11(a), la siguiente información:

- (a) Las bases de medición utilizadas para determinar el monto bruto en libros.
- (b) Los métodos de depreciación utilizados.
- (c) Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas.
El monto bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y final del periodo sobre el que se informa.
- (e) Una conciliación entre los montos en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:
 - (i) Las adiciones.
 - (ii) Las disposiciones.
 - (iii) Las adquisiciones mediante **combinaciones de negocios**.
 - (iv) Las transferencias a propiedades de inversión, si una medición fiable del valor razonable pasa a estar disponible (véase el párrafo 16.8).
 - (v) Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado

(vi) La depreciación.

(vii) Otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Notas

Una entidad debe revelar sub clasificaciones de propiedades, planta y equipo, clasificadas de forma adecuada para la entidad. Una clase de activos es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad. Estos son ejemplos de clases separadas de propiedades, planta y equipo:

- (a) terrenos;
- (b) terrenos y edificios;
- (c) maquinaria;
- (d) barcos;
- (e) aeronaves;
- (f) vehículos de motor;
- (g) mobiliario y enseres;
- (h) equipo de oficina; y
- (i) propiedades de inversión cuyo valor razonable no se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha.

Ejemplo de Notas a los Estados Financieros

Nota 1: Políticas contables

Las partidas de propiedades, planta y equipo se miden al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada. La depreciación se carga para distribuir el costo de los activos menos sus valores residuales a lo largo de su vida útil estimada, aplicando el método lineal. Los terrenos tienen una vida útil indefinida y por lo tanto no se deprecian. Los años de vida útil estimada de otras partidas de propiedades, planta y equipo son:

- Edificios 60 años
- Maquinaria 10 años
- Equipo de oficina 3 años

Nota 4: Propiedades, Planta y Equipo

	<i>Terreno desocupado</i>	<i>Terrenos y edificios</i>	<i>Maquinaria</i>	<i>Equipo de oficina</i>	<i>Total</i>
	<i>u.m. expresadas en miles</i>				
Costo	1.100	10.000	13.000	4.400	28.500
Depreciación acumulada		(4.133)	(3.200)	(2.300)	(9.633)
Valor libro al 1 de enero de 20X2	1.100	5.867	9.800	2.100	18.867
Adiciones			2.000	1.000	3.000
Adquirido en una combinación de		5.000	4.000	2.000	11.000
Disposiciones		(1.400)(a)	(1.200)(c)	(300)(e)	(2.900)
Depreciación		(243)	(1.700)	(2.250)	(4.193)
Deterioro del valor			(600)		(600)
Diferencia de cambio en la conversión de un negocio en el extranjero	(200)				(200)
Valor libro al 31 de diciembre de 20X2	900	9.224	12.300	2.550	24.974
Costo	900	13.000(b)	16.000(d)	6.400(f)	36.300
Depreciación acumulada		(3.776)(b)	(3.700)(d)	(3.850)(f)	(11.326)

Nota: Estos cálculos ilustran sólo el funcionamiento y no comprenden parte de la información real a revelar en los estados financieros.

Cálculos (u.m. expresadas en miles)

- (a) 2.000 u.m. de costo menos 600 u.m. de depreciación acumulada
- (b) 10.000 u.m. + 5.000 u.m. menos 2.000 u.m.(a) y 4.133 u.m. + 243 u.m. menos 600 u.m.(a)
- (c) 3.000 u.m. de costo menos 1.800 u.m. de depreciación acumulada
- (d) 13.000 u.m. + 2.000 u.m. + 4.000 u.m. menos 3.000 u.m.(c) y 3.200 u.m. + 1.700 u.m. + 600 u.m.
- (e) 1.000 u.m. de costo menos 700 u.m. de depreciación acumulada
- (f) 4.400 u.m. + 1.000 u.m. + 2.000 u.m. menos 1.000 u.m.(f) y 2.300 u.m. + 2.250 u.m. - 700

La entidad revelará también:

- (a) La existencia e montos en libros de las propiedades, planta y equipo a cuya titularidad la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas.

- (b) El monto de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo.

Preguntas

Pregunta 1

Propiedades, planta y equipo se define como:

- (a) activos tangibles que se mantienen para la venta en el curso normal de las operaciones.
- (b) activos tangibles que se mantienen para obtener rentas o plusvalías, o ambas.
- (c) activos tangibles que se mantienen para uso en la producción o el suministro de bienes o servicios, para el arrendamiento a terceros, o para fines administrativos, y que se prevé utilizarlos durante más de un periodo contable.

Pregunta 2

Una entidad tiene un alojamiento con desayuno en un edificio de su propiedad. La entidad también proporciona a los huéspedes otros servicios que incluyen limpieza, televisión satelital y acceso a Internet de banda ancha. La renta diaria de la habitación incluye estos servicios. Además, a pedido, la entidad organiza visitas por los alrededores para sus huéspedes. Los servicios de visitas se cobran por separado.

La entidad debería contabilizar el edificio como:

- (a) propiedades, planta y equipo.
- (b) propiedades de inversión.
- (c) inventario.

Pregunta 3

Una entidad debe medir su propiedad, planta y equipo tras el reconocimiento inicial:

- (a) al costo.
- (b) al costo menos cualquier depreciación acumulada menos cualquier pérdida por deterioro acumulada.
- (c) al costo menos cualquier depreciación acumulada menos cualquier pérdida por deterioro acumulada más el costo de mantenimiento diario.
- (d) al costo más el costo de mantenimiento diario.

Pregunta 4

Una entidad opera un servicio de aviación ejecutivo. La única partida de propiedades, planta y equipo de la entidad es una aeronave adquirida a 10.400.000 u.m. El costo de la aeronave se atribuye a sus partes significativas de la siguiente forma: el motor a reacción (60%), el fuselaje (20%), el equipo de aviación (10%) y mobiliario y enseres (10%).

La condición para operar una aeronave es que sea inspeccionada por las autoridades de aviación cada tres años. Una inspección cuesta 400.000 u.m. El motor a reacción había sido inspeccionado por cuenta del fabricante antes de la entrega a la entidad.

En las regulaciones de aviación se requiere que se reemplace el motor a reacción cuando haya volado 2.000.000 de millas aéreas. La gerencia tiene previsto colocar un motor nuevo en la aeronave cuando se deba reemplazar para que la aeronave pueda utilizarse durante aproximadamente 10 años. En ese momento, tiene pensado descartar la aeronave.

La gerencia no prevé reemplazar el fuselaje de la aeronave ni el equipo de aviación. Sin embargo, evalúa la vida útil del mobiliario y los enseres en cinco años, en ese momento serán descartados y reemplazados.

¿Cuál es el costo de cada una de las partes significativas de la aeronave que la entidad debe depreciar por separado?

- (a) 6.240.000 u.m. de motor a reacción; 2.080.000 u.m. de fuselaje; 1.040.000 u.m. de equipo de aviación y 1.040.000 u.m. de mobiliario y enseres.
- (b) 10.400.000 u.m. de aeronave a reacción.
- (c) 6.000.000 u.m. de motor a reacción; 3.000.000 u.m. de fuselaje y equipo; 1.000.000 u.m. de mobiliario y enseres y 400.000 u.m. de inspección de aviación.

Pregunta 5

Los hechos son los mismos que en la Pregunta 4.

¿Qué métodos de depreciación son los más adecuados para que la entidad aplique al calcular la depreciación de las partes significativas de la aeronave?

- (a) El método lineal para todas las partes de la aeronave.
- (b) El método de unidades de producción, basado en las millas aéreas voladas, para los motores a reacción y el método lineal para todas las otras partes de la aeronave.
- (c) El método de unidades de producción, basado en millas aéreas voladas, para todas las partes de la aeronave.
- (d) El método de depreciación decreciente para todas las partes de la aeronave.

Pregunta 6

Una subsidiaria mantiene un edificio para obtener rentas bajo un arrendamiento operativo de su entidad controladora. La entidad controladora fabrica sus productos en el edificio arrendado. El valor razonable del edificio puede medirse con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha.

El edificio:

- (a) se contabiliza como una propiedad de inversión por parte de la subsidiaria y como una propiedad de inversión por parte del grupo.
- (b) se contabiliza como propiedad, planta y equipo tanto por parte de la subsidiaria como por el grupo.

(c) se contabiliza como propiedad de inversión tanto por parte de la subsidiaria como por el grupo.

(d) se contabiliza como una propiedad de inversión por parte de la subsidiaria y como una partida de propiedad, planta y equipo por parte del grupo.

Pregunta 7

El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió un edificio por 95.000 u.m., que incluía 5.000 u.m. de impuestos indirectos no recuperables. En el acuerdo de compra se estipuló que el pago (incluido el pago de impuestos indirectos) debía cancelarse por completo el 31 de diciembre de 20X1. Se gastaron 2.000 u.m. de honorarios legales al adquirir el edificio y se pagaron el 1 de enero de 20X1.

El edificio está ocupado por el personal administrativo de la entidad. Una tasa de descuento adecuada es del 10% por año.

La entidad debe medir el costo inicial del edificio en:

- (a) 102.000 u.m.
- (b) 97.000 u.m.
- (c) 88.364 u.m.
- (d) 107.000 u.m.

Pregunta 8

El 31 de diciembre de 20X2, la entidad volvió a evaluar la propiedad descrita en la Pregunta 8 de la siguiente forma:

- la vida útil del edificio en 60 años a partir de la fecha de adquisición.
- el valor residual del edificio en 10.000 u.m.
- la entidad consumirá los beneficios económicos futuros del edificio de forma uniforme durante 60 años a partir de la fecha de adquisición.
- el valor razonable del edificio en 160.000 u.m.

La entidad debería medir el valor libro del edificio el 31 de diciembre de 20X2 en:

- (a) 96.508 u.m.
- (b) 96.000 u.m.
- (c) 160.000 u.m.
- (d) 125.263 u.m.

Pregunta 9

El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió una extensión de terreno para un fin indeterminado. El 1 de enero de 20X4, la entidad comenzó a construir un edificio en el terreno para uso como sede administrativa. El 1 de enero de 20X8, el personal administrativo de la entidad se mudó del edificio a unas instalaciones recientemente adquiridas. El edificio se arrendó de inmediato a un tercero independiente bajo un arrendamiento operativo. El 31 de diciembre de 20X9, la entidad aceptó una oferta no solicitada del arrendatario para adquirir, de manera inmediata, el edificio de la entidad.

El valor razonable del edificio puede determinarse con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha.

La entidad debería contabilizar el edificio como:

- (a) propiedades de inversión a partir de la fecha de adquisición (1 de enero de 20X1) hasta la fecha de enajenación (31 de diciembre de 20X9).
- (b) propiedades de inversión durante 20X1 a 20X3 y como propiedades, planta y equipo durante 20X4 a 20X9.
- (c) propiedades de inversión durante 20X1 a 20X3 y 20X8 a 20X9 y como propiedades, planta y equipo durante 20X4 a 20X7.
- (d) propiedades, planta y equipo durante 20X1 a 20X7 y como propiedades de inversión durante 20X8 a 20X9.

Respuestas

P1 (c)

P2 (a)

P3 (b)

P4 (c)

Cálculo: el costo excluye el costo de la inspección realizada antes de la entrega

=

10.000.000 u.m. Distribución: 60% al motor a reacción, 30% al fuselaje y equipo y 10% a mobiliario y enseres.

P5 (b)

P6 (d)

P7 (c) Cálculo: (95.000 u.m. de precio de compra, excluidos los impuestos recuperables) ÷ 1,1 = 86.364 u.m. de valor presente de precio de compra + 2.000 u.m. de costos directos (honorarios legales) = 88.364 u.m.

P8 (a) Cálculo: 100.000 u.m. de costos menos [2.000 u.m. de depreciación acumulada al comienzo del periodo sobre el que se informa + (88.000 de monto depreciable restante ÷ 59 años de vida útil restante x 1 año en uso desde el comienzo del periodo actual sobre el que se informa) = 3.492 u.m. de depreciación acumulada] = 96.508 u.m.

P9 (c)