

IMPLEMENTACIÓN NIC 16 – PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO*

Adalberto Palacios, CP

Andrés Barreto, CP

RESUMEN

El objeto de esta monografía es proponer una guía de implementación de la NIC 16 (Norma Internacional de Contabilidad), referida a la Propiedad, Planta y Equipo y describir tanto la medición inicial y posterior de los activos que estén bajo este estándar y presentar las diferencias que se pueden evidenciar respecto a la norma local. Para llevar a cabo este trabajo se desarrollaron 3 capítulos: en el Capítulo 1 se desarrolló una descripción de la norma local y el estándar internacional; en el Capítulo 2 se elaboró un análisis de las diferencias que surgen del concepto y de las características contenidas en cada norma; en el Capítulo 3 se tomó como punto de partida la NIIF (Norma Internacional de Información Financiera) 1, *Adopción por primera vez*, con el fin de reclasificar los activos que tiene la empresa de acuerdo con su naturaleza.

Posteriormente se tuvo como apoyo las políticas de compañías que reportan a la SEC (Securities and Exchange Commission) y cuyo objeto social es afín a la empresa objeto de estudio.

En el desarrollo de la investigación se tuvieron en cuenta:

Palabras clave: Activo apto; Compo-
netización; *Overhaul* (Mantenimiento);
Unidad generadora de efectivo; Valor
razonable.

INTRODUCCIÓN

Formulación del problema

Con base en los principios de las Normas Internacionales, la compra, venta y registro de bienes y servicios relacionados con activos fijos requieren de una interpretación diferente a la tributaria. Las administraciones de las compañías

* Trabajo de grado de los autores, editado para el presente artículo. Presentado en octubre de 2013, aprobado para publicación el 15 de noviembre de 2013.

y los *stakeholders* necesitan presentar y recibir información que esté de acuerdo con la realidad económica del negocio y no basadas en parámetros establecidos por la administración tributaria. Por lo anterior, las empresas en Colombia deben dedicar mucho tiempo para poder aplicar esta norma teniendo en cuenta la actividad económica que desarrollan. El siguiente interrogante ayudará al buen desarrollo y consecución de los objetivos de esta monografía:

¿Qué proceso deben seguir las empresas para la implementación de estas normas con el fin de obtener una información más confiable y razonable sobre el estado de sus activos fijos?

Objetivos

Objetivo general

- Proponer el proceso para aplicar la NIC 16 (*Propiedad, Planta y Equipo*) en una empresa de telecomunicaciones.

Objetivos específicos

- Realizar una descripción de la NIC 16 y la norma colombiana.
- Efectuar un análisis comparativo.
- Desarrollar el caso real de una empresa.

Marcos de referencia

Marco teórico: este trabajo se basa en las Normas Colombianas conformadas por los decretos 2649 y 2650 de 1993, la Ley 1314 de 2009 y, por otra parte, las Normas Internacionales representadas en la NIC 16.

En el Decreto 2649 se utilizó el artículo 64 que define la Propiedad, Planta y equipo. El Decreto 2650 se empleó para identificar las principales cuentas utilizadas en Colombia para el manejo de la *Propiedad, Planta y Equipo*. La Ley 1314 de 2009, en sus artículos 1, 2, 3 y 4, ayudó a entender el alcance de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad en Colombia a partir del año 2014. La NIC 16 en su conjunto habla del manejo que se les debe dar a los activos fijos de acuerdo con los estándares internacionales.

Marco conceptual: los términos que se manejaron en esta monografía fueron:

Activo Apto: es aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta¹. *Compo-*
netización: los principales componentes de activos grandes deben ser separados y depreciados durante sus vidas útiles². *Overhaul (Mantenimiento):* esta revisión consiste en dejar el equipo a cero horas de funcionamiento con el fin de reparar las partes que han sufrido un desgaste mayor³. *Unidad Generadora*

1 IASB - NIC 23 Costos por préstamos 2012.

2 Tomado de: [www.deloitte.com/assets/Dcom-Mexico/Local%20Assets/Documents/mx\(es-mx\)INDindustria_130309\(1\).pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Mexico/Local%20Assets/Documents/mx(es-mx)INDindustria_130309(1).pdf).

3 Tomado de: mantenimientoindustrial.wikispaces.com/Tipos+de+mantenimiento

de efectivo: grupo de activos que genera entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos⁴. *Valor razonable*: es el importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones e independencia mutua⁵.

Marco Sectorial: la monografía enfocada en la NIC 16 –*Propiedad, Planta y Equipo*– se desarrollará en una empresa dedicada a las telecomunicaciones.

Metodología

El trabajo se abordó mediante una combinación de documentos y trabajo de campo. En primer lugar, el aspecto documental abarcará la consulta de libros, documentos, legislaciones, para el entendimiento teórico de la aplicación de la NIC 16; de igual forma, se tendrá como base documentos en los cuales se presenten ejemplos de aplicación en países o empresas donde ya se evidenció la implementación y el impacto que tuvo.

En segundo lugar, se encuentra la metodología de campo que establece la implementación como tal de la NIC 16 en una empresa y establecer los cambios que se presentan en el aspecto contable.

Desarrollo

Descripción de las normas: norma colombiana y NIC 16

Aspectos principales de Propiedad, Planta y Equipo bajo el Decreto 2649

Comprende el conjunto de las cuentas que registran los bienes de cualquier naturaleza que posea el ente económico, con la intención de emplearlos en forma permanente para el desarrollo del giro normal de sus negocios o que se poseen por el apoyo que prestan en la producción de bienes y servicios, por definición no destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil exceda de un año.

Las propiedades, planta y equipo deben registrarse al costo histórico, del cual forman parte los costos directos e indirectos causados hasta el momento en que el activo se encuentre en condiciones de utilización o en condiciones de puesta en marcha o enajenación, tales como los de ingeniería, supervisión, impuestos, corrección monetaria proveniente del UPAC (hoy UVR) e intereses.

Los intereses y la corrección monetaria proveniente del UPAC (hoy UVR) causados sobre obligaciones contraídas en la adquisición, forman parte del costo, salvo cuando ha concluido la etapa de puesta en marcha y tales activos se encuentren en condiciones de utilización. En este caso, los gastos financieros deben cargarse a los resultados del respectivo período contable.

El costo también incluye la diferencia en cambio causada hasta la puesta en marcha del activo, originada por obliga-

4 Tomado de: nicniif.org/files/normas2010/parte%20b/70_glossary%20of%20terms%20f_139.pdf

5 Tomado de IASB –NIC 16, Propiedad, Planta y Equipo–

ciones en moneda extranjera contraídas en su adquisición. Sin embargo, las diferencias en cambio causadas sobre obligaciones en moneda extranjera no identificables directamente con la adquisición de activos específicos, se deben contabilizar en los resultados del período contable.

El valor de las propiedades, planta y equipo recibidos en cambio, permuta, donación, dación en pago o aporte de los propietarios, se determina por el valor convenido por las partes o mediante avalúo.

Se deben establecer criterios prácticos para el registro de los costos capitalizables por adiciones, mejoras y reparaciones de propiedades, planta y equipo, que consideren tanto la importancia de las cifras como la duración del activo, de manera que se logre una clara distinción entre aquellos que forman parte del costo del activo y los que deben llevarse a resultados. Para tal efecto se entiende por adición la inversión agregada al activo inicialmente adquirido y por mejora los cambios cualitativos del bien que no aumentan su productividad.

Las reparaciones y mejoras que aumenten la eficiencia o extiendan la vida útil del activo constituyen costo adicional.

Las erogaciones realizadas para atender el mantenimiento y las reparaciones que se realicen para la conservación de los bienes muebles e inmuebles, se deben llevar como gastos del ejercicio en que se produzcan.

En el caso del impuesto sobre las ventas que forma parte del costo debe tenerse en cuenta lo prescrito en las normas legales vigentes.

Este grupo comprende, entre otras cuentas: terrenos, materiales, proyectos petroleros, construcciones en curso, maquinaria y equipos en montaje, construcciones y edificaciones, maquinaria y equipo, equipo de oficina, equipo de computación y comunicación, equipo médico-científico, equipo de hoteles y restaurantes y flota y equipo de transporte”⁶.

Aspectos principales de Propiedad, Planta y Equipo bajo NIC 16:

La NIC 16 –*Propiedad, Planta y Equipo*– ilustra un nuevo concepto que deben tener las empresas para definir, reconocer y valorar un activo. Es así como inicialmente esta norma presenta sus limitaciones o alcances para el posterior tratamiento del bien, las cuales son expuestas a continuación: la NIC 16 no es aplicable para los activos que están cobijados bajo la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*; NIC 41 *Activos Biológicos*; NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*, y derechos mineros de reservas minerales como petróleos, gas natural y otros recursos no renovables.

A continuación se puede afirmar que con base en el alcance que esta norma tiene, se deben incluir todos aquellos activos que contribuyan de una u otra

forma al desarrollo del objeto social de la empresa, o como en los términos que la NIC 16 dicta, a que “La entidad obtenga beneficios económicos futuros y que sea posible valorar su coste con fiabilidad”.

Siguiendo con el reconocimiento que expone la NIC 16 se le añaden conceptos que son propios y que hacen parte en la futura valoración del activo; dichos conceptos son los siguientes:

- Piezas de repuesto: su reconocimiento depende de la función que cumpla dentro del activo fijo: generalmente estos son reconocidos como existencias (inventarios). De lo contrario, si estas piezas son componentes esenciales del activo fijo y se estime su uso durante más de un periodo se contabilizarán como propiedad, planta y equipo.
- Sustituciones: las piezas de repuesto nuevas entran a reemplazar elementos desgastados del activo y estas últimas se les dará de baja.

Teniendo en cuenta los aspectos clave anteriormente mencionados es importante que la empresa realice una clasificación de sus activos debido a que como observaremos más adelante la valoración de estos puede afectar el resultado del ejercicio.

Después de que la empresa clasifique cada uno de sus activos y estos se encuentren bajo NIC 16, su reconocimiento inicial puede ser registrado dependiendo de dos escenarios:

Valoración inicial: todo activo que presente las condiciones antes mencionadas para ser tomado como propiedad, planta y equipo tendrá una valoración inicial que es al costo.

Escenario 1: si el activo es adquirido a través de terceros la empresa debe tener en cuenta:

Precio adquisición: aranceles, impuestos indirectos no recuperables
(+) Costo en la ubicación del activo: lugar y condiciones ambientales
(+) Estimación inicial costo de desmantelamiento
(-) Descuentos comerciales y rebajas en el precio

En este escenario se resaltan aquellos elementos que no se deben tener en cuenta para tomarlos dentro del costo del activo:

- Costos de apertura de instalaciones productivas.
- Costes de introducción de un producto: hace referencia a la publicidad de bienes y servicios.
- La apertura del negocio en una localización.
- La capacitación dada al personal para el manejo del activo.

Escenario 2: si el activo es fabricado por la empresa, se deben tener en cuenta los mismos factores ya mencionados.

Para complementar los elementos antes mencionados, los cuales se relacionan

con el costo del activo, se pueden añadir los siguientes:

Costos incluidos⁷:

Costos legales específicos para la adquisición o construcción del activo concreto
Costos de entrega y manipulación iniciales
Aranceles de importación
Costos de instalación
Costos de la transacción de adquisición
Impuestos sobre la transmisión de la propiedad
Costos de arquitectura, ingeniería específicos del activo (diseños alternativos)
Costos de preparación del emplazamiento
Mano de obra y materiales de construcción
Costos de puesta en marcha

De la misma manera que en el escenario 1, se presentan algunos costos que no se toman en cuenta dentro de la valoración inicial del activo. Estos son:

Costo de estudios de viabilidad
Pérdidas en la explotación inicial: hasta que alcance niveles operativos estimados
Cantidades de desperdicio de materiales, mano de obra, entre otros
Formación del personal
Costo de reubicación de otros activos para el funcionamiento del activo en fabricación.
Costos de administración que no están directamente relacionados con la construcción del activo

Para profundizar en la valoración del costo de los activos fijos, se observa que una empresa no los adquiere únicamente de contado o a crédito con el respectivo

acreedor sino que también se puede dar su obtención a través de distintos contextos, los cuales se mencionan a continuación:

Adquisición de activo mediante préstamos: en un primer lugar, si el valor del activo es significativo, la empresa puede acceder a un préstamo bancario, lo cual genera intereses y es aquí donde se tienen en cuenta los costos por intereses, mencionados en la NIC 23 *Costes por intereses*, que respecto a la construcción y compra de activos sostiene que dichos costos se capitalizarán como parte del costo del activo. Ejemplos de ello son los siguientes:

1) gasto por intereses, 2) cargas financieras relativas al arrendamiento financiero, 3) diferencias referentes a cambio por préstamos en moneda extranjera. La capitalización de los costos tiene tres etapas en su tratamiento:

La primera, inicio: la empresa puede dar inicio a su capitalización cuando ya haya incurrido en gastos en relacionados con el activo, en costos por intereses, y un factor importante es que se encuentre realizando actividades necesarias para el uso (montaje) o venta del activo; *la segunda etapa, finalización:* se dará fin a la capitalización de los costos por intereses cuando la empresa haya terminado la etapa de construcción del activo o finalice el proceso de adquisición del bien. Al igual que en la depreciación del activo, aquí se presenta el concepto de componetización en cuanto a la construcción de un activo; esto es cuando la empresa se encuentra en montaje de

un activo el cual incluye *partes* que se pueden utilizar por separado y si estas *partes* ya han sido finalizadas, los costos por intereses asignados a dichas partes ya se pueden finalizar; *la tercera etapa* se refiere a la suspensión de estos costos, es decir, dichos costos no se asignan al valor mientras la empresa suspenda las actividades de construcción o adquisición del activo.

Adquisición de activos mediante intercambio/permuta: la permuta de bienes se puede dar de dos formas: entrega de un activo a cambio de otro, monetario o no monetario. Si se presenta el caso de que sea a cambio de un activo no monetario se debe realizar la siguiente observación antes de valorar del costo: ¿este intercambio es de carácter comercial?, ¿se puede medir con fiabilidad el valor razonable de ambos activos? Si la respuesta a ambas preguntas es positiva, se debe valorar mediante valor razonable; por otra parte, si la respuesta a ambas preguntas es negativa, el costo será el valor en libros del activo entregado.

Activos provenientes de clientes: se presenta cuando un cliente cancela o paga las obligaciones contraídas mediante la entrega de un activo a la empresa, pero para que esta última pueda reconocer el bien como activo propio debe tener en cuenta si se posee total control del activo y si espera beneficios económicos futuros del mismo; si ambas premisas se cumplen, su valoración inicial será su valor razonable.

Valoración posterior: consecutivo al reconocimiento inicial, la empresa debe adoptar como política contable el uso

de uno de los siguientes modelos con el objeto de valorar de manera inicial sus activos. Es importante señalar que dicho modelo será aplicable a todos los activos de su misma clase. Los dos modelos de valoración son los siguientes:

– *Modelo del Costo:* comprende los siguientes elementos:

Costo del activo
(-) Amortización acumulada (depreciación del bien)
(-) Importe acumulado de pérdidas por deterioro del valor

– *Modelo de Revalorización:* comprende las siguientes características:

Valor razonable en la fecha de valorización
(-) Amortización acumulada (depreciación del bien)
(-) Importe acumulado de pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido

Para este último método, la norma menciona qué debe tener en cuenta la empresa para la valoración de sus activos: *en primer lugar*, debido a que este método tiene como base el valor razonable, la empresa debe realizar periódicamente una valoración de sus activos, con el fin de que no exista una gran diferencia con el importe en libros. Después de realizar esta valoración se observan dos contextos: *cuando se incrementa el valor en libros* y *cuando se reduce el valor en libros*.

Incremento del valor en libros: se reconoce en el patrimonio y genera una disminución en la pérdida de una valoración de activos previamente realizada.

Reducción del valor en libros: se reconoce igualmente en el patrimonio, y al igual que en el punto anterior, esta disminución afecta las revaluaciones presentadas en valoraciones previas.

Para profundizar en este segundo modelo, se observaron distintos componentes que influyen en la determinación del valor del activo, tales como: el valor revalorizado, la amortización del valor del activo, que depende de la vida útil, y las pérdidas que pueda sufrir un activo a causa de un deterioro en su valor.

Valor revalorizado: en esta etapa de la valoración posterior, para establecer el valor razonable en la fecha de revalorización se debe realizar dependiendo a qué grupo pertenecen los activos: en un grupo se encuentran los *terrenos y los edificios*; en el otro grupo se encuentran la *maquinaria y el equipo*.

- Terrenos y edificios: su valor está basado en la estimación del valor realizado por expertos independientes o peritos profesionalmente idóneos.
- Maquinaria y Equipo: su valor también está basado en una tasación o estimación. En caso de que no exista la evidencia del valor de mercado debido a la naturaleza del activo, podría ser necesario estimar el valor razonable utilizando métodos que tengan en cuenta los rendimientos del mismo o su costo de reposición una vez practicada la amortización.

Amortización: antes de entrar en el tema de la amortización, se deben tener

claros conceptos claves que guiarán a la compañía a establecer el valor del activo en un periodo. Dentro de estos conceptos se encuentra el de la *vida útil*, cuya definición está dada en términos de tiempo y de producción; es así como la vida útil es el factor principal que indica cuánto tiempo o unidades de producción está dispuesto a generar un activo para beneficio del ente económico. Un aspecto importante a resaltar en esta norma internacional es la determinación de la vida útil de un activo, con el fin de amortizar dicho valor a lo largo de su etapa productiva. La NIC 16 sugiere que la determinación de este valor esté a cargo de profesionales idóneos, como ingenieros o peritos. La vida útil de un activo tangible se define como aquel periodo en el cual se espera que un activo se utilice con el fin de colaborar con el objeto social de la empresa; de igual forma, se define como el número de unidades que la compañía espera producir a través del activo. Como se observa, la vida útil de un bien esta en términos de la utilidad o el valor de uso.

Algunos ítems a tener en cuenta para la determinación de la vida útil son los siguientes:

Uso previsto del activo: estimarse por capacidad o rendimiento físico esperado
Deterioro natural esperado: depende de factores operativos
Obsolescencia técnica y comercial
Límites legales o restricciones que afecten el uso del activo

En segundo lugar se observa el concepto de *valor residual*, el cual hace mención

al importe estimado que la empresa podría recibir si dispone del bien cuyo valor se determina mediante estudios técnicos previos al uso del activo.

Ya vistos los conceptos anteriores, se conoce que la amortización hace referencia a la reducción del valor de los activos a través del tiempo. En esta norma se tiene que los activos pueden estar conformados por componentes que pueden representar gran importancia dentro del funcionamiento del activo en conjunto. Es así como se observa la relevancia que tiene un componente o un elemento en cuanto al costo dentro del total del activo. Cuando este costo tiene gran relevancia, la amortización de dicho componente se realiza de manera individual. Cabe destacar que este importe amortizable se calcula después de deducir el valor residual mencionado.

La amortización comenzará a tener efecto sobre el activo cuando este se encuentre en condiciones de ser utilizado por la compañía. No obstante, no se debe, dejar de lado los siguientes aspectos en la amortización de un bien:

- a. Se dejará de amortizar un activo cuando se presenten las siguientes condiciones:
 - Se convierta en activo mantenido para la venta.

- Se realice la baja del activo.
- b. Se continuará amortizando el bien cuando este:
 - Se encuentre ocioso.
 - Se haya retirado de uso activo, salvo que el activo esté amortizado completamente.

En seguida la norma menciona cómo la empresa podría distribuir dicho valor durante toda la vida útil del bien tangible:

- Método lineal: la amortización se realiza de manera constante durante la vida útil del activo si su valor residual también se mantiene constante.
- Amortización decreciente: el cargo a amortización decreciente a lo largo de la vida útil del activo.
- Unidades de producción: el cargo depende del uso o de la producción esperada del activo.

Cuando el activo ya se encuentra próximo a cumplir su vida útil dadas las condiciones de uso y que la empresa está dispuesta a recibir alguna contraprestación, se habla de un valor residual, el cual debe ser revisado al cierre de cada periodo.

Análisis de diferencias: Decreto 2649 – NIC 16⁸

Ítems	Decreto 2649	NIC 16
Depreciación y vida útil	El activo es tomado en conjunto	Una entidad debe determinar el cargo de la depreciación por separado para cada una de los componentes importantes de un elemento de propiedad planta y equipo.
	La vida útil de los activos depreciables está determinada por el artículo 2° del Decreto reglamentario 3019 de 1989 ⁸	Esta norma sugiere que se revise a final de cada año el método de depreciación, para cerciorarse de que se está utilizando el adecuado
La Capitalización de Diferencias en Cambio	Se deben capitalizar hasta el momento en que el activo se encuentre en condiciones de ser utilizado	Solo permite tomar las capitalizaciones bajo los parámetros establecidos en la NIC 21
La Capitalización del Costo por Intereses	Se deben capitalizar hasta cuando el activo se encuentre en condiciones de ser utilizado	Solo permite tomar las capitalizaciones bajo los parámetros establecidos en la NIC 23
Los Costos de Administración y Puesta en Marcha		Estos costos no constituyen parte del costo del activo, salvo que se relacionen con la compra del bien y antes de su puesta en marcha
Adquisición Mediante el Intercambio de Activos	El valor del activo es el que dispongan las partes. No se tiene en cuenta el valor razonable	Se mide por el valor razonable del activo recibido y se reconoce como el nuevo valor del entregado, el cual se debe ajustar en efectivo

8 Tomado de: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=7321>.

Revaluación de los Activos		Se debe utilizar el mismo método de revaluación para todos los activos de la misma clase
	La norma exige que se actualice cada tres años	La reevaluación debe realizarse con cierta frecuencia, para evitar cambios significativos
La Valorización del Activo	Se utiliza el método de avalúo técnico. Este debe ser desarrollado por personas de reconocida idoneidad	Se utiliza el método del costo o el método del valor revaluado
Reconocimiento	Todas las erogaciones necesarias para poner el activo en condiciones de uso	Todas las erogaciones necesarias para poner el activo en condiciones de uso, incluida la estimación de los costos de desmantelamiento

Desarrollo de caso real: empresa perteneciente al sector de las telecomunicaciones.

Para desarrollar correctamente el proceso de implementación es necesario tener en cuenta las consecuencias que traería la adopción por primera vez de las normas internacionales, analizar las normas que influyen en la aplicación de la NIC 16 y analizar las políticas mantenidas por otras empresas del sector para el tratamiento de este tipo de activos.

Adopción por primera vez – NIIF: Según resumen técnico preparado por el equipo técnico de la Fundación IFRS, en el momento de la adopción por primera vez se deben tener en cuenta los siguientes aspectos: para la adopción por primera vez de las Normas internacionales de Información Financiera es necesario revisar la NIIF 1, la cual trata ampliamente este tema ya que tiene como objetivo principal “asegurar que

los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad, así como sus informes intermedios, relativos a una parte del periodo cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad”⁹.

“Una entidad elaborará y presentará un estado de situación financiera de conformidad a los estándares en la fecha de transición a las NIIF. Este es el punto de partida para la contabilización según estas normas.

Una entidad utilizará las mismas políticas contables en su estado de situación financiera de apertura y de todos los periodos presentados de acuerdo a las NIIF. En general, aquellas políticas contables cumplirán con cada NIIF vigente al final de su primer periodo de información. Para preparar el estado de situación financiera de apertura la empresa debe hacer lo siguiente:

9 Tomado de NIIF 1 – Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de la Información Financiera <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/IFRS%201.pdf>.

- a. Reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF. particularmente en aquellas en las que tal aplicación retroactiva exigiría el juicio profesional de la gerencia acerca de condiciones pasadas, después de que el desenlace de una transacción sea ya conocido por la misma.
- b. No reconocer partidas como activos o pasivos si las NIIF no lo permiten.
- c. Reclasificar los activos, pasivos o componentes del patrimonio reconocidos según los PCGA anteriores, con arreglo a las categorías de activos, pasivos y patrimonio que correspondan según las NIIF. La NIIF requiere presentar información que explique cómo ha afectado la transición desde los PCGA anteriores a las NIIF, a lo reportado antes como situación financiera, resultados y flujos de efectivo”¹⁰.
- d. Aplicar las NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos. Con la intención de dar más claridad sobre la aplicación de la NIIF 1, mostraremos algunas de las reclasificaciones que tendrían lugar en la empresa objeto de estudio, pues, en sus estados financieros registran activos que bajo NIIF no son aceptados debido a que no cumplen con las condiciones establecidas en la norma para ser considerados como activos fijos de la compañía, por lo anterior requieren reclasificación.

Esta NIIF contempla exenciones limitadas para los anteriores requerimientos en áreas específicas, cuyo costo de cumplir con ellos probablemente pudiera exceder a los beneficios a obtener por los usuarios de los estados financieros. La norma también prohíbe la adopción retroactiva de las NIIF en algunas áreas,

Descripción	Vida útil (días)	Cantidad	Valor unidad
Colchón 2x2 ortopédico sueño real	360	1	1.380.000,00
Elementos personal	360	1	1.274.500,00
Elementos personal	360	1	832.100,00
Elementos personal	360	1	750.000,00
Almohada látex estándar médium + protector	360	1	1.243.000,32
Protector colchón doble faz 200*200	360	1	231.000,08
Escritorio c/vidrio esmerila + silla secretarial	150	1	649.800,00
Exprimidor aspiradora	150	1	384.900,00
			6.745.300,40

10 Tomado de Resumen Técnico NIIF 1 – Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera - <http://www.ifs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/IFRS%201.pdf>.

Deterioro de Activos Fijos – NIC 36: tal como se mencionó antes, en el método de revalorización el importe en libros puede aumentar o disminuir en los periodos siguientes y este concepto, que toca notablemente el rubro de los activos fijos, es tratado en la NIC 36 *Deterioro en el valor de los activos fijos*.

¿Cómo saber si el activo tiene indicios de deterioro?

La presente norma expone que un activo, como la *Propiedad, Planta y Equipo*, puede presentar deterioro cuando se presente el siguiente evento: el importe en libros exceda su importe recuperable.

La compañía realizará una evaluación del activo al final de cada periodo sobre el que se informa y en caso de que existiera algún indicio, la compañía estimará el importe recuperable del activo y en caso de que este no se pueda determinar se procederá a determinar el valor recuperable de las unidades generadoras de efectivo.

¿Cómo medir el valor recuperable?

El valor recuperable de un activo es el mayor valor de los siguientes importes:

1. Valor razonable menos costo de venta.
2. Valor de uso.

El valor de uso está compuesto por:

- Estimación de los flujos futuros de efectivo estimados en lo que se espera de un activo o UGE.

- Las posibles variaciones que pueden tener dichos flujos.
- Valor del dinero, teniendo en cuenta la tasa de interés libre de riesgo.
- Otros factores, como iliquidez.

Reconocimiento de la pérdida por deterioro del valor:

Esta pérdida se reconocerá en los resultados del periodo, salvo que el activo se contabilice por el valor revaluado de acuerdo con la NIC 16. El tratamiento de cualquier pérdida por concepto de deterioro en los activos revaluados será un decremento en la revaluación efectuada de acuerdo con la NIC 16.

Políticas contables de PP&E de empresas pertenecientes al sector de telecomunicaciones: previo al análisis del impacto de la NIC 16 en la empresa objeto de estudio, se realizó la investigación de tres empresas¹¹ que tienen actividades económicas afines, las cuales presentan las siguientes políticas contables respecto al tratamiento de los activos fijos:

Empresa 1: Telefónica: reporte de auditoría, estados financieros consolidados, anuales e informe de gerencia para el año terminado a diciembre 31 de 2011

– *Propiedad, Planta y Equipo* se establece al costo menos la depreciación acumulada. El deterioro acumulado en el valor del terreno no está incluido.

11 Tomado de: http://www.nyse.com/about/listed/lc_all_overview.html.

- El costo incluye:
 - Costos externos e internos que comprenden el uso de materiales de almacén.
 - Mano de obra directa utilizada en la instalación.
- Los intereses y otros gastos financieros incurridos y directamente atribuidos a la construcción o adquisición de activos calificados son capitalizados. Los activos calificados en el Grupo Telefónica son aquellos activos que requieren un periodo de por lo menos 18 meses para traer los activos a su intención de compra o venta.
- Los costos de expansión, modernización o mejoramiento dirigiendo a incrementar la productividad, capacidad o eficiencia o prolongamiento de la vida útiles de los activos.
- La entidad telefónica evalúa la necesidad de apuntar si es necesario, llevar la cantidad de cada ítem de propiedad, planta y equipo a su cantidad recuperable. Aun cuando haya indicios que la cantidad llevada del activo excede el mayor entre el valor realizable menos su costo para venderlo o su valor de uso. La desvalorización de la provisión no es mantenida si los factores que incrementan la desvalorización desaparecen.
- La subsidiarias del grupo deprecian su Propiedad, Planta y Equipo, neto de su valor residual, una vez se encuentren en condiciones plenas de trabajo usando el método de línea recta basada en la estimación de la vida útil de los activos, calculado de acuerdo con estudios técnicos

que son revisados periódicamente basados en avances tecnológicos y en la tasa de desmantelamiento como la siguiente:

Activo	Años estimados de vida útil
Edificaciones	25 – 40
Planta y Maquinaria	10 – 15
Instalaciones telefónicas	5 – 20
Muebles, herramientas y otros ítems	- 10

3.3.1. Empresa 2: Telecom Italia: reporte anual 2011

- *Propiedad, Planta y Equipo* se establecen a la adquisición o al costo de producción. Los gastos subsecuentes son capitalizados si incrementan los beneficios económicos futuros incorporados en los ítems relacionados de Propiedad, Planta y Equipo.
- El costo también incluye los costos esperados del desmantelamiento del activo y la restauración del lugar si existe una obligación legal o de construcción.
- El recálculo del estimado de los costos de desmantelamiento, tasas de descuento y fechas en las cuales tales costos son esperados a ser incurridos son revisados anualmente, al final de cada año financiero. Los cambios en los pasivos deben ser reconocidos como un incremento o decremento en los costos del activo relacionado; la cantidad deducida del costo del activo no debe exceder la cantidad que se lleva. El exceso de cualquiera puede ser registrado inmediatamente en el estado de resultados separados, convencionalmente en el ítem de depreciación.

La depreciación de *Propiedad, Planta y Equipo* es calculada con base en el método de línea recta sobre el estimado de vida útil de los activos. Las tasas de depreciación son revisadas anualmente y revisadas si el estimado corriente de la vida útil es diferente del estimado previamente. El efecto de tales cambios es reconocido en el estado de resultados separado. El terreno, incluyendo los de construcciones, no se deprecia.

– Activos mantenidos bajo modalidad de *leasing*:

Los activos mantenidos bajo esta modalidad, en los cuales los riesgos y beneficios sustanciales del propietario sean transferidos al Grupo, son inicialmente reconocidos como activos al valor razonable, o si es menor, al valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento incluyendo el trato sobre opción de compra. El pasivo correspondiente debido al arrendamiento está incluido en el estado de posición financiera bajo pasivos financieros.

Los cánones son divididos entre los intereses (reconocidos en el estado de resultados separados) y el pago principal (reconocido como una reducción del pasivo).

Además, los beneficios en transacciones de venta y de *leaseback* son registrados bajo contratos de *leasing* financiero y diferidos sobre el periodo del *leasing*.

– La política de depreciación para depreciar activos que se encuentren bajo *leasing* es consistente con los activos que son propios de la empresa. Si no

hay una certeza razonable sobre la adquisición de la propiedad del activo al final del periodo de *leasing*, los activos mantenidos bajo *leasing* financiero son depreciados sobre el periodo de *leasing* más corto y sus vidas útiles. El *leasing* mediante el cual el arrendador retiene los riesgos y beneficios subsecuentes de la propiedad de los activos es contabilizado como *leasing* operacional. El alquiler es cargado en una base de línea recta a lo largo del tiempo.

– Costos capitalizados por préstamos: bajo NIC 23, el grupo capitaliza los costos por préstamos si uno de ellos es directamente atribuible a la adquisición, producción, construcción o producción de un activo calificado, que es un activo que toma un periodo substancial de tiempo (convencionalmente más de 12 meses) para estar listos para su intención de uso o venta.

3.3.2. Empresa 3: Telecom Corporation of New Zealand limitada: reporte anual para el año terminado en junio 30 de 2012

– El valor de Propiedad, Planta y Equipo adquirido del gobierno fue determinado considerando el costo en abril de 1987. Las adiciones subsecuentes son reconocidas al costo. El costo de las adiciones de planta y equipo y otros activos construidos por Telecom consiste en todos los costos apropiados de construcción, desarrollo e instalación, que comprenden materiales, mano de obra, gastos directos y costos de transporte. Para cada proyecto de activo calificado los costos por intereses directamente atribuibles incurridos durante el periodo

requerido para completar la Propiedad, Planta y Equipo para su intención de uso son capitalizados como parte del costo total.

– En el estado de posición financiera, la PPYE está establecido al costo menos la depreciación acumulada y desvalorización.

– La depreciación es cargada bajo la base de línea recta para apuntar el costo de la *Propiedad, Planta y Equipo* a su valor residual estimado sobre su vida útil estimada (ver cuadro), donde el faltante de vidas útiles o valor recuperable haya disminuido debido al avance tecnológico, regulaciones o cambios en las condiciones del mercado. La depreciación será acelerada.

Cuadro:

Activo	Años estimados de vida útil
Sistema de transmisión	10 – 50
Equipo de cambio/interruptores	5 - 12
Equipo de base	3 – 5
Otro equipo de red	2- 25
Edificaciones	9 - 50
Vehículos	6
Muebles y enseres	2 – 25
Equipo de computación	3 – 5

3.3.3. Empresa objeto: Tecnología y Comunicaciones S.A.S

Actualmente la empresa presenta la siguiente política respecto a la *Propiedad, Planta y Equipo*:

- Reconocimiento de los activos al costo.
- Políticas de depreciación: la empresa utiliza el método de línea recta para todos los activos. La vida útil de los activos se encuentra descrita a continuación:

Activo	Años estimados de vida útil
Maquinaria y Equipo	10
Muebles y enseres	5
Equipo de oficina	5
Equipo de proces. de datos y telecom	5

Para seguir con el proceso de implementación, el reconocimiento inicial de los activos de esta empresa bajo NIC 16 sería como el descrito a continuación:

Aspectos a tener en cuenta	
	Precio de Adquisición
+	IVA
+	Costo Instalación en el campo
+	Costo desmantelamiento del campo
Vr Total Activo	

1. Cámara de infrarrojos: esta herramienta es utilizada para detección de eventos inusuales durante la ejecución de los proyectos que la empresa se encuentre ejecutando, a fin de facilitar a la compañía terminar con éxito el proyecto.

Este equipo sirve de igual forma para el mantenimiento de las mismas estructuras hechas por la compañía que han sufrido algún desgaste a través del tiempo.

Sobre este equipo hay que mencionar los siguientes aspectos respecto al ambiente para mantenerlo en buen estado:

- Información ambiental:
- Intervalo de temperaturas para su uso: de 0°C a >50°C.
- Intervalo de temperaturas de almacenamiento: De -40°C a +70°C.
- Humedad (funcionamiento y almacenamiento): IEC (Comisión Internacional de Electrónica) 680068-2-30/24 h; 95% de humedad relativa.
- Protección: Carcasa de la cámara y lente: IP 43 (IEC 60529).
- Sistema de alimentación:
- Tipo de batería: batería de litio recargable.
- Duración de batería: 5 horas aprox. a una temperatura ambiente de >25%.
- Sistema CA: Adaptador de CA, entrada de 900 – 60 V CA, Salida de 5 V¹².

A continuación indicamos el reconocimiento del activo teniendo en cuenta las dos normas:

La *cámara de infrarrojos* presenta la siguiente información sobre su adquisición:

Precio de adquisición: \$11.298.400.

Fecha de compra 1 enero de 2009.

Decreto 2649 de 1993

- La empresa tomó 5 años como vida útil del activo.
- Como se indicó en las políticas de depreciación, la empresa toma el método de línea recta.

Valoración inicial	
Precio de Adquisición	11.298.400,00
IVA	1.807.744,00
Vr Total Activo	13.106.144,00

Valoración posterior	
Depreciación año 2009	2.621.228,80
Valor en libros 2009	10.484.915,20
Depreciación año 2010	2.621.228,80
Valor en libros 2010	7.863.686,40
Depreciación año 2011	2.621.228,80
Valor en libros 2011	5.242.457,60
Depreciación año 2012	2.621.228,80
Valor en libros 2012	2.621.228,80
Depreciación año 2013	2.621.228,80
Valor en libros 2013	0,00

NIC 16: Propiedad, Planta y Equipo

- Con base en la experiencia en el uso de esta herramienta se estimó que su vida

12 Tomado de: http://www.flir.com/uploadedFiles/Thermography_Americas/Products/Product_Literature/i5_Datasheet_ES.pdf.

útil es de 3 años, lo cual se debe, entre otros asuntos, a factores de tipo tecnológico, debido a que se encuentran equipos más sofisticados para la detección de anomalías, con mayor resolución en sus imágenes y mayor capacidad de almacenamiento de las mismas.

– Por otra parte, para determinar tanto la revaloración o deterioro de activos se tomó como base una lista de precios del activo en el mercado, los cuales serán indicados durante el ejercicio.

– El modelo utilizado para la valoración de los activos fue el de Revalorización. Cabe anotar que el valor de la vida útil y el valor de salvamento no fue modificado, por ser inmaterial.

2. Otro activo que tiene mucha relevancia dentro del objeto social de la empresa es una planta eléctrica, utilizada para proveer energía a distintas herramientas y a campamentos en campo abierto donde se desarrollan los distintos proyectos de la compañía.

Sobre esta planta hay que mencionar distintos aspectos para tener en cuenta en su valoración inicial y en su valoración posterior:

- Características:
- El voltaje de operación es de 208 VAC.
- Fases: trifásico.

– Almacenamiento de combustible: 100 litros.

– Combustible: Diesel¹³.

Para tener un mejor entendimiento sobre el funcionamiento del bien, a continuación procedemos a describir las partes que lo componen:

Partes de una planta eléctrica¹⁴

1. “El Motor: Es una de las dos piezas más importantes de la planta eléctrica, es el encargado de producir la potencia necesaria para mover el alternador que generará energía eléctrica.

2. El Alternador: Es el componente más importante de la planta eléctrica, se encarga de transformar la energía mecánica del motor en energía eléctrica. Va unido al volante del motor a través de unos discos de fijación o a través de un acoplamiento flexible que transmite el movimiento del volante del motor del rotor del alternador.

3. Cuadro eléctrico de control y mando: Es el que permite poner en marcha y detener el funcionamiento de la planta.

4. Bancada de apoyo.

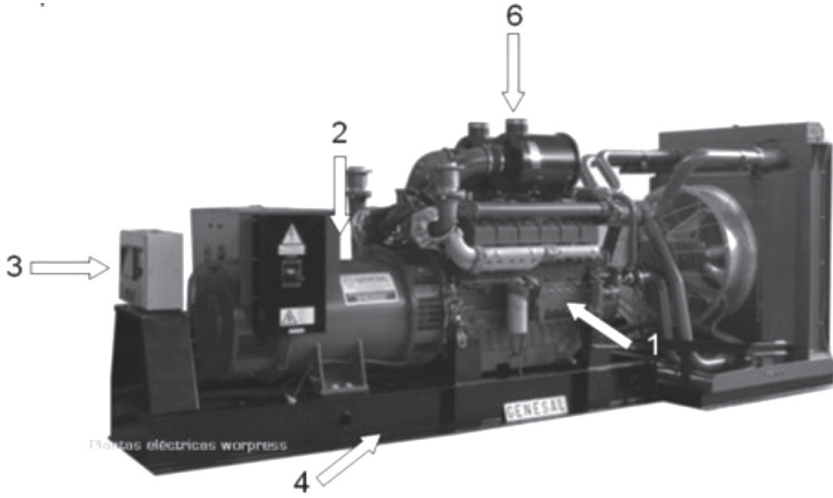
5. Sistema de combustible.

6. Sistema de gases y escape¹⁵.

13 Tomado de: [http://electrogrup.com.do/download/PowerProducts11-500KW%20\(Esp\).pdf](http://electrogrup.com.do/download/PowerProducts11-500KW%20(Esp).pdf).

14 Tomado de: <http://plantaselectricas.wordpress.com/tag/componentes-planta-electrica/>.

15 Ibídem.



Enseguida indicamos el reconocimiento del activo bajo ambas normas

La planta eléctrica presenta las siguientes características en su adquisición:

Precio de Adquisición: \$16.414.140.
IVA: \$2.626.262.

Fecha de Compra: 1/01/2008.

Se incurrió en costos adecuación e instalación para mantener la planta eléctrica apartada del ambiente que puede afectar su funcionamiento. Los costos por estos conceptos tuvieron un valor de \$2.750.000 y costos de desmantelamiento por valor de \$1.500.000.

- Decreto 2649 de 1993
- La empresa toma como vida útil 10 años.

La empresa tiene por política el método de depreciación de línea recta.

Valoración inicial	
Precio de adquisición	19.040.402
Costos de instalación	2.750.000
Total activo	21.790.402

Valoración posterior	
Depreciación año 2008	2.179.040,20
Valor en libros 2008	19.611.361,80
Depreciación año 2009	2.179.040,20
Valor en libros 2009	17.432.321,60
Depreciación año 2010	2.179.040,20
Valor en libros 2010	15.253.281,40
Depreciación año 2011	2.179.040,20
Valor en libros 2011	13.074.241,20
Depreciación año 2012	2.179.040,20
Valor en libros 2012	10.895.201,00
Depreciación año 2013	2.179.040,20
Valor en libros 2013	8.716.160,80

Depreciación año 2014	2.179.040,20
Valor en libros 2014	6.537.120,60
Depreciación año 2015	2.179.040,20
Valor en libros 2015	4.358.080,40
Depreciación año 2016	2.179.040,20
Valor en libros 2016	2.179.040,20
Depreciación año 2017	2.179.040,20
Valor en libros 2017	0,00

NIC 16 – *Propiedad, Planta y Equipo*: con base en la experiencia y en la intensidad en el uso de la maquinaria se observaron dos componentes importantes para el funcionamiento de la planta eléctrica:

1. Motor diésel: que es de cuatro tiempos cuya refrigeración es con agua.
2. Alternador: es el componente que se encarga de transformar la energía mecánica en energía eléctrica.

Debido a que el funcionamiento de un componente depende del otro, para efecto de la depreciación se tomarán la depreciación de ambos elementos dentro de un solo componente.

El valor del motor y alternador es de \$19.650.000

El resto del activo tiene un valor de \$3.640.402,4

La valoración posterior del activo se va a realizar mediante el modelo de revalorización

CONCLUSIONES

Siendo una empresa a la cual se le realizaba la implementación por primera vez la NIC 16 *Propiedad, Planta y Equipo* se observó en primera medida que la compañía reconocía como activos algunos elementos que no cumplían con la definición dada por el estándar, para lo cual fue necesario reclasificarlos en su totalidad como gastos.

En el proceso de implementación de la NIC 16 se presentaron algunos inconvenientes relacionados principalmente con el tipo de activos que se manejan en esta industria, los cuales son de difícil medición debido a su naturaleza y al uso que se les da.

También hubo dificultades en el cálculo de las vidas útiles de dichos activos, ya que por el tipo de industria, se ven expuestos a la obsolescencia técnica, lo cual obliga a hacer cálculos muy precisos para que el tiempo estimado de depreciación sea coherente con el tiempo que durará el activo en uso. Cabe anotar que la NIC 16 no establece tiempos de depreciación según el tipo de activo, lo que sí sucede en la norma colombiana.

BIBLIOGRAFÍA

- Contaduría General de la Nación (2010). *Diccionario de términos de Contabilidad Pública*.
- Decreto 2649 de 1993.
- Documento Público emitido el 13 de septiembre de 2012 - Asunto: Cronograma: “Proceso de aplicación de

- las NIIF para todos los grupos de usuarios destinatarios de tales normas, conforme al Direccionamiento Estratégico emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, el 16 de julio de 2012”. Disponible en <http://actualicese.com/normatividad/2012/09/24/comunicado-nuevo-cronograma-niif-13-09-2012/>.
- López Álvarez, Lorenzo y Rico Pérez, Encarnación (diciembre de 2009). *Memento-dossier práctico normas internacionales de contabilidad*. Madrid: Ediciones Francis y Taylor S.A.
- Normas internacionales de información Financiera: NIIF 1, NIC 16, NIC 23, NIC 36 – Disponible en <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/Official-Unaccompanied-IFRS-Translations.aspx#es>,
- Tecnología y Comunicaciones S.A.S (2012). *Informe de activos fijos a diciembre 2012*.
- Telecom Corporation of New Zealand limitada. Disponible en http://www.nyse.com/about/listed/lc_all_overview.html.
- Telecom Italia (2011). *Reporte anual 2011*. Disponible en http://www.nyse.com/about/listed/lc_all_overview.html.
- Telefónica (2011). *Reporte de auditoría, estados financieros consolidados anuales e informe de gerencia para el año terminado a diciembre 31 de 2011*. Disponible en http://www.nyse.com/about/listed/lc_all_overview.html.