



UNIVERSIDAD EAFIT

ESCUELA DE INGENIERÍA

**APROXIMACIÓN DEL IMPACTO DE LAS NIIF EN
MANTENIMIENTO INDUSTRIAL
Medición y reconocimiento de activos tangibles**

JHON MARIO CASTAÑEDA HEREDIA

TESIS DE MAESTRÍA

DEPARTAMENTO DE INGENIERÍA MECÁNICA

MEDELLÍN

2012

**APROXIMACIÓN DEL IMPACTO DE LAS NIIF EN
MANTENIMIENTO INDUSTRIAL**
Medición y reconocimiento de activos tangibles



Proyecto de tesis para optar por el título de
Magister en Ingeniería modalidad profundización en Mantenimiento

Presentada por

Jhon Mario Castañeda Heredia

Dirigida por

Doctor Luis Alberto Mora Gutiérrez

**UNIVERSIDAD EAFIT
ESCUELA DE INGENIERÍA
DEPARTAMENTO DE INGENIERÍA MECÁNICA
MEDELLÍN**

2012

Nota de aceptación:

Firma del presidente del jurado

Firma del jurado

Firma del jurado

Medellín, 30 de Octubre de 2012

A mi esposa Lliseimy Patricia Páez Ramírez y a mis hijos Sarah, Miguel e Isabela, a mi familia en especial a mi madre Benilda Victoria Heredia de Castañeda por su apoyo permanente e incondicional.

AGRADECIMIENTOS

La presente Tesis es un esfuerzo; en el cual, directa o indirectamente, participaron varias personas leyendo, opinando, corrigiendo, teniéndome paciencia, dando ánimo, acompañando en los momentos de crisis y en los momentos de felicidad.

Agradezco al jefe de área Guatapé-Playas de las Empresas Públicas de Medellín Ing. Asdrúbal Lenis Escobar, por permitir que pudiera continuar con mis estudios profesionales, ejerciendo el cargo Operador Generación Energía de la central Playas. Gracias también a mis compañeros, que me apoyaron y me permitieron entrar en su vida durante estos casi tres años de convivir dentro y fuera de la planta Ing. Mario Augusto Gómez, Ing. Efraín Vergara, Ing. Norberto Pestana, Ing. Johnson Gómez, grupo de operación Playas, Jorge Mario, Rómulo Patiño, Rubén Palacio, Omar Sánchez, Jhon Jairo Correa, Marcos Gómez, Javier Arcila, Fernando Gómez, Fredy Aguirre, Carlos Andrés Mejía y don Rubén Darío Escalante Castañeda quién desde el momento que llegué a la central Playas, me acogió como a un hijo, Dios le tenga en su gloria; gracias a todos.

Agradezco al PhD. Luis Alberto Mora Gutiérrez por haber confiado en mi persona, por la paciencia y la dirección de este trabajo, por retarme a ampliar mi campo de conocimiento, los consejos, el apoyo, sus atinadas correcciones y el ánimo que me brindó. Y agradecimiento al Ing. Oscar Plaza, por sus comentarios en todo el proceso de elaboración del anteproyecto.

A mi esposa y a mis hijos que me acompañaron en esta aventura que significó la maestría y que, de forma incondicional, entendieron mis ausencias y mis malos momentos.

Gracias a todos.

CONTENIDO

0	INTRODUCCIÓN	8
1	JUSTIFICACIÓN	10
2	DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA	11
3	OBJETIVOS	14
3.1	GENERAL	14
3.2	ESPECÍFICOS	14
3.2.1	Uno	14
3.2.2	Dos	14
3.2.3	Tres	14
3.2.4	Cuatro	14
3.2.5	Cinco	14
4	CONTABILIDAD	16
4.1	OBJETIVO	16
4.2	ESTADO DEL ARTE	16
4.3	LA CONTABILIDAD	16
4.4	NORMAS NICY NIIF	21
4.5	ESTRUCTURA DOCUMENTAL DE LAS NIIF	23
4.6	FUNDAMENTOS DE LAS NIIF	24
4.7	ADOPCIÓN, CONVERGENCIA, ADAPTAR O ARMONIZAR	25
4.8	DEFINICIÓN DEL COSTO DEL CICLO DE VIDA	25
4.9	LOS COSTOS	26
5	CONCLUSIONES DEL CAPITULO	27
6	APROXIMACIÓN DEL IMPACTO DE LAS NIIF EN MANTENIMIENTO INDUSTRIAL	28
6.1	OBJETIVOS	28

6.2	INTRODUCCIÓN	28
6.3	MARCO CONCEPTUAL.....	29
6.3.1	Hipótesis básicas del sistema contable.....	30
6.3.2	Objetivo de los estados financieros.....	31
6.3.3	Características cualitativas de los estados financieros	32
6.3.4	Elementos Básicos de los Estados Financieros	34
6.4	VALOR RAZONABLE	36
6.4.1	Definiciones de valor razonable.....	37
6.4.2	Método del costo.....	37
6.4.3	Método de Valor de Mercado o Realización	38
6.4.4	Método de Costo de Reposición.....	38
6.4.5	Método de Valor Presente	39
6.5	NORMAS NIIF APLICABLES A COSTOS DE MANTENIMIENTO	40
6.5.1	NIC-16 Propiedades, Planta y Equipo	41
6.5.2	CINIIF - 1 Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares	49
6.5.3	CINIIF 12 Acuerdo de Concesión de Servicios.....	51
6.5.4	NIC-37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	65
6.5.5	NIC-17 Arrendamientos	72
6.5.6	CINIIF-4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento	77
7	CONCLUSIONES DEL CAPITULO	82
8	CONCLUSIONES FINALES.....	83
	BIBLIOGRAFÍA.....	85

ILUSTRACIONES

	Pág.
ILUSTRACIÓN 1 - TIEMPOS QUE IMPIDEN LA FUNCIONALIDAD DEL EQUIPO	11
ILUSTRACIÓN 2 - SECUENCIA LÓGICA DE OBJETIVOS	15
ILUSTRACIÓN 3 - ETAPAS DE LA ARMONIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD	16
ILUSTRACIÓN 4 - RESUMEN CRONOLÓGICO DEL IASC	17
ILUSTRACIÓN 5 - NIC/NIIF ANTES DE LA LEY 1314 EN COLOMBIA	19
ILUSTRACIÓN 6 - CRONOGRAMA DE ADOPCIÓN NIIF	19
ILUSTRACIÓN 7 - ESTRUCTURA DEL IASB.....	21
ILUSTRACIÓN 8 - NIC – IAS Y NIIF - IFRS.....	21
ILUSTRACIÓN 9 - LISTA DE NORMAS NIC Y NIIF.....	22
ILUSTRACIÓN 10 - ESTRUCTURA NIIF	23
ILUSTRACIÓN 11 - FUNDAMENTOS NIIF.....	24
ILUSTRACIÓN 12 - ÁRBOL DE COSTOS SECTOR INDUSTRIAL, MODELO SAE.....	26
ILUSTRACIÓN 13 - ELEMENTOS EEFF.....	34
ILUSTRACIÓN 14 - ACTIVO MARCO CONCEPTUAL.....	34
ILUSTRACIÓN 15-PASIVO MARCO CONCEPTUAL	35
ILUSTRACIÓN 16 - PATRIMONIO MARCO CONCEPTUAL	35
ILUSTRACIÓN 17 - INGRESO MARCO CONCEPTUAL	36
ILUSTRACIÓN 18 - GASTOS MARCO CONCEPTUAL.....	36
ILUSTRACIÓN 19 - NIIF APLICADAS EN ENFOQUE SISTÉMICO KANTIANO DE MANTENIMIENTO	40
ILUSTRACIÓN 20 - NIC-16	41
ILUSTRACIÓN 21 - ACTIVO TANGIBLE.....	45

ILUSTRACIÓN 22 - RECONOCIMIENTO PPE	46
ILUSTRACIÓN 23 - ADQUISICIÓN ACTIVO TANGIBLE	46
ILUSTRACIÓN 24 - ADQUISICIÓN ORDINARIA	47
ILUSTRACIÓN 25 - ADQUISICIÓN COMBINACIÓN DE NEGOCIOS	48
ILUSTRACIÓN 26 - MEDICIÓN POSTERIOR.....	49
ILUSTRACIÓN 27 - CINIIF-1	50
ILUSTRACIÓN 28 - MEDICIÓN POSTERIOR II.....	50
ILUSTRACIÓN 29 - CINIIF-12	51
ILUSTRACIÓN 30 - NIC-37	65
ILUSTRACIÓN 31 - PROVISIONES	70
ILUSTRACIÓN 32 - DIAGRAMA DE DECISIÓN NIC-37	71
ILUSTRACIÓN 33 - PROVISIÓN	72
ILUSTRACIÓN 34 - LEASING	73
ILUSTRACIÓN 35 - NIC-17	73
ILUSTRACIÓN 36 – CINIIF-4	77
ILUSTRACIÓN 37 – CINIIF-4	79

EJEMPLOS

	Pág.
EJEMPLO 1 - BASE DE ACUMULACIÓN	30
EJEMPLO 2 - NEGOCIO EN MARCHA.....	31
EJEMPLO 3 - CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS.....	33
EJEMPLO 4 - COSTO.....	37
EJEMPLO 5 - VALOR DE MERCADO O REALIZACIÓN	38
EJEMPLO 6 -COSTO DE REPOSICIÓN.....	38
EJEMPLO 7 - VALOR PRESENTE.....	39
EJEMPLO 8 - CASO 1 NIC-16	53
EJEMPLO 9 – CASO 2 NIC-16.....	56
EJEMPLO 10 – CASO 3 NIC-16	61
EJEMPLO 11 – CASO 4 NIC-16	63
EJEMPLO 12 – CASO 1 NIC-37	71
EJEMPLO 13 – CASO 1 NIC-17	79
EJEMPLO 14 – CASO 2 NIC-17 Y CINIIF-4	80
EJEMPLO 15 – CASO 3 NIC-17 Y CINIIF-4	81
EJEMPLO 16 – CASO 4 NIC-17 Y CINIIF-4	81

0 INTRODUCCIÓN

Las empresas centran sus esfuerzos por lograr mejoras en la eficiencia de sus sistemas y equipos, reducir pérdidas y optimizar la explotación de los recursos durante toda su vida útil. La buena condición de los activos en la operación, comprende actividades orientadas a conocer su estado, desempeño y los costos de mantenimiento, con el fin de detectar a tiempo el desarrollo de cualquier deficiencia que pueda afectar la seguridad de las personas, la planta y los activos de la empresa; para así, diseñar los planes y procedimientos de mantenimiento con estándares internacionales, de acuerdo con las variables técnicas escogidas (Mora, 2009).

El mantenimiento o servicio, se realiza cuando de asegurar la funcionalidad del equipo se trata; asociar costos fijos, variables y financieros. La contabilidad proporciona la información sobre los costos y la situación de la firma en el comienzo de la actividad, y su evolución posterior, para poner en manifiesto la situación de la empresa (Gonzales, 2004).

Los problemas que afronta la información financiera en el mundo, es la diversidad de prácticas contables. El mismo enfoque financiero y los mismos resultados pueden ser expresados de muy diferentes maneras, en función de las normas contables que se utilicen para hacerlo. La relación entre el servicio y la contabilidad pueden generar un conflicto de intereses dentro de las firmas (Normas IASB: La primera vez, 2004).

Los conflictos de intereses surgen en la ejecución de actividades de servicio, ponen en peligro el cumplimiento de los principios fundamentales requeridos por el profesional; para identificar, evaluar y manejar situaciones como esta en mantenimiento, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC¹) y de Información Financiera (NIIF²), evita las prácticas indebidas; con normatividad de altos estándares, que mejora la información financiera y su correcta interpretación (Normas IASB: La primera vez, 2004).

La metodología del proyecto está conformada en dos partes, una de

¹ NIC: Normas Internacionales de Contabilidad o IAS en inglés.

² NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera, IFRS en Inglés.

fundamentación teórica y conceptual plasmado en un capítulo; y otra de desarrollo del trabajo de campo mediante investigación científica que se compone de dos capítulos; los cuales recopila todos los resultados encontrados tanto en la relación y aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad y de Informes Financieros con criterios a la gestión de mantenimiento en el parque industrial.

En la parte conceptual consolidamos la descripción del problema y los conceptos teóricos y fundamentales de indicadores, costos de mantenimiento y costo del ciclo de vida (LCC) que permiten encontrar las variables importantes requeridas para la gestión del mantenimiento industrial; esta sección se desenvuelve en dos fases: en la primera se tratan todos los aspectos relevantes a evolución, etapas en las últimas décadas y actores de las normas NIC y NIIF, obtenido de la revisión de muchos artículos recientes de “internet” sobre el tema, de varios libros actualizados, de revistas especializadas y de diplomado de los últimos tiempos para poder encontrar la mayor fundamentación de las normas para la aplicación en la gestión de mantenimiento. Y una segunda parte de este capítulo, se describe el estado del arte actualizado en el tema de gestión de mantenimiento, costos hasta LCC, obtenido de la revisión de muchos artículos recientes de “internet” sobre el tema, entrevistas a ingenieros, de varios libros actualizados en gestión de mantenimiento, de revistas especializadas y de seminarios de los últimos tiempos para poder encontrar la mayor cantidad de variables que influyen en la gestión de mantenimiento.

En el capítulo dos se describe la relación, la aplicabilidad de las NIC y NIIF al modelo propuesto en el costeo, en el LCC y la gestión del mantenimiento con ejemplos del sector de centrales hidráulicas de generación de energía eléctrica. Para terminar, en el tercer capítulo, esbozo todas las conclusiones finales a que tuvo lugar la tesis, definiéndose en forma clara y concisa el modelo propuesto.

1 JUSTIFICACIÓN

La evolución de las NIC y NIIF genera cambios en la conceptualización interpretativa de la información financiera de la empresa. Los profesionales no tienen una dimensión global y la adopción de las normas implica una nueva perspectiva conceptual en su desempeño técnico(Barrientos@, 2012)³.

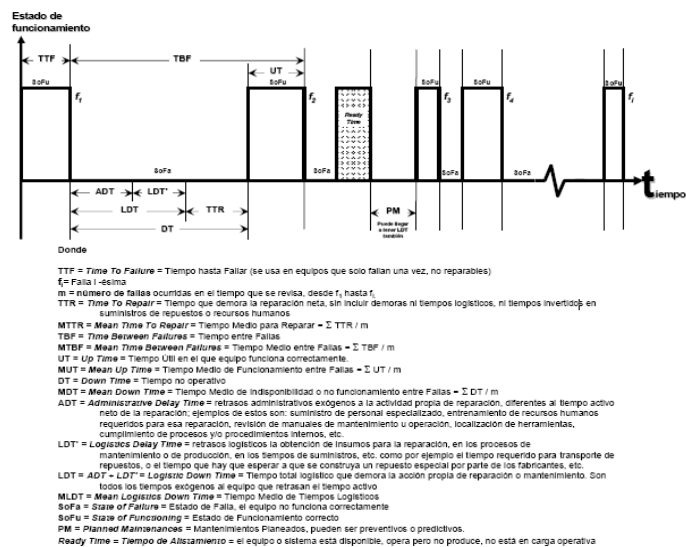
El desarrollo de esta investigación plantea principios, criterios y métodos de aplicaciones factibles de NIC y NIIF en mantenimiento; y evitar la contabilidad creativa y los informes financieros ambiguos(Castañeda, 2012).

³ El@ denota, información tomada de internet.

2 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

La función básica que la empresa desempeña en la realización de bienes y/o servicios, utiliza instalaciones, edificios, máquinas, equipos, herramientas, utensilios, dispositivos, y otros, para cumplir con la misión corporativa. Las empresas productoras necesitan que estos activos se mantengan en un buen estado de confiabilidad, mantenibilidad y disponibilidad, conforme a sus necesidades. Por lo cual, las organizaciones empresariales buscan un costo del ciclo de vida (LCC⁴) mínimo y una vida útil máxima de los equipos,(Mora, 2009).

Ilustración 1 - Tiempos que impiden la funcionalidad del equipo.



(Mora, 2006)

La Terotecología⁵ es la ciencia logística que define el mantenimiento, este como tal no existe, es un oficio que sirve para prever los fallos que pueden ocurrir, mediante actividades planeadas y provee todos los recursos necesarios para buscar la funcionalidad del ítem, a una condición de referencia⁶(Grupo de Ingenieros, 2012).

⁴ LCC: Life Cycle Cost o Costo del Ciclo de Vida (Mora, 2009).

⁵ Terotecología: palabra proveniente de las raíces griegas: *thero*: cuidado; *techno*: técnica y *logos*: tratado. Se resume en el cuidado integral de la tecnología y su propósito, es plantear las bases y reglas para la creación de un modelo de la gestión y operación de mantenimiento orientada por la técnica y la logística integral de los equipos (Mora, 2006, 27). Terotechnology en inglés.

⁶ Propuesto por el Dr. Luis Alberto Mora en el seminario, Normas Internacionales de Contabilidad 26 y 27 de Enero 2012, instalaciones de EPM, Caldas, Antioquia.

La prestación de servicios de mantenimiento, es parte integrante del equipo de producción, de ahí que, esta área priorice la ejecución directa y efectiva de dichos servicios.(Rey, 1996).

Un estudio de Benchmarking⁷ejecutado por EUREKA⁸, en cinco países escandinavos y en Norteamérica, muestra la influencia de diferentes tecnologías y culturas empresariales sobre la gestión de mantenimiento. Este estudio arroja como entre los años 1981 y 1991 las compañías de Dinamarca, invirtieron el 4.9% del valor de sus activos, y se incrementa desde 1991 a 2000 en un 0.6%. Las industrias norteamericanas gastan en mantenimiento, entre el 10% y el 15% en promedio(Mora, 2009).

El mantenimiento es proporcional a su ciclo de vida, en Colombia y/o América latina, se habla de un promedio de 15 a 25%, y llega, de 50 a 75% en promedio, cuando hay sustitución tecnológica(Grupo de Ingenieros, 2012).

Los departamentos de mantenimiento tienen como objetivo, mejorar las condiciones de los sistemas, garantizar el buen desempeño de la organización mediante la evaluación de los sistemas, procesos y procedimientos que guarden relación con los objetivos de la organización(Domínguez, 1999).

Los costos de mantenimiento son un gasto para la propiedad, planta y equipos (Barrientos, y otros, 2010). Al juntar las actividades para el sostenimiento de la propiedad, planta y equipos como gasto, no es el que aplique como valor de mercado; porque al habilitar las funciones del ítem la depreciación o incremento de su vida útil se debe asentar proporcional al mantenimiento preventivo, correctivo y predictivo (Tweedie@, 2011)(Navarro, y otros, 1997).

Las empresas llevan los costos de mantenimiento con estandarización, para utilizar información contable legítima. Esta información puede ser usada por el estado para valorar el importe de los impuestos y las contribuciones que debe pagar la empresa, o para concederles algún tipo de ayudas o subvenciones. Por esta razón, es necesario que todas las empresas lleven su contabilidad de una forma homogénea(Standards@, 2012).

⁷Benchmarking: El origen del análisis comparativo. Los documentos del antiguo Egipto, indican el uso de la evaluación comparativa en los trabajos de construcción. Es la continua actividad de identificar, comprender y adaptar las mejores prácticas y los procesos que conducen a un desempeño superior. Referenciado de Best Practice Benchmarking: An International Perspective. Sylvia Coddling, 1995.

⁸ EUREKA: European Benchmark Study on Maintenance (Mora, 2009). <http://www.eurekanetwork.org/>.

La Terotecnología, las NIC y NIIF, brinda la normatividad para garantizar un proceso costo eficaz desde mantenimiento, adoptando una política de valor sensato o valor de mercado que se aplique a la propiedad, planta y equipos; exige, que la depreciación de tales activos se ajuste con cada nueva revaluación o nueva estimación de su vida útil, y por tanto modificar la proporción correspondiente (Normas IASB: La primera vez, 2004)(Navarro, y otros, 1997).

La Terotecnología utiliza varias herramientas tales como, el valor actual neto, tasa interna de retorno y los costos asociados con el activo en el futuro. Estos costos pueden incluir ingeniería, mantenimiento, costos de operación, costos de eliminación y otros(Mora, 2009), (Kelly, y otros, 1997).

3 OBJETIVOS

3.1 GENERAL

Desarrollar un modelo, aplicado al manejo de las NIC y NIIF, en la gestión del mantenimiento del parque industrial colombiano.

3.2 ESPECÍFICOS

3.2.1 Uno

Fundamentar conceptos de contabilidad, indicadores y parámetros financieros en costos de mantenimiento. – Nivel 1 – Conocer.

3.2.2 Dos

Relacionar las normas internacionales de contabilidad (NIC) y de indicadores financieros (NIIF) aplicables a costos de mantenimiento. – Nivel 2 – Comprender.

3.2.3 Tres

Aplicar normas internacionales de contabilidad y de indicadores financieros en costeos de procesos de gestión y operación de mantenimiento. – Nivel 3 – Aplicar.

3.2.4 Cuatro

Plantear principios, criterios y métodos de aplicaciones factibles de NIC y NIIF en mantenimiento. - Nivel 4 – Analizar.

3.2.5 Cinco

Concluir los principales resultados del proyecto.

Ilustración 2 - Secuencia Lógica de Objetivos



(Castañeda, 2012)

4 CONTABILIDAD

4.1 OBJETIVO

Fundamentar conceptos de contabilidad, indicadores y parámetros financieros en costos de mantenimiento. – Nivel 1 – Conocer.

4.2 ESTADO DEL ARTE

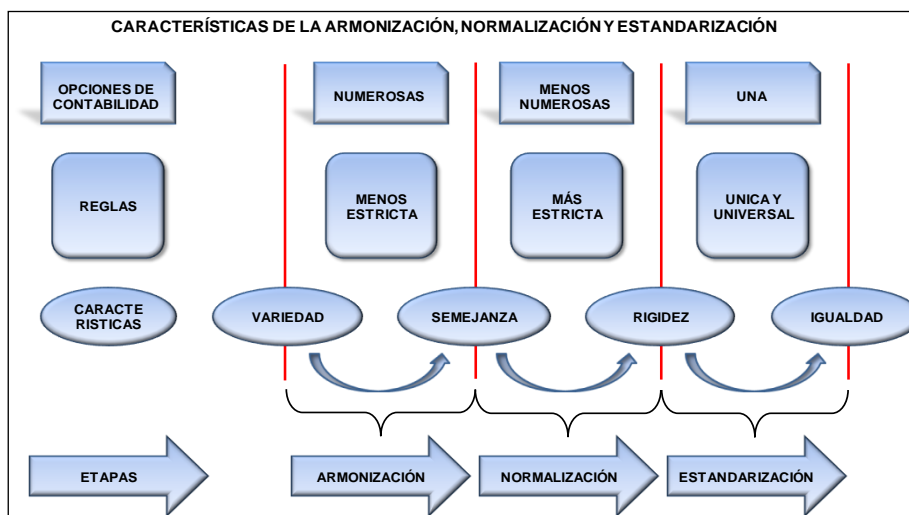
La sección siguiente, provee los fundamentos sobre las NIC y NIIF, indicadores y parámetros financieros en costos de mantenimiento.

4.3 LA CONTABILIDAD

La contabilidad es una técnica para registrar las operaciones económicas que realiza la empresa y suministra información requerida por los interesados (administradores, ingenieros y otros) de forma adecuada(AA., 2008).

La contabilidad es un sistema de medición y reporte de los hechos económicos, sobre la base de la ecuación contable, con el fin de la toma de decisiones (Barrientos, y otros, 2010).

Ilustración 3 - Etapas de la Armonización de la Contabilidad



(Barbu@, 2004).

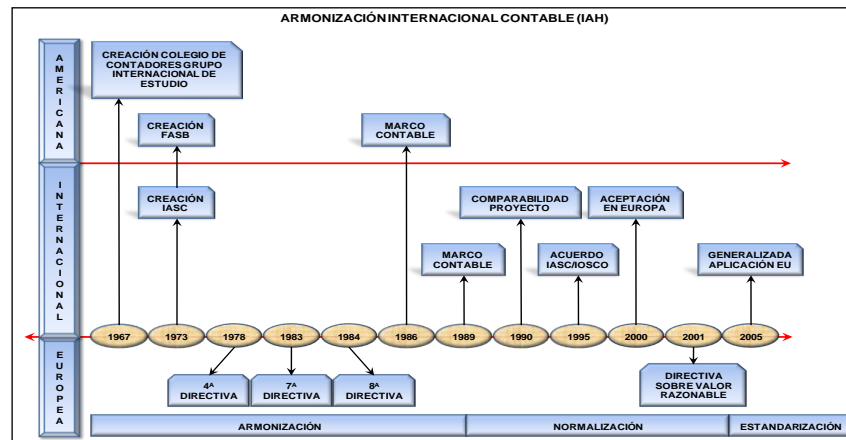
Como consecuencia del libre mercado y las integraciones regionales se ha advertido la necesidad de implementar esquemas monetarios, económicos,

financieros y contables, uniformes. Las compañías adquieren un sobrecosto en la aplicación de diferentes normas del modelo continental⁹ para la presentación de información financiera (ICAEW@, 2012).

En 1995, la Organización Mundial del Comercio (OMC), declaró la implementación y adopción de un modelo único de Estándares Internacionales de Contabilidad; y recomendó su adopción a todos los países miembros (Diplomado NIC/NIIF, 2012).

La Unión Europea (EU¹⁰), aprueba la aplicación de las normas, a partir de 1 de Enero de 2005. Con esto, la UE elimina barreras que dificultan la movilidad de personas y capital. La UE aprobó en 2002 una Regulación Contable que exigía a todas las empresas (alrededor de 8.000) que cotizan en un mercado regulado, a utilizar las NIC/NIIF en sus estados financieros consolidados a partir de 2005. Este requisito no sólo aplica en los 27 países de la UE, también, en los tres países del espacio económico Europeo. La mayoría de las grandes empresas en Suiza (que no es miembro de la UE) utilizan las normas (Diplomado NIC/NIIF, 2012).

Ilustración 4 - Resumen cronológico del IASC



(Barbu@, 2004)

⁹ Los sistemas contables están influenciados por los sistemas jurídicos, de los cuales se distinguen dos tendencias: La continental, de carácter más legalista y reglamentario, con mayor interés por la regulación de cálculo, distribución del beneficio y la protección de los acreedores; evocando a que los esquemas legales satisfacen los objetivos de los estados financieros; bajo este modelo, las necesidades de capital son cubiertas por el sistema bancario, es decir, la contabilidad no se orienta a satisfacer las necesidades de los proveedores de capital, sino a satisfacer las necesidades del gobierno en materia fiscal o de políticas macroeconómicas. La anglosajona, influenciada por el principio de imagen fiel y por los aspectos informativos de los estados financieros con una reglamentación menos detallada de su contenido. En este caso, las cuentas anuales están orientadas hacia las necesidades de decisión de los inversionistas, accionistas y otros usuarios (Barrintos, y otros, 2010).

¹⁰ UE: es una comunidad política de derecho, constituida en régimen de organización internacional sui generis. Nacida para propiciar y avogar la integración y gobernanza en común de los pueblos y de los estados de Europa. http://es.wikipedia.org/wiki/Unf%C3%B3r%20B3n_Europea.

Los emisores extranjeros en Canadá están autorizados a utilizar las NIC/NIIF. En febrero de 2008, el ACSB¹¹ confirmó que todas las normas serán adoptadas como GAAP o PCGA¹² con efecto a partir de 2011. Los organismos canadienses de regulación del mercado de valores acordaron: aceptar la presentación de información financiera conforme a las NIC/NIIF a partir de 2009, exigir la preparación de los estados financieros de acuerdo con las NIC/NIIF adoptadas por el IASB y prohibir, a las empresas canadienses cotizadas en US el uso de los US GAAP a partir de 2013 (Diplomado NIC/NIIF, 2012).

En noviembre de 2007 la Comisión de Bolsa y Valores SEC¹³ de Estados Unidos US¹⁴ aprobó que las empresas extranjeras presenten estados financieros preparados según las NIC/NIIF. Convergencia de NIC/NIIF y US GAAP¹⁵ el acuerdo Norwalk firmado en octubre de 2002 por el FASB¹⁶ y el IASB¹⁷ se comprometieron a: compatibilidad en las actuales normas financieras, coordinar futuros programas de trabajo para garantizar que una vez conseguida la semejanza se mantenga (Diplomado NIC/NIIF, 2012).

En Colombia para el año 2003, el Banco Mundial (BM¹⁸) en asociación con el Fondo Monetario Internacional (FMI¹⁹) publicó un estudio denominado “Informe sobre la Observación de Estándares y Códigos” ROSC²⁰. Las conclusiones fueron: hay más de 32 entes reguladores y una extensa normatividad en materia contable, y en los actuales PCGA, obsoletos e indescifrables por los inversionistas, reportes contables de baja calidad y principios de contabilidad fiscalistas y en desuso. La ley 1314 del 13 Julio 2009 enuncia: ... *“por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”*... (Diplomado NIC/NIIF, 2012)

En Colombia la ley 1314 define, las autoridades de regulación y de normalización; el procedimiento para elaborar y expedir las normas contables. La ley entró en

¹¹ ACSB: Canadian Accounting Standards Board o Junta de Normas Canadiense de Contabilidad.

¹² PCGA: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados es lo mismo que GAAP en inglés. De conformidad con el artículo 6o. de la Ley 43 de 1990, se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas.

¹³ SEC: La Comisión de Bolsa y Valores, Securities and Exchange Commission en inglés.

¹⁴ U.S. United States en inglés o Estados Unidos.

¹⁵ GAAP: Generally Accepted Accounting Principles en inglés o Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados PCGA.

¹⁶ FASB: Financial Accounting Standards Board o Junta de Normas de Contabilidad Financiera.

¹⁷ IASB: International Accounting Standards Board o Junta de Normas Internacionales de Contabilidad.

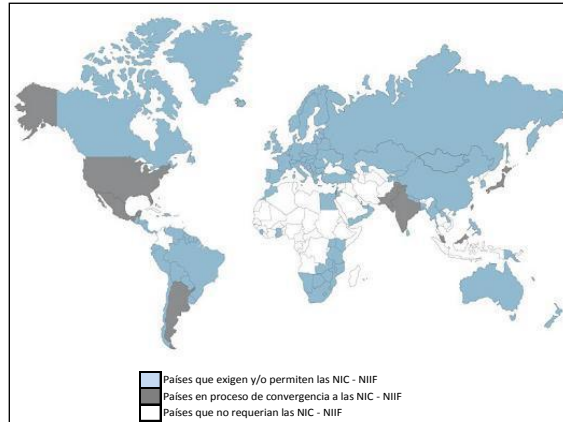
¹⁸ BM: Banco Mundial. La política del BM se concentra en los programas y las investigaciones correspondientes a los sectores de educación, salud, nutrición y población, protección social y trabajo, infancia y juventud, VIH/SIDA y diálogo sobre el desarrollo.

¹⁹ FMI: Fondo Monetario Internacional. Sus principales objetivos son la promoción de políticas cambiarias sostenibles a nivel internacional, facilitar el comercio internacional y reducir la pobreza.

²⁰ ROSC: Reports on the Observance of Standards and Codes.

vigencia el 01 de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, y conserva su vigor hasta que entre en vigencia una nueva disposición expedida, en desarrollo de esta ley que la modifique, reemplace o elimine.

Ilustración 5 - NIC/NIIF Antes de la Ley 1314 en Colombia

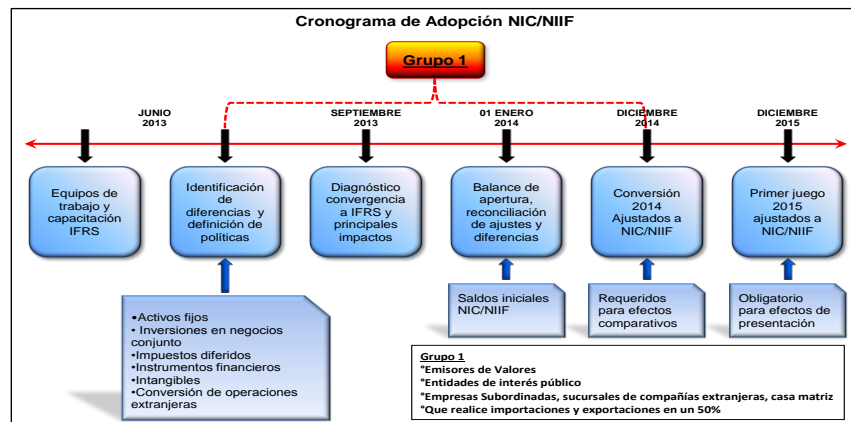


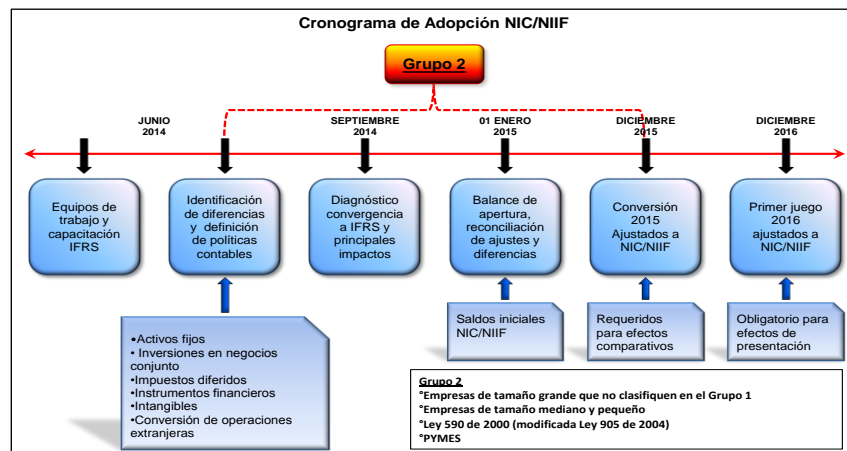
(Diplomado NIC/NIIF, 2012)

El 30 de Diciembre del 2011, el presidente de Colombia Juan Manuel Santos, en el decreto 4946 “*Dicta disposiciones en materia del ejercicio de aplicación voluntaria de las normas internacionales de contabilidad e información financiera*”(Ministerio de Comercio, 2011).

Tomando los plazos definidos por la ley, las nuevas normas contables (NIC y NIIF) en Colombia se promulgan en julio del 2012 y solo entrarían en vigencia el 01 de Enero del año 2014(Barrientos@, 2012).

Ilustración 6 - Cronograma de Adopción NIIF



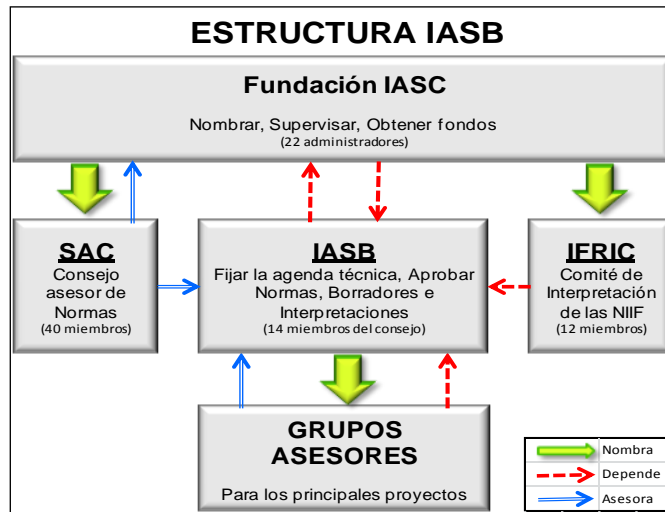


(Diplomado NIC/NIIF, 2012)

Las empresas tienen un problema al interpretar la información financiera por la diversidad de normas contables. Esto genera diversos problemas, como la imposibilidad de establecer una comparación entre dos estados financieros. En consecuencia los datos obtenidos pueden llegar a perder credibilidad; las normas solucionan los interrogantes planteados en contabilidad e informes financieros, de tras de ellas hay una fundación que trabaja en conjunto con otros grupos para su correcta administración, definición, interpretación e implementación (Normas IASB: La primera vez, 2004).

Los estándares internacionales de contabilidad e información financiera, traducidos como "normas", son un conjunto de estándares de calidad para preparar y reportar información contable y financiera, compuestos por: las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en inglés, IAS (International Accounting Standards). Las interpretaciones de las NIC, denominadas SIC (Standards Interpretations Commite), y las Normas internacionales de Información Financiera (NIIF), en inglés, IFRS (International Financial Reporting Standars). Las Interpretaciones de las NIIF, denominadas IFRIC (Internacional Financial Reporting Interpretation Commite).

Ilustración 7 - Estructura del IASB



(Diplomado NIC/NIIF, 2012)

4.4 NORMAS NICY NIIF

Las NIC y NIIF son un conjunto de estándares de contabilidad, bajo el modelo contable anglosajón y están centradas en principios y objetivos. La adopción, convergencia, aceptación o imitación de las normas, tiene como objetivo el establecimiento de reglas claras dentro de los países para la elaboración, comparación y transparencia de informes y estados financieros, (Mantilla, 2006), (Barrientos, y otros, 2010).

Ilustración 8 - NIC – IAS y NIIF - IFRS

Fecha	Normas (Estándares)	Interpretaciones
Antes de 2001	NIC (Normas Internacionales de Contabilidad), en inglés, IAS (International Accounting Standards)	SIC: (Standars Interpretations Comité)
	Organismo emisor:	Organismo emisor:
	IASB: (International Accounting Committé – Comité de Normas Internacionales de Contabilidad).	SIC (Standing Interpretations Committe)
Desde 2001	NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), en inglés, IFRS (Internacional Financial Reporting Standards)	IFRICs (Internacional Financial Reporting Interpretation Commite): Son las interpretaciones de las actuales IFRS
	Organismo emisor:	Organismo emisor:
	(IASB): (International Accounting Standard Board – Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad)	IFRIC (Internacional Financial Reporting Interpretation Commite)

(Diplomado NIC/NIIF, 2012)

Las normas NIC y NIIF son un conjunto de leyes, que el hombre de acuerdo a sus experiencias comerciales, utiliza en la presentación y la forma en que información debe aparecer en los estados financieros(AA., 2008).El trabajo de clientes internos y externos depende de la información de estándares contables(Uribe, 2011).

Ilustración 9 - Lista de Normas NIC y NIIF

NORMAS NIC y NIIF		
NIC 1	Presentación de Estados Financieros	La plataforma para la presentación de los estados financieros de propósito general, guías para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido.
NIC 2	Inventarios	El objetivo de esta NIC, establece el tratamiento contable de los inventarios. Suministra una guía para determinar, los costos que debe reconocerse como un activo diferido, hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos; así, como directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.
NIC 7	Estados de Flujo de Efectivo	La norma suministra información sobre los cambios históricos en el efectivo y semejantes al efectivo, por medio de un estado de flujos de efectivo, en el que los flujos de fondos del período se clasifican según, la procedencia de actividades de operación, de inversión y de financiación.
NIC 8	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	Los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el procedimiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, los cambios en las estimaciones contables y corrección de errores es lo que proporciona esta norma.
NIC 10	Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance	La norma insta, como la empresa ajusta sus estados financieros por hechos ocurridos, ya sean favorables o desfavorables, después del período sobre el que se informa; y la información a revelar de una entidad. Esto debe efectuarse en la fecha, que los estados financieros fueron autorizados para su publicación, acorde a los hechos ocurridos después del período de cierre.
NIC 11	Contratos de Construcción	El objetivo de esta NIC es el procedimiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción.
NIC 12	Impuesto a las Ganancias	El tratamiento contable del impuesto nacional o extranjero a las ganancias u otros atributos, tales como las retenciones sobre dividendos insta esta norma.
NIC 16	Propiedad, Planta y Equipo	La prioridad de esta norma es el tratamiento contable de activos tangibles, de forma que, los usuarios conozcan la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como la transformación que haya sufrido.
NIC 17	Arrendamientos	El objetivo de la norma son las políticas contables adecuadas, para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos de los arrendatarios y arrendadores.
NIC 18	Ingresos Ordinarios	La norma determina la contabilización de ingresos de actividades ordinarias.
NIC 19	Beneficios a los Empleados	El objetivo de la Norma establece el tratamiento contable y la información a revelar, respecto a todos los tipos de retribuciones, que la entidad proporciona a los trabajadores a cambio de sus servicios.
NIC 20	Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar Sobre Ayudas Gubernamentales	La norma revela información referente a las subvenciones del gobierno, así, como la información sobre otras formas de ayudas gubernamentales
NIC 21	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	La NIC dicta, como se agregan en los estados financieros de una compañía, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda elegida.
NIC 23	Costos por Intereses	La norma establece, que los costos por préstamos que sean para la adquisición, construcción o producción de un activo, forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos.
NIC 24	Información a Revelar Sobre Partes Relacionadas	La finalidad de esta norma es, que los estados financieros de una compañía contengan la información precisa, para poner de manifiesto, la posibilidad de que tanto la perspectiva financiera, como el resultado del período, puedan haberse visto afectados por la existencia de partes afectadas, así como por transacciones realizadas y saldos pendientes con ellas.
NIC 26	Contabilización e Información Financiera Sobre Planes de Beneficio por Retiro	La norma aplica a los acuerdos en los que una entidad se compromete a suministrar beneficios a sus empleados, en el momento de terminar sus servicios o después.
NIC 27	Estados financieros consolidados y separados	La norma establece mejorar la relevancia, fiabilidad y comparación de la información, que una casa matriz proporciona en sus estados financieros separados y en sus estados financieros consolidados para un grupo de entidades bajo su control.
NIC 28	Inversiones en Empresas Asociadas	El objetivo de esta NIC es contabilizar las inversiones en asociadas y no es, de aplicación a las inversiones en asociadas mantenidas.
NIC 29	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	Esta norma es de aplicación a los estados financieros, incluyendo a los estados financieros consolidados, de una empresa cuya moneda funcional es la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria ²¹ .
NIC 31	Participaciones en Negocios Conjuntos	La norma usa la contabilidad de las contribuciones en negocios conjuntos, así como para informar sobre sus activos, pasivos, gastos e ingresos en los estados financieros de los solidarios e inversores, con independencia de las estructuras o formas que adopten las actividades llevadas a cabo por tales negocios conjuntos.
NIC 32	Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar	Esta norma insta los principios para mostrar los instrumentos financieros como pasivos o patrimonio y para compensar activos y pasivos financieros.
NIC 33	Ganancias por Acción	La presente norma establece los principios para la determinación y presentación del denominador en el cálculo de las ganancias por acción.
NIC 34	Información Financiera Intermedia	Esta norma constituye el contenido mínimo de la información financiera intermedia, así como determinar los criterios para el reconocimiento y la comprobación que deben ser seguidos en los estados financieros intermedios, ya sea, de forma completa o condensada.
NIC 36	Deterioro del Valor de los Activos	Esta norma implanta la forma en que los activos de una empresa sean contabilizados de manera segura, por un importe que no sea superior a su importe recuperable.
NIC 37	Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes	La norma plantea las bases apropiadas para reconocer y medir las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes. Revela información complementaria suficiente, por medio de las notas, para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas.
NIC 38	Activos Intangibles	Esta norma indica el procedimiento contable de los activos intangibles que no estén consentidos en otra norma. Esta norma requiere que las empresas registren un activo intangible si, y sólo si, cumplen ciertos criterios.

²¹ Economía Hiperinflacionaria: la LASB con esta norma, no establece una tasa absoluta para considerar que, al sobrepasarla, surge el estado de hiperinflación.

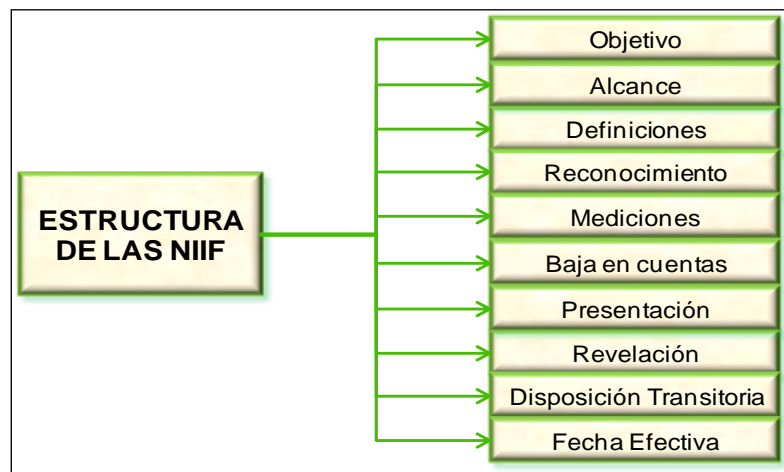
NIC 39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	El objetivo de esta norma son los principios para el reconocimiento y la medición de los activos financieros, y pasivos financieros, así como los contratos de compra o venta de partidas no financieras.
NIC 40	Propiedades de Inversión	Esta norma determina el tratamiento contable de las propiedades de inversión (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) y revelar la información correspondiente.
NIC 41	Agricultura	Esta norma determina la representación contable, la presentación en los estados financieros y la información a mostrar en la actividad agrícola.
NIIF 1	Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	La norma esboza los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad, así como sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del período cubierto por tales estados.
NIIF 2	Pagos Basados en Acciones	La norma especifica la información financiera que incluye una entidad cuando lleve a cabo una transacción con pagos basados en acciones. La empresa refleja los resultados del período y su posición financiera.
NIIF 3	Combinaciones de empresa	Esta norma traza la información financiera que debe ser dada por una empresa, cuando tenga una combinación de negocios y sus efectos.
NIIF 4	Contratos de Seguros	La norma especifica la información que debe dar una empresa a cerca de los contratos que tengan de seguro; la aseguradora, emisora de dichos contratos.
NIIF 5	Activos No Corrientes Mantenidos Para la Venta y Operaciones Discontinuas	La norma define el tratamiento contable de los activos que cumplen con el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta. Así, como la información a revelar sobre las operaciones discontinuadas.
NIIF 6	Exploración y Evaluación de los Recursos Minerales	Esta norma especifica la información financiera relativa a los desembolsos relacionados, con la exploración y evaluación, incurridos por una organización en la exploración y evaluación de recursos minerales antes de que se pueda demostrar la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales.
NIIF 7	Instrumentos Financieros	Esta norma muestra la información cualitativa y cuantitativa, que permita a los usuarios evaluar sobre los riesgos de la financiación, y el rendimiento obtenido por dicha financiación.
NIIF 8	Segmentos de Operación	La norma revela información de la empresa que permita a los usuarios, evaluar la naturaleza y los efectos financieros de las actividades del negocio que desarrolla y los entornos económicos en los que opera.

(IFRS Foundation, 2009)

4.5 ESTRUCTURA DOCUMENTAL DE LAS NIIF

Las normas Internacionales NIC y NIIF, son unificadas al referirse a ellas como NIIF o IFRS. Las normas poseen la siguiente estructura:(Diplomado NIC/NIIF, 2012).

Ilustración 10 - Estructura NIIF

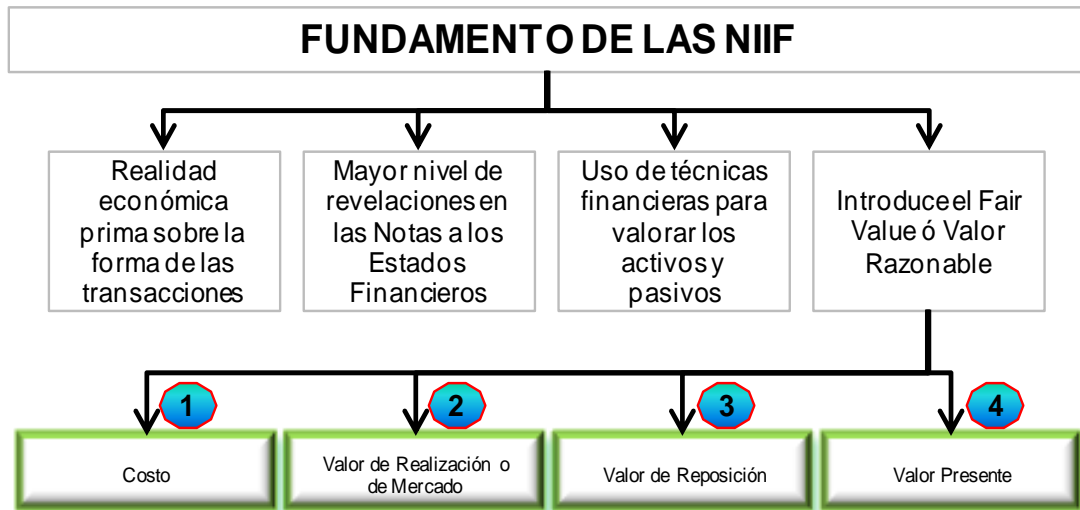


(IFRS Foundation, 2009)

4.6 FUNDAMENTOS DE LAS NIIF

Las NIIF introducen los siguientes fundamentos:

Ilustración 11 - Fundamentos NIIF



(Diplomado NIC/NIIF, 2012)

- La realidad económica prima sobre la forma de las transacciones.
- Mayor nivel de revelaciones en las Notas a los Estados Financieros.
- Uso de técnicas financieras para valorar los activos y pasivos.
- Introduce el “Fair Value” o Valor Razonable. Además, hay cuatro maneras de evaluarlo (IFRS Foundation, 2009).

MEDICIÓN AL VALOR RAZONABLE	
Costo	Es el valor de adquisición inicial de un bien o servicio (soportado con la factura del proveedor).
Valor de Realización o de Mercado	Es el valor en que se cotiza un bien o servicio en un mercado activo en condiciones normales (no restricciones).
Costo de Reposición	Es el valor que costaría reponer un activo considerando las condiciones actuales del uso del activo.
Valor presente	Valoración bajo flujo de caja descontado con base en la tasa de descuento de la entidad.

4.7 ADOPCIÓN, CONVERGENCIA, ADAPTAR O ARMONIZAR

La Ley 1314 de 2009, en su Art. 1 dice: “...*la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios...*”(Ministerio de Comercio, 2011).

Adopción: es abandonar las normas tradicionales de un país y adoptar las NIIF. Recibir las normas, haciéndolas propias, pareceres, métodos, doctrinas, ideologías, modas, etc.

Convergencia: es tomar dos normas, US GAP y NIIF y concurrir al mismo fin.

Adaptar o Armonizar: acomodar, ajustar algo a otra cosa, es decir retirar de las NIIF las partes que el órgano legislador estime que no deben aplicar y agregar lo más conveniente para el caso colombiano.

Las definiciones concluyen que si Colombia adapta estos estándares internacionales de aceptación mundial, es posible que después de la adaptación se hayan convertido en un estándar diferente al que es aceptado mundialmente, es decir, a uno nuevo (Barrientos, y otros, 2010).

4.8 DEFINICIÓN DEL COSTO DEL CICLO DE VIDA

Los costos del ciclo de vida de un ítem, refiere a todos los costos asociados con la adquisición y propiedad de un producto o sistema a lo largo de su vida plena (Fabrycky, 1997).

El LCC es una técnica de cálculo económico, que optimiza la toma de decisiones asociadas a los procesos de diseño, selección, desarrollo y sustitución de los activos que conforman un sistema de producción. La misma evalúa de forma cuantitativa, todos los costos asociados al período económico de vida útil esperado, expresados en unidades monetarias equivalentes anualizadas (Barringer@, 2001).

El LCC elige el método más costo-efectivo a partir de una serie de alternativas, para que el costo a largo plazo de la propiedad se logre. El LCC es la ayuda de los ingenieros para seleccionar equipos basados en los costos totales, más que el precio de compra inicial del equipo o proyecto (Barringer, 1997).

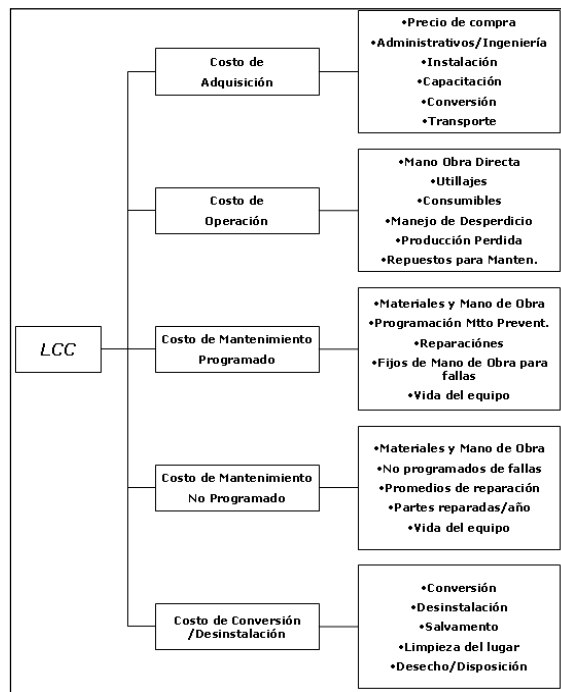
El área de investigación relaciona el análisis de costos en el Ciclo de Vida del activo y evoluciona hacia teorías tales como: Análisis de Costos de Ciclo de Vida e Impacto Ambiental, Análisis de Costos Totales de Activos de Producción, Modelo de Costos Basado en Actividades, entre otras (Parra@, 2007).

4.9 LOS COSTOS

El efecto iceberg se evita con los estudios de viabilidad económica en los costos del LCC. La tendencia de aumento de la inflación y los costos, además, de los problemas enunciados anteriormente, lleva a una falta de efectividad en el uso de los recursos valiosos. Los productos y sistemas que se desarrollen deben ser viables desde el punto de vista costo-efectivo y esto solo se puede lograr siempre y cuando los ingenieros asuman con mayor grado la consideración de los costos (Blanchard, y otros, 1995).

Los costos en mantenimiento son parte integral del proceso productivo, no califican como pérdidas, puesto que sin ellos no hay agregación de valor para el producto o servicio, que presta la empresa y, por tanto, no tiene beneficio(Gonzales, 2004).

Ilustración 12 - Árbol de Costos Sector Industrial, modelo SAE



(Barringer, 1997)

5 CONCLUSIONES DEL CAPITULO

Las definiciones de las normas NIIF, LCC y Costos permite comprender y tener los conceptos claros de la importancia y el alcance en las empresas. Se planteó la relación con la Terotecnología y su efecto sobre la efectividad de los equipos. Se introdujo el concepto del valor razonable base para valorizar los activos tangibles aplicable a la industria manufacturera.

6 APROXIMACIÓN DEL IMPACTO DE LAS NIIF EN MANTENIMIENTO INDUSTRIAL

6.1 OBJETIVOS

Relacionar las normas internacionales de contabilidad (NIC) y de indicadores financieros (NIIF) aplicables a costos de mantenimiento. – Nivel 2 – Comprender. Y, aplicar normas internacionales de contabilidad y de indicadores financieros en costeos de procesos de gestión y operación de mantenimiento. – Nivel 3 – Y Aplicar. Plantear principios, criterios y métodos de aplicaciones factibles de NIC y NIIF en mantenimiento. - Nivel 4 – Analizar.

6.2 INTRODUCCIÓN

Los tratados de libre comercio, no solo traen intercambios entre diversos países de tipo tecnológico, mercantil o intelectual; también presenta al empresario colombiano el desafío de competir efectivamente en economías de intercambio; para lograr este ambicioso objetivo, no sólo se debe contar con los recursos necesarios, es importante que estos se sepan administrar y utilizar garantizando siempre beneficios tanto al cliente como a la compañía. Con este fin buscar la calidad para el consumidor y productividad y eficiencia para los empresarios(Grupo de Ingenieros, 2012).

Cualquier cambio en las reglas contables que influya en el formato de presentación y en las normas de valoración de los estados financieros presentados por las empresas, debe ser conocido por parte de los usuarios de la información, puesto que de lo contrario cabe el riesgo de malinterpretar las cifras que muestran la situación y el rendimiento empresarial(Barrientos, y otros, 2010).

Las normas emitidas por el IASB, NIIF, utilizan conceptos y técnicas que resultan novedosas para el técnico, que no conozca el sistema contable colombiano, si bien, la mayoría de estas normas tratan de problemas y soluciones conocidos en el mantenimiento, como los costos y depreciación de activos entre otros, por lo que puede ser interesante centrarse en la relación y aplicación de las NIIF y los principales cambios en la gestión del mantenimiento, al objeto de conocerlos y poder luego profundizar en las normas correspondientes, desde una visión general de mantenimiento para empresas que utilizan las NIIF en su información financiera(Grupo de Ingenieros, 2012).

La tesis provee los conocimientos suficientes para leer e interpretar cuentas anuales (estados financieros) elaborados siguiendo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, colombianos (PCGA), y también, presenta el contenido del Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros del IASB. No obstante, en el primer capítulo se fundamentan las principales características de las NIIF, pero el marco conceptual no puede ser ignorado si se desea entender el resto de este trabajo. A demás, la clasificación de las NIIF que impactan la gestión del mantenimiento.

6.3 MARCO CONCEPTUAL

Es soporte doctrinal y teórico de la normativa contable. El marco conceptual no es una norma internacional de contabilidad y de hecho, en caso de conflicto entre el marco conceptual y una norma, prevalecen los requisitos fijados en las normas. No obstante, provee las bases para el uso del juicio²² en la solución de asuntos contables. Los estados financieros son preparados por usuarios de muchas entidades en el mundo. Esta diversidad, origina el uso de una gran variedad de definiciones de elementos de los estados financieros, criterios de reconocimiento y bases de medición; estas diferencias quizá, causadas por una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y legales de cada país. En este sentido, el marco conceptual fue una respuesta para acortar las diferencias, buscando armonizar las diferentes regulaciones, normas contables y procedimientos (Diplomado NIC/NIIF, 2012).

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB²³) tiene la misión de reducir diferencias por medio de la armonización entre las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados financieros. El objetivo del Marco Conceptual proporciona, una base para reducir el número de tratamientos contables alternativos permitidos por las NIIF y, ayuda a aplicar las normas y a tratar asuntos que todavía no son materia de una norma; asiste a los usuarios a interpretar la información contenida en los estados financieros preparados de conformidad con las NIIF.

²² El juicio o criterio de reconocimiento en Colombia, lleva a la conveniencia y no a lo que muestra la realidad económica; bajo norma internacional es, "todo se reconoce ó todo se revela en los estados Financieros". Las NIIF estipulan separación entre lo contable y lo fiscal de cada país.

²³ IASB: Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

6.3.1 Hipótesis básicas del sistema contable

6.3.1.1 Base de acumulación

- Las transacciones se registran cuando ocurren y no cuando se recibe o paga efectivo u otro medio líquido.
- La contabilidad de causación informa a los usuarios no solamente sobre operaciones pasadas que involucran el pago o recibo de efectivo, sino también, obligaciones de pagar efectivo y recursos que se recibirán en el futuro.

Ejemplo 1 - Base de acumulación

El Sr. Sánchez, gerente de compras de la Compañía XYZ, suscribe una promesa de compra para la adquisición de un vehículo el 13 de diciembre de 2009. El vehículo es entregado el 20 de diciembre de 2009 (el fin del año es el 31 de diciembre de 2009).

La factura del proveedor, es recibida el 13 de enero de 2010 y el pago del vehículo se hace el 23 de enero de 2010. ¿Cuándo debe ser reconocida la operación y llevada a los registros contables de la Compañía XYZ?

El 13 de diciembre, ya que es la fecha en que el comprador suscribió la promesa.	
El 20 de diciembre ya que es la fecha en que los riesgos y el bien pasan al comprador.	X
El 13 de enero ya que esta es la fecha en que se recibe la factura del proveedor.	
El 23 de enero ya que esta es la fecha en que se transfiere el dinero.	

6.3.1.2 Negocio en marcha

- Los estados financieros se preparan sobre la base de que la entidad está en funcionamiento y continuará sus actividades dentro del futuro previsible.
- Si existe la intención de liquidar o reducir en forma material las operaciones de la Compañía, los estados financieros, deben ser preparados en una base diferente, y si es así, debe ser revelada (IFRS Foundation, 2009).

Ejemplo 2 - Negocio en marcha

La compañía ARK, produce equipos de computación para venta a la industria. En los últimos períodos, ha presentado los siguientes resultados:

- a) Pérdidas materiales durante los últimos cinco años.
- b) La dirección de ARK fue notificada por los bancos que estos no seguirían apoyando a la compañía en términos de préstamos y garantías.
- c) Dos de los tres directores renunciaron porque no habían recibido sus salarios en los últimos cinco meses.
- d) El director que queda, ha solicitado la liquidación voluntaria de la compañía.

¿Consideraría la compañía ARK un negocio en marcha al final del año corriente?

Respuesta: La compañía ARK no sería considerado un negocio en marcha.

6.3.2 Objetivo de los estados financieros

Los estados financieros son preparados con tres objetivos fundamentales:

6.3.2.1 Proporcionar información sobre la información financiera de la entidad (Balance general):

- Habilidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes de efectivo en el futuro.
- Predecir necesidades futuras de endeudamiento.
- Predecir la capacidad de la entidad para cumplir sus compromisos.
- Capacidad de la entidad para adaptarse a los cambios.

6.3.2.2 Proporcionar información sobre el desempeño financiero de la entidad (Estado Resultados):

- Evaluar cambios potenciales en los recursos que la entidad controle.
- Formar juicios en cuanto a la eficacia con la cual la entidad controlará los recursos.

6.3.2.3 Proporcionar información sobre los cambios en la situación financiera:

- Útil para evaluar las actividades de inversión, financiación y operación de la entidad.

6.3.3 Características cualitativas de los estados financieros

Las características cualitativas, son los atributos que hacen que la información de los estados financieros sea útil para los usuarios.

6.3.3.1 Comprensibilidad: la información de los estados financieros, debe ser fácilmente entendible por sus usuarios. La información sobre temas complejos debe ser incluida y no debe ser omitida, por el hecho de ser difícil de comprender.

6.3.3.2 Relevancia: la información es relevante, cuando ejerce influencia sobre las decisiones económicas de los que la utilizan. La relevancia de la información, está afectada por su naturaleza y materialidad.

6.3.3.3 Confiabilidad: la información es confiable cuando está libre de errores materiales, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que se pretende representar. Para que la información sea confiable se requiere:

- Representación fiel de las transacciones.
- Esencia sobre forma: las transacciones se presentan de acuerdo con su fondo y realidad económica y no, según su forma legal.
- Neutralidad: la información debe presentarse libre de sesgos. los estados financieros no son neutrales, si por la manera de presentar la información, influyen en la toma de una decisión.
- Prudencia: grado de precaución al realizar juicios o estimaciones. No sobreestimar activos e ingresos y subestimar pasivos o gastos.
- Integridad: necesidad que la información de los estados financieros sea completa.

6.3.3.4 Comparabilidad, los usuarios de los estados financieros, deben ser capaces de:

- Comparar los estados de una entidad a través del tiempo, para identificar tendencias en la situación financiera y su desempeño.
- Comparar los estados de diferentes entidades.

Los usuarios son informados sobre las políticas contables empleadas en la preparación de los estados financieros y de cualquier cambio habido en tales políticas(Diplomado NIC/NIIF, 2012).

Ejemplo 3 - Características cualitativas

El Sr. Ramírez, contador de la compañía RST, no tiene certeza acerca de la suma por la cual debería reducir el valor en libros del inventario debido a obsolescencia. En el pasado, la provisión ha sido aproximadamente \$10.000.000 por año.

El Sr. Ramírez opina que este año la provisión por obsolescencia de inventarios debe estar entre \$5.000.000 y \$15.000.000. No obstante decide establecer como provisión del período, la suma de \$5.000.000 (el nivel más bajo posible) y evitar aumentar las pérdidas en el estado de resultados.

El Sr. Ramírez está violando la cualidad de:

Representación Fiel	
Esencia sobre forma	
Neutralidad	
Prudencia	X
Integridad	

El Sr. Ramírez, ha decidido que un acuerdo financiero que la compañía RST celebró durante el año, crearía un gran pasivo para la empresa. Por tal razón, él comenzará a reconocer el pasivo en los siguientes períodos.

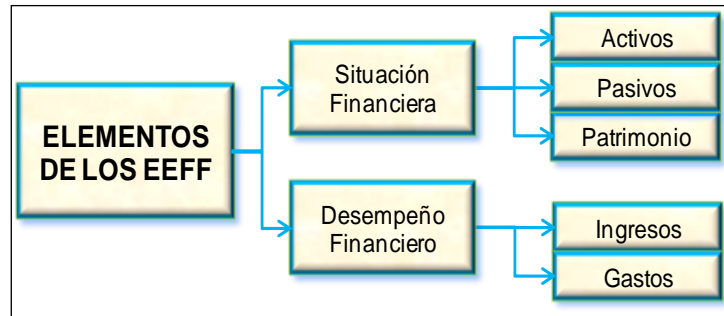
¿Cuáles características cualitativas está violando el Sr. Ramírez?

Representación Fiel	X
Esencia sobre forma	
Neutralidad	
Prudencia	
Integridad	X

6.3.4 Elementos Básicos de los Estados Financieros

Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Se definen como sigue:

Ilustración 13 - Elementos EEFF



(IFRS Foundation, 2009)

6.3.4.1 Activo

“...Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos...”(IFRS Foundation, 2009)

Ilustración 14 - Activo Marco Conceptual

4.8	“...Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. Puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción...”
4.9	“...Usualmente, una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes; puesto que estos bienes o servicios satisfacen tales deseos o necesidades, los clientes están dispuestos a pagar por ellos y, por tanto, a contribuir a los flujos de efectivo de la entidad. El efectivo, por sí mismo, rinde un servicio a la entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos...”
4.10	“...Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la entidad por diferentes vías. Por ejemplo, un activo puede ser: (a) utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos, en la producción de bienes y servicios a vender por la entidad; (b) intercambiado por otros activos; (c) utilizado para satisfacer un pasivo; o (d) distribuido a los propietarios de la entidad...”
4.11	“...Muchos activos, como por ejemplo las propiedades, planta y equipo, son elementos tangibles. Sin embargo la tangibilidad no es esencial para la existencia del activo; así las patentes y los derechos de autor, por ejemplo, tienen la cualidad de activos si se espera que produzcan beneficios económicos futuros para la entidad y son, además, controlados por ella...”
4.12	“...Algunos activos, como por ejemplo las cuentas por cobrar y los terrenos, están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad. Al determinar la existencia o no de un activo, el derecho de propiedad no es esencial; así, por ejemplo, la propiedad en régimen de arrendamiento financiero son activos si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener de ellos. Aunque la capacidad de una entidad para controlar estos beneficios sea, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida determinada podría incluso cumplir la definición de activo cuando no se tenga control legal sobre ella. Por ejemplo, los procedimientos tecnológicos, producto de actividades de desarrollo llevadas a cabo por la entidad, pueden cumplir la definición de activo cuando, aunque se guarden en secreto sin patentar, la entidad controle los beneficios económicos que se esperan de ellos...”
4.13	“...Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades obtienen los activos mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones; son ejemplos de ello los terrenos recibidos por la entidad del gobierno, dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica, o el descubrimiento de yacimientos minerales. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro, no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo...”
4.14	“...Existe una asociación muy estrecha entre la realización de un determinado desembolso y la generación de un activo, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de que pueden obtenerse beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso relacionado no impide que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo, y que se convierta por tanto en una candidata para reconocimiento como tal en el balance; por ejemplo, las partidas que han sido donadas a la entidad pueden satisfacer la definición de activos...”

(IFRS Foundation, 2009).

6.3.4.2 Pasivos

“...Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos...”(IFRS Foundation, 2009)

Ilustración 15-Pasivo Marco Conceptual

4,15	<i>“...Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes o servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la entidad, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa. Si, por ejemplo, la entidad decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del periodo normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la entidad...”</i>
4,16	<i>“...Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de un pasivo. Normalmente, el pasivo surge sólo cuando se ha recibido el activo o la entidad entra en un acuerdo irrevocable para adquirir el bien o servicio. En este último caso, la naturaleza irrevocable del acuerdo significa que las consecuencias económicas del incumplimiento de la obligación, por ejemplo a causa de la existencia de una sanción importante, dejan a la entidad con poca o ninguna discrecionalidad para evitar la salida de recursos hacia la otra parte implicada en el acuerdo...”</i>
4,17	<i>“...Usualmente, la cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos, que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a la reclamación de la otra parte. La cancelación de un pasivo actual puede llevarse a cabo de varias maneras, por ejemplo a través de: (a) pago de efectivo; (b) transferencia de otros activos; (c) prestación de servicios; (d) sustitución de ese pasivo por otra deuda; o (e) conversión del pasivo en patrimonio. Un pasivo puede cancelarse por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor...”</i>
4,18	<i>“...Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y el uso de servicios dan lugar a las cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado), y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Una entidad puede también reconocer como pasivos las rebajas y descuentos futuros, en función de las compras anuales que le hagan los clientes; en este caso la venta de bienes en el pasado es la transacción que da lugar al nacimiento del pasivo...”</i>
4,19	<i>“...Ciertos pasivos sólo pueden medirse utilizando un alto grado de estimación. Algunas entidades describen tales pasivos como provisiones. En ciertos países las provisiones no son consideradas como deudas, porque en ellos el concepto de pasivo está definido tan estrechamente, que sólo permite incluir las partidas que pueden determinarse sin necesidad de realizar estimaciones. La definición de pasivo dada en el párrafo 4,4 es una aproximación más amplia al concepto. Así, cuando la provisión implique una obligación presente, que cumple el resto de la definición, se trata de un pasivo, incluso si la cuantía de la misma debe estimarse. Ejemplos de estas situaciones son las provisiones para pagos a realizar por las garantías contenidas en los productos, y las provisiones para cubrir obligaciones por pensiones...”</i>

(IFRS Foundation, 2009)

6.3.4.3 Patrimonio

“...Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos...”(IFRS Foundation, 2009).

Ilustración 16 - Patrimonio Marco Conceptual

4,20	<i>“...Aunque el patrimonio ha quedado definido, en el párrafo 4,4 del marco conceptual, como un residuo o resto, puede subdividirse a efectos de su presentación en el balance. Por ejemplo, en una sociedad por acciones pueden mostrarse por separado los fondos aportados por los accionistas, las ganancias acumuladas, las reservas específicas procedentes de ganancias y las reservas por ajustes para mantenimiento del capital. Esta clasificación puede ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios de los estados financieros, en especial cuando indican restricciones, sean legales o de otro tipo, a la capacidad de la entidad para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio. También puede servir para reflejar el hecho de que las partes con intereses en la propiedad de la entidad, tienen diferentes derechos en relación con la recepción de dividendos o el reembolso del capital...”</i>
4,21	<i>“...En ocasiones, la creación de reservas tiene obligada por leyes o reglamentos, con el fin de dar a la entidad y sus acreedores una protección adicional contra los efectos de las pérdidas. Otros tipos de reservas pueden haber sido dotadas porque las leyes fiscales del país conceden exenciones o reducciones impositivas, cuando se produce su creación o dotación. La existencia y cuantía de las reservas de tipo legal, reglamentario o fiscal, es una información que puede ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios. La dotación de estas reservas se deriva de la distribución de ganancias acumuladas, y por tanto no constituye un gasto para la entidad...”</i>
4,22	<i>“...El importe por el cual se muestra el patrimonio en el balance depende de la evaluación que se haya hecho de los activos y los pasivos. Normalmente, sólo por mera casualidad coincidirá el importe acumulado en el patrimonio con el valor de mercado de las acciones de la entidad, ni tampoco con la cantidad de dinero que se obtendría vendiendo uno por uno los activos netos de la entidad, ni con el precio de venta de todo el negocio en marcha...”</i>
4,23	<i>“...A menudo, las actividades comerciales, industriales o de negocios, son llevadas a cabo por entidades tales como comerciantes individuales, sociedades personalistas, asociaciones y una variada gama de entidades propiedad del gobierno. Frecuentemente, el marco legal y de regulación de tales entidades es diferente del que se aplica a las sociedades anónimas y a las demás que limitan la responsabilidad de los socios. Por ejemplo, puede haber en estas entidades pocas o ninguna restricción para distribuir a los propietarios u otros beneficiarios los saldos incluidos en las cuentas del patrimonio. No obstante, tanto la definición de patrimonio como los demás aspectos de este Marco Conceptual, concernientes al mismo, son perfectamente aplicables a estas entidades...”</i>

(IFRS Foundation, 2009)

6.3.4.4 Ingresos

“...Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio...”(IFRS Foundation, 2009)

Ilustración 17 - Ingreso Marco Conceptual

4,29	“...La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, bonorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías...”
4,3	“...Son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la entidad. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos de actividades ordinarias. Por tanto, en este Marco Conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente...”
4,31	“...Entre las ganancias se encuentran, por ejemplo, las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de ingresos incluye también las ganancias no realizadas; por ejemplo aquellas que surgen por la revaluación de los títulos cotizados o los incrementos de importe en libros de los activos a largo plazo. Cuando las ganancias se reconocen en el estado de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que su conocimiento es útil para los propósitos de la toma de decisiones económicas. Las ganancias suelen presentarse netas de los gastos relacionados con ellas...”
4,32	“...Al generarse un ingreso, pueden recibirse o incrementar su valor diferentes tipos de activos; como ejemplos pueden mencionarse el efectivo, las cuentas por cobrar y los bienes y servicios recibidos a cambio de los bienes o servicios suministrados. Los ingresos pueden también producirse al ser canceladas obligaciones. Por ejemplo, una entidad puede suministrar bienes y servicios a un prestamista, en pago por la obligación de reembolsar el capital vivo de un préstamo...”

(IFRS Foundation, 2009)

6.3.4.5 Gastos

“...Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio...”(IFRS Foundation, 2009)

Ilustración 18 - Gastos Marco Conceptual

4,33	“...La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo...”
4,34	“...Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. Por tanto, en este Marco Conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente...”
4,35	“...Entre las pérdidas se encuentran, por ejemplo, las que resultan de siniestros tales como el juego o las inundaciones, así como las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de gastos también incluye a las pérdidas no realizadas, por ejemplo aquellas que surgen por el efecto que los incrementos en la tasa de cambio de una determinada divisa tienen, sobre los préstamos tomados por la entidad en esa moneda. Si las pérdidas se reconocen en los estados de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para los propósitos de toma de decisiones económicas. Las pérdidas suelen presentarse netas de los ingresos relacionados con ellas...”

(IFRS Foundation, 2009)

6.4 VALOR RAZONABLE

De manera simultánea, IASB y FASB emite orientación sobre cómo medir y revelar el valor razonable, que es fruto del proceso de convergencia y respuesta a la crisis financiera global.

El valor razonable:

Mejorará la consistencia y reduce la complejidad.
Proporciona una definición precisa de valor razonable.
Una sola fuente para los requerimientos de medición y revelación del valor razonable para uso a través de las NIIF.

6.4.1 Definiciones de valor razonable

Precio
Fijación del precio
Transacción ordenada en la fecha de medición
Venta de activos
Transferencia de pasivos
Participantes en el mercado
Condiciones corrientes del mercado
Activo o pasivo sujeto de la medición
Premisa de valuación
Mercado principal (o más ventajoso)
Técnicas de valuación
Supuestos de los participantes en el mercado
Jerarquía del valor razonable

6.4.2 Método del costo

Es el valor de adquisición inicial de un bien o servicio (soportado con la factura del proveedor).

Ejemplo 4 - Costo

Si dos empresas compran la misma silla (iguales características), la empresa A compra a crédito por un valor de \$150.000 y la empresa B compra de contado por \$100.000, ¿cuál es el costo a registrar en libros? *Respuesta:* el valor razonable se evalúa por el método del costo o sea, \$100.000. Las normas NIIF exigen que el valor razonable a registrar deba ser el equivalente en efectivo (Costo). La empresa A debe registrar en sus libros \$100.000 por el costo de la silla y el restante es decir, \$50.000 como gasto financiero.

6.4.3 Método de Valor de Mercado o Realización

Ejemplo 5 - Valor de Mercado o Realización

El edificio Nutibara ubicado en la ciudad de Medellín con más de 70 años de ser construido. ¿El método del costo sirve como valor razonable? *Respuesta:* no, porque el costo del edificio perdió vigencia por el tiempo que ha transcurrido desde su construcción. Luego, el método utilizado que refleja la realidad del activo para hallar su valor razonable es el de realización o de mercado. El mercado debe ser un mercado activo donde hay precio de mercado, Ejemplo las acciones de Ecopetrol que cotizan en bolsa tienen mercado activo porque la acción se puede comprar, hay precio de mercado y no hay restricciones para compradores y vendedores. Entonces, el valor razonable del edificio Nutibara se hallará por el método del Valor de Realización.

6.4.4 Método de Costo de Reposición

Es el valor en que se cotiza un bien o servicio en un mercado activo en condiciones normales (no restricciones).

Ejemplo 6 -Costo de reposición

El metro de Medellín hace 17 años costó aproximadamente \$3000 millones de pesos. ¿Cuál es su valor razonable?

1. ¿Método del costo? el método del costo no aplica, porque hoy en día ese valor perdió vigencia.
2. ¿Método valor de realización o mercado? No se puede saber precio de mercado o valor de realización, porque no hay un mercado activo de metros, es decir, si se desea comprar vagones con las mismas características el fabricante lo más seguro habrá evolucionado a nuevas tecnologías (Caso de los vagones nuevos comprados y puestos en servicio 2012).
3. El valor razonable se halla por el método de reposición, el cual consiste en comprar, para el caso del metro de Medellín, trenes modernos y de tecnología diferente, considerando las condiciones actuales del sistema de transporte metro. En estos momentos la firma que es capaz de hallar los costos de reposición del sistema metro se llama INTEGRAL, ésta empresa fue la interventora y sabe que cantidades se gastaron en cada una de las obras (obras

civiles, materiales y otros) que se realizaron a precio de hoy. La cantidad obtenida como resultado se le resta el demerito por uso o depreciación.

4. Otro ejemplo es el valor de reposición que utilizan las aseguradoras de carros, basados en los precio de mercado determinados por FASECOLDA²⁴ es el precio de mercado para pagar los vehículos.

6.4.5 Método de Valor Presente

Valoración flujo de caja neto descontado con base en la tasa de descuento de la entidad o método basado en ingresos.

(Ingresos (-) Gastos) al resultado se le calcula tasa de interés = Flujo de caja neto

Valoración de un activo de acuerdo a su flujo de caja neto.

Ejemplo 7 - Valor Presente

Aguas del Guatapuri es una empresa de servicios públicos, tiene como principal activo la red de agua y alcantarillado; la red está bajo tierra con más de 30 años. Esta empresa se formó de una fusión con otra empresa prestadora de servicios públicos y no se tiene información de los kilómetros instalados y tampoco del material utilizado en la red de agua.

1. En el ejemplo no se puede utilizar el método del costo por tener más de 30 años de servicio la red de agua y alcantarillado.
2. El método valor de realización no aplica porque no hay un mercado activo oferta/demanda de redes de agua y alcantarillado.
3. No hay información del material (fibra de vidrio, PVC, cemento) o de los kilómetros instalados de la red, los cuales son datos necesarios para calcular el costo de reposición
4. Por último, el método del valor presente aplica al ejemplo porque el valor razonable solo se puede calcular por los ingresos que tiene la empresa prestadora de servicios públicos.

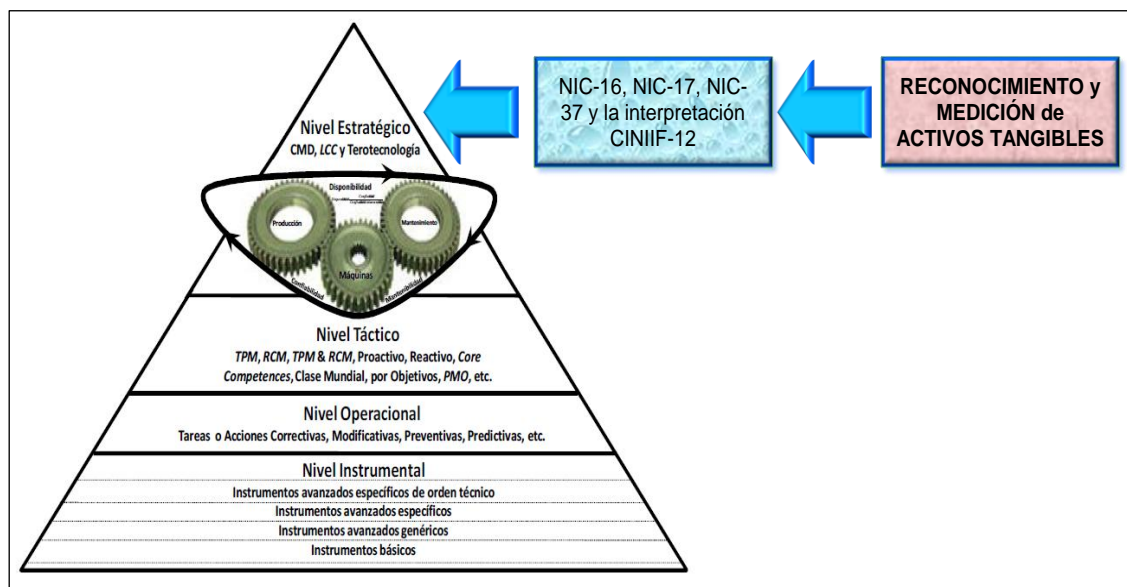
²⁴FASECOLDA: Durante más de 35 años la Federación de Aseguradores Colombianos, FASECOLDA, ha agrupado a las compañías de seguros, de reaseguros y a las sociedades de capitalización en Colombia. Como entidad gremial sin ánimo de lucro, FASECOLDA representa la actividad del sector asegurador frente a las entidades de vigilancia y control así como a la sociedad en general. <http://www.fasecolda.com>.

6.5 NORMAS NIIF APLICABLES A COSTOS DE MANTENIMIENTO

Luego de leer y analizar los objetivos y el alcance de cada una de las normas NIC/NIIF y, sus interpretaciones; estudio y exploración hecha en el diplomado Normas Internacionales NIC/NIIF de la Universidad EAFIT y, según definición de lo que es un activo²⁵tangible, las normas aplicables a mantenimiento son: NIC-16, NIC-17, NIC-37 y la interpretación CINIIF 1, 4 y 12 aplicadas al reconocimiento y medición de cada una en mantenimiento.

Para explicar los ejercicios prácticos es indispensable leer las normas mencionadas; las normas se consultan o descargan desde la página web: www.ifrs.org. Es de aclarar, que en el desarrollo de esta investigación es necesario utilizar los conceptos esbozados en cada una de las normas para su interpretación.

Ilustración 19 - NIIF aplicadas en Enfoque Sistémico Kantiano de Mantenimiento



(Mora, 2009)

²⁵ Activo: para el estudio de esta investigación trataremos activos tangibles.

6.5.1 NIC-16 Propiedades, Planta y Equipo

La norma Propiedad, Planta y Equipo (PPE²⁶) trata los activos tangibles.

Ilustración 20 - NIC-16

NIC-16 Propiedades, Planta y Equipo PP&E	
Objetivo	
1	<i>El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.</i>
Alcance	
2	<i>Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los elementos de propiedades, planta y equipo, salvo cuando otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita un tratamiento contable diferente.</i>
3	<i>Esta Norma no será de aplicación a:</i> <i>(a) las propiedades, planta y equipo clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuidas;</i> <i>(b) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41, Agricultura);</i> <i>(c) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales); o</i> <i>(d) las inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares.</i> <i>No obstante, esta Norma será de aplicación a los elementos de propiedades, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en los párrafos (b) a (d).</i>
4	<i>Otras Normas pueden obligar a reconocer un determinado elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con un tratamiento diferente al exigido en esta Norma. Por ejemplo, la NIC 17 Arrendamientos exige que la entidad evalúe si tiene que reconocer un elemento de propiedades, planta y equipo sobre la base de la transmisión de los riesgos y ventajas. Sin embargo, en tales casos, el resto de aspectos sobre el tratamiento contable de los citados activos, incluyendo su depreciación, se guiarán por los requerimientos de la presente Norma.</i>
5	<i>La entidad aplicará esta Norma a las propiedades que estén siendo construidas o desarrolladas para su uso futuro como propiedades de inversión, pero que no satisfacen todavía la definición de "propiedad de inversión" recogida en la NIC 40 Propiedades de Inversión. Una vez que se haya completado la construcción o el desarrollo, la propiedad pasará a ser una inversión inmobiliaria y la entidad estará obligada a aplicar la NIC 40. La NIC 40 también se aplica a las propiedades de inversión que estén siendo objeto de nuevos desarrollos, con el fin de ser utilizadas en el futuro como propiedades de inversión. La entidad que utiliza el modelo del costo para las propiedades de inversión, de acuerdo con la NIC 40, deberá utilizar el modelo del costo al aplicar esta Norma.</i>
Definiciones	
6	<i>Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados especificados:</i> <i>Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.</i> <i>Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otros NIIF, por ejemplo la NIIF 2 Pagos en Acciones.</i> <i>Importe depreciable es el costo de un activo, o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.</i> <i>Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.</i> <i>Valor específico para una entidad es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.</i> <i>Valor recuperable es el importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.</i> <i>Una pérdida por deterioro es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.</i> <i>Las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:</i> <i>(a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y</i> <i>(b) se esperan usar durante más de un período.</i> <i>Importe recuperable es el mayor entre el precio de venta neto de un activo y su valor en uso.</i> <i>El valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.</i> <i>Vida útil es:</i> <i>(a) el período durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o</i> <i>(b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.</i>
RECONOCIMIENTO	
7	<i>Un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:</i> <i>(a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y</i> <i>(b) el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.</i>
8	<i>Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se contabilizan habitualmente como inventarios y se reconocen en el resultado del período cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espere utilizar durante más de un período, cumplen normalmente las condiciones para ser calificados como elementos de propiedades, planta y equipo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar sólo pudieran ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se contabilizarán como propiedades, planta y equipo.</i>
9	<i>Esta Norma no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, por ejemplo no dice en qué consiste una partida de propiedades, planta y equipo. Por ello, se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Podría ser apropiado agregar partidas que individualmente son poco significativas, tales como moldes, herramientas y troqueles, y aplicar los criterios pertinentes a los valores totales de las mismas.</i>
10	<i>La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquellos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente.</i>
Costos Iniciales	
11	<i>Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental. Aunque la adquisición de ese tipo de propiedades, planta y equipo no incremente los beneficios económicos que proporcionan las partidas de propiedades, planta y equipo existentes, puede ser necesaria para que la entidad logre obtener los beneficios económicos derivados del resto de los activos. Dichos elementos de propiedades, planta y equipo cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido. Por ejemplo, una industria química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte de propiedades, planta y equipo las mejoras efectuadas en la planta, en la medida que sean recuperables, puesto que sin ellas la entidad quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos. No obstante, el importe en libros resultante de tales activos y otros relacionados con ellos se revisará para comprobar la existencia de deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.</i>
Costos Posteriores	
12	<i>De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como "reparaciones y conservación" del elemento de propiedades, planta y equipo.</i>

²⁶ PPE: Propiedad, Planta y Equipo.

13	Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, un horno puede necesitar revisiones y cambios tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes interiores de una aeronave, tales como asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser sustituidos varias veces a lo largo de la vida de la aeronave. Ciertos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio, o para proceder a un recambio no frecuente. De acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento. El importe en libros de esas partes que se sustituyen se dará de baja en cuentas, de acuerdo con las disposiciones que al respecto contiene esta Norma (véanse los párrafos 67 a 72).
14	Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando, (por ejemplo, una aeronave) puede ser la realización periódica de inspecciones generales por defectos, independientemente de que las partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se recuperará en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Al mismo tiempo, se dará de baja cualquier importe en libros, procedente de una inspección previa, que permanezca en la partida partida y sea distinto de los componentes físicos no sustituidos. Esto sucederá con independencia de que el costo de la inspección previa fuera identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se adquirió o construyó dicha partida. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura, como indicativo de cuál era el costo de la inspección realizada cuando la partida fue adquirida o construida.
MEDICIÓN EN EL MOMENTO DEL RECONOCIMIENTO	
15	Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.
Componentes del costo	
16	El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende: (a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio; (b) todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia; (c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal periodo.
17	Son ejemplos de costos atribuibles directamente: (a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19 Beneficios a los Empleados), que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; (b) los costos de preparación del emplazamiento físico; (c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; (d) los costos de instalación y montaje; (e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y (f) los honorarios profesionales.
18	La entidad aplicará la NIC 2 Inventarios para contabilizar los costos derivados de las obligaciones por desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento, en las que se haya incurrido durante un determinado periodo como consecuencia de haber utilizado dicho elemento para producir inventarios. Las obligaciones por los costos contabilizados de acuerdo con la NIC 2 o la NIC 16 se reconocerán y medirán de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.
19	Ejemplos de costos que no forman parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo son los siguientes: (a) costos de apertura de una nueva instalación productiva; (b) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales); (c) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y (d) costos de administración y otros costos indirectos generales.
20	El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo: (a) costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena; (b) pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y (c) costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las explotaciones de la entidad.
21	Algunas operaciones, si bien relacionadas con la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo, no son necesarias para ubicar al activo en el lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de construcción o de desarrollo. Por ejemplo, pueden obtenerse ingresos mediante el uso de un solar como aparcamiento hasta que comience la construcción. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para colocar al elemento en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del periodo, mediante su inclusión dentro las clases apropiadas de ingresos y gastos.
22	El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido. Si la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase la NIC 2 Inventarios). Por tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. De forma similar, no se incluirán, en el costo de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23 Costos por Préstamos, se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo construido por la propia entidad.
Medición del costo	
23	El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente al efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del periodo del crédito a menos que tales intereses se capitalicen de acuerdo con la NIC 23.
24	Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicho elemento de propiedades, planta y equipo se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El elemento adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si la partida adquirida no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.
25	Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial mediante la consideración de la medida en que se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros como resultado de la transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si: (a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; o (b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y (c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados. Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que una entidad tenga que realizar cálculos detallados.
26	El valor razonable de un activo, para el que no existen transacciones comparables en el mercado, puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.
27	El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo que haya sido adquirido por el arrendatario en una operación de arrendamiento financiero, se determinará utilizando los principios establecidos en la NIC 17.
28	El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo puede ser minorado por el importe de las subvenciones del gobierno, de acuerdo con la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre las Ayudas Gubernamentales.
MEDICIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO INICIAL	
29	La entidad elegirá como política contable el modelo del costo (párrafo 30) o el modelo de revaluación (párrafo 31), y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.
Modelo del Costo	
30	Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.
Modelo de Revaluación	
31	Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.
32	Normalmente, el valor razonable de los terrenos y edificios se determinará a partir de la evidencia basada en el mercado mediante una tasación, realizada habitualmente por tasadores cualificados profesionalmente. El valor razonable de los elementos de planta y equipo será habitualmente su valor de mercado, determinado mediante una tasación.
33	Cuando no exista evidencia de un valor de mercado, como consecuencia de la naturaleza específica del elemento de propiedades, planta y equipo y porque el elemento rara vez es vendido –salvo como parte de una unidad de negocio en funcionamiento–, la entidad podría tener que estimar el valor razonable a través de métodos que tengan en cuenta los ingresos del mismo o su costo de reposición una vez practicada la depreciación correspondiente.

34	La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.
35	<p>Cuando se realice un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:</p> <p>(a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Este método se utiliza a menudo cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice para determinar su costo de reposición depreciado.</p> <p>(b) Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios.</p> <p>La cuantía del ajuste en la depreciación acumulada, que surge de la reexpresión o eliminación anterior, forma parte del incremento o disminución del importe en libros del activo, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 39 y 40.</p>
36	Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revalorarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.
37	Una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas: <p>(a) terrenos;</p> <p>(b) terrenos y edificios;</p> <p>(c) maquinaria;</p> <p>(d) buques;</p> <p>(e) aeronaves;</p> <p>(f) vehículos de motor;</p> <p>(g) mobiliario y enseres y</p> <p>(h) equipo de oficina.</p>
38	Los elementos pertenecientes a una clase, de las que componen las propiedades, planta y equipo, se revalorarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados financieros de partidas que serían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, cada clase de activos puede ser revaluada de forma periódica, siempre que la revaluación de esa clase se realice en un intervalo corto de tiempo y que los valores se mantengan constantemente actualizados.
39	Si se incrementa el importe en libros 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 período en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del período.
40	Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del período. 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 importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.
41	El superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio podrá ser transferido directamente a la cuenta de ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. Esto podría implicar la transferencia total del superávit cuando la entidad disponga del activo. No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a las cuentas de ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del período.
42	Los efectos de la revaluación de propiedades, planta y equipo, sobre los impuestos sobre las ganancias, si los hubiere, se contabilizarán y revelarán de acuerdo con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.
Depreciación	
43	Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.
44	Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, podría ser adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión, tanto si se tiene en propiedad como si se tiene en arrendamiento financiero. De forma análoga, si una entidad adquiere propiedades, planta y equipo sujeto a un arrendamiento operativo en el que es el arrendador, puede ser adecuado depreciar por separado los importes reflejados en el costo de esa partida que sean atribuibles a las condiciones favorables o desfavorables del arrendamiento con respecto a las condiciones de mercado.
45	Una parte significativa de un elemento de propiedades, planta y equipo puede tener una vida útil y un método de depreciación que coincidan con la vida y el método utilizados para otra parte significativa del mismo elemento. En tal caso, ambas partes podrían agruparse para determinar el cargo por depreciación.
46	“...En la medida que la entidad deprecie de forma separada algunas partes de un elemento de propiedades, planta y equipo, también depreciará de forma separada el resto del elemento. El resto estará integrado por las partes del elemento que individualmente no sean significativas. Si la entidad tiene diversas expectativas para cada una de esas partes, podría ser necesario emplear técnicas de aproximación para depreciar el resto, de forma que represente fielmente el patrón de consumo o la vida útil de sus componentes, o ambos...”
47	La entidad podrá elegir por depreciar de forma separada las partes que compongan un elemento y no tengan un costo significativo con relación al costo total del mismo.
48	El cargo por depreciación de cada período se reconocerá en el resultado del período, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.
49	El cargo por depreciación de un período se reconocerá habitualmente en el resultado del mismo. Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación de una instalación y equipo de manufactura se incluirá en los costos de transformación de los inventarios (véase la NIC 2). De forma similar, la depreciación de las propiedades, planta y equipo utilizada para actividades de desarrollo podrá incluirse en el costo de un activo intangible reconocido de acuerdo con la NIC 38 Activos Intangibles.
Importe depreciable y período de depreciación	
50	El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.
51	El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada período anual y, si las expectativas difieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.
52	La depreciación se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación.
53	El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual. En la práctica, el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable.
54	El valor residual de un activo podría aumentar hasta igualar o superar el importe en libros del activo. Si esto sucediese, el cargo por depreciación del activo será nulo, a menos que—y hasta que—ese valor residual disminuya posteriormente y se haga menor que el importe en libros del activo.
55	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 ser capaz de operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. Por tanto, 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.
56	<p>Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo, se consumen, por parte de la entidad, principalmente a través de su utilización. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica o comercial y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que cabría esperar de la utilización del activo. Consecuentemente, para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:</p> <p>(a) La utilización prevista del activo. El uso debe estimarse por referencia a la capacidad o al desempeño físico que se espere del mismo.</p> <p>(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, así como el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.</p> <p>(c) La obsolescencia técnica o comercial derivada de los cambios o mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.</p> <p>(d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el activo.</p>
57	La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un período específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.
58	Los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y retederos, los terrenos tienen una vida limitada y por tanto no se deprecian. Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio.
59	Si el costo de un terreno incluye los costos de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, la porción que corresponda a la rehabilitación del terreno se depreciará a lo largo del período en el que se obtengan los beneficios por haber incurrido en esos costos. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se depreciará de forma que refleje los beneficios que se van a derivar del mismo.
Método de depreciación	
60	El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.
61	El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada período anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

62	Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.
Deterioro del Valor	
63	Para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos. En dicha Norma se explica cómo debe proceder la entidad para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de un activo y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor.
64	[Eliminado]
Compensación por deterioro del valor	
65	Las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado, se incluirán en el resultado del periodo cuando tales compensaciones sean exigibles.
66	El deterioro del valor o las pérdidas de los elementos de propiedades, planta y equipo son hechos separables de las reclamaciones de pagos o compensaciones de terceros, así como de cualquier compra posterior o construcción de activos que reemplacen a los citados elementos, y por ello se contabilizarán de forma separada, procediendo de la manera siguiente: (a) el deterioro del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo se reconocerá según la NIC 36; (b) la baja en cuentas de los elementos de propiedades, planta y equipo retirados o de los que se haya dispuesto por otra vía se contabilizará según lo establecido en esta Norma; (c) la compensación de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran visto deteriorado su valor, se hubieran perdido o se hubieran abandonado se incluirá en la determinación del resultado del periodo, en el momento en que la compensación sea exigible; y (d) el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo rehabilitados, adquiridos o construidos para reemplazar los perdidos o deteriorados se determinará de acuerdo con esta Norma.
Baja en Cuentas	
67	El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas: (a) por su disposición; o (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.
68	La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.
69	La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). Para determinar la fecha de la disposición del elemento, la entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias, para el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes. La NIC 17 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.
70	Si, de acuerdo con el principio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo el costo derivado de la sustitución de una parte del elemento, entonces dará de baja el importe en libros de la parte sustituida, con independencia de si esta parte se hubiera amortizado de forma separada. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido.
71	La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición y el importe en libros del elemento.
72	La contrapartida a cobrar por la disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo, se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el elemento, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.
INFORMACIÓN A REVELAR	
73	En los estados financieros se revelará, con respecto a cada una de las clases de propiedades, planta y equipo, la siguiente información: (a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto; (b) los métodos de depreciación utilizados; (c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; (d) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor), tanto al principio como al final de cada periodo; y (e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando: (i) las inversiones o adiciones realizadas; (ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones; (iii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios; (iv) los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 31, 39 y 40, así como las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, o revertidas en otro resultado integral, en función de lo establecido en la NIC 36; (v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, aplicando la NIC 36; (vi) las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el resultado del periodo, aplicando la NIC 36; (vii) la depreciación; (viii) las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente, incluyendo también las diferencias de conversión de un operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y (ix) otros cambios.
74	En los estados financieros se revelará también: (a) la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones; (b) el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros, en los casos de elementos de propiedades, planta y equipo en curso de construcción; (c) el importe de los compromisos de adquisición de propiedades, planta y equipo; y (d) si no se ha revelado de forma separada en el estado del resultado integral, el importe de compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado del periodo por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, perdido o entregado.
75	La selección de un método de depreciación y la estimación de la vida útil de los activos son cuestiones que requieren la realización de juicios de valor. Por tanto, las revelaciones sobre los métodos adoptados, así como sobre las vidas útiles estimadas o sobre los porcentajes de depreciación, suministran a los usuarios de los estados financieros información que les permite revisar los criterios seleccionados por la gerencia de la entidad, a la vez que hacen posible la comparación con otras entidades. Por razones similares, es necesario revelar: (a) la depreciación del periodo, tanto si se ha reconocido en el resultado de periodo, como si forma parte del costo de otros activos; y (b) la depreciación acumulada al término del periodo.
76	De acuerdo con la NIC 8, la entidad ha de informar acerca de la naturaleza y del efecto del cambio en una estimación contable, siempre que tenga una incidencia significativa en el periodo actual o que vaya a tenerla en periodos siguientes. Tal información puede aparecer, en las propiedades, planta y equipo, respecto a los cambios en las estimaciones referentes a: (a) valores residuales; (b) costos estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de elementos de propiedades, planta y equipo; (c) vidas útiles; y (d) métodos de depreciación.
77	Cuando los elementos de propiedades, planta y equipo se contabilicen por sus valores revaluados, se revelará la siguiente información: (a) la fecha efectiva de la revaluación; (b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente; (c) los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la estimación del valor razonable de los elementos; (d) en qué medida el valor razonable de los elementos de propiedades, planta y equipo fue determinado directamente por referencia a los precios observables en un mercado activo o a recientes transacciones de mercado entre sujetos debidamente informados en condiciones de independencia, o fue estimado utilizando otras técnicas de medición; (e) para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y (f) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.
78	Seguendo la NIC 36, la entidad revelará información sobre las partidas de propiedades, planta y equipo que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, además de la información requerida en los puntos (iv) a (vi) del apartado (e) del párrafo 73.
79	Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información: (a) el importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo, que se encuentran temporalmente fuera de servicio; (b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso; (c) el importe en libros de las propiedades, planta y equipo retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5; y (d) cuando se utiliza el modelo del costo, el valor razonable de las propiedades, planta y equipo cuando es significativamente diferente de su importe en libros.

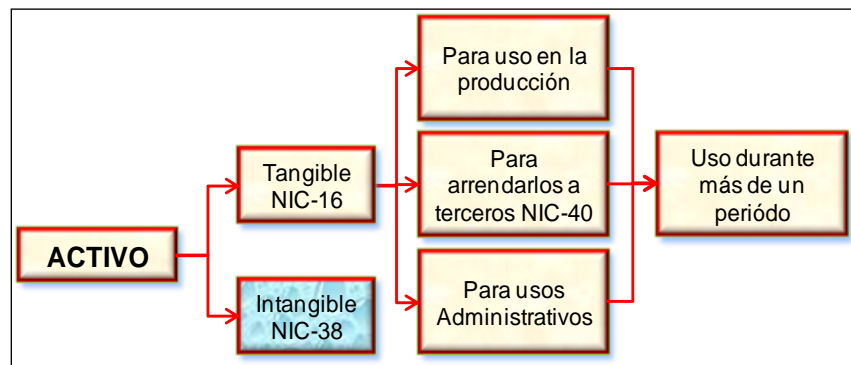
Por tanto, se aconseja a las entidades presentar también estas informaciones.	
DISPOSICIONES TRANSITORIAS	
80	Los requerimientos relativos a la medición inicial de los elementos de propiedades, planta y equipo adquirido en permutas de activos, que se encuentran especificados en los párrafos 24 a 26, se aplicarán prospectivamente y afectarán sólo a transacciones futuras.
FECHA DE VIGENCIA	
81	Una entidad aplicará esta Norma en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.
81A	Una entidad aplicará las modificaciones contenidas en el párrafo 3 para periodos anuales que comiencen el 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la NIIF 6 para un periodo anterior, dichas modificaciones deben ser aplicadas para ese periodo anterior.
81B	NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 39, 40 y 73(e)(iv). Una entidad aplicará esas modificaciones para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a periodos anteriores, las modificaciones se aplicarán también a esos periodos.
81C	La NIIF 3 Combinaciones de Negocios (revisada en 2008) modificó el párrafo 44. Una entidad aplicará esas modificaciones para los periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplica la NIIF 3 (revisada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones se aplicarán también a esos periodos.
DEROGACIÓN DE OTROS PRONUNCIAMIENTOS	
82	Esta Norma deroga la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo (revisada en 1998).
83	Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones: (a) SIC-6 Costos de Modificación de los Programas Informáticos Existentes; (b) SIC-14 Propiedades, Planta y Equipo—Indemnizaciones por Deterioro de Valor de las Partidas; y (c) SIC-23 Propiedades, Planta y Equipo—Costos de Revisiones o Reparaciones Generales.

(IFRS Foundation, 2009)

6.5.1.1 Valor Razonable:

Es el precio que sería recibido para vender un activo o pagado para transferir un pasivo en una transacción ordenada entre los participantes en el mercado a la fecha de la medición.

Ilustración 21 - Activo Tangible



(IFRS Foundation, 2009)

6.5.1.2 Reconocimiento y medición inicial

- Adquisición separada.
- Adquisición en combinación de negocios.
- Activos construidos por la empresa.

6.5.1.3 Reconocimiento y medición posterior

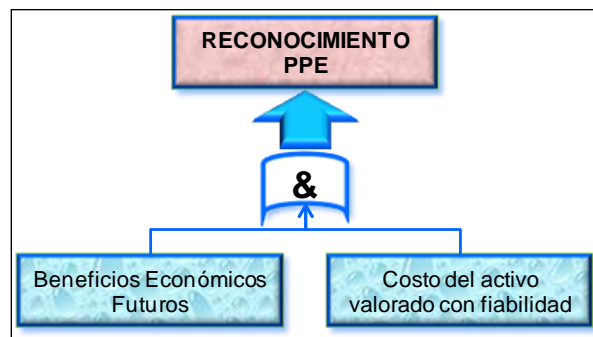
- Modelo del costo o modelo de revaluación.
- Valor razonable.

6.5.1.4 Reconocimiento Inicial

Se reconocerá un elemento de propiedad planta y equipo, cuando:

- Sea probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros derivados del elemento de PPE, Y.
- El costo del activo para la entidad puede ser valorado con fiabilidad.

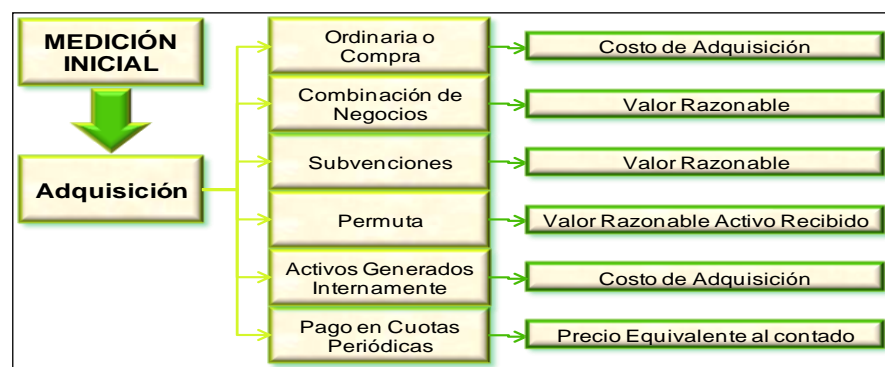
Ilustración 22 - Reconocimiento PPE



(IFRS Foundation, 2009)

6.5.1.5 Medición Inicial

Ilustración 23 - Adquisición Activo Tangible



(IFRS Foundation, 2009)

6.5.1.5.1 Adquisición Ordinaria

Todo elemento de Propiedad, Planta y Equipo se valora por su costo. El costo o precio de adquisición incluye:

Ilustración 24 - Adquisición ordinaria

Suma/Resta	CONCEPTO
(+)	Aranceles de importación
(+)	Impuestos indirectos no recuperables
(-)	Descuento o rebaja del precio
(+)	Costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para operar*
(+)	Estimación inicial de costos de desmantelamiento**

(IFRS Foundation, 2009)

*Costos directamente relacionados:

- Costos de preparación del emplazamiento físico.
- Costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte.
- Costos de instalación y montaje.
- Costos de comprobación (pruebas de servicio del Ítem) de que el activo funciona.
- Honorarios profesionales.

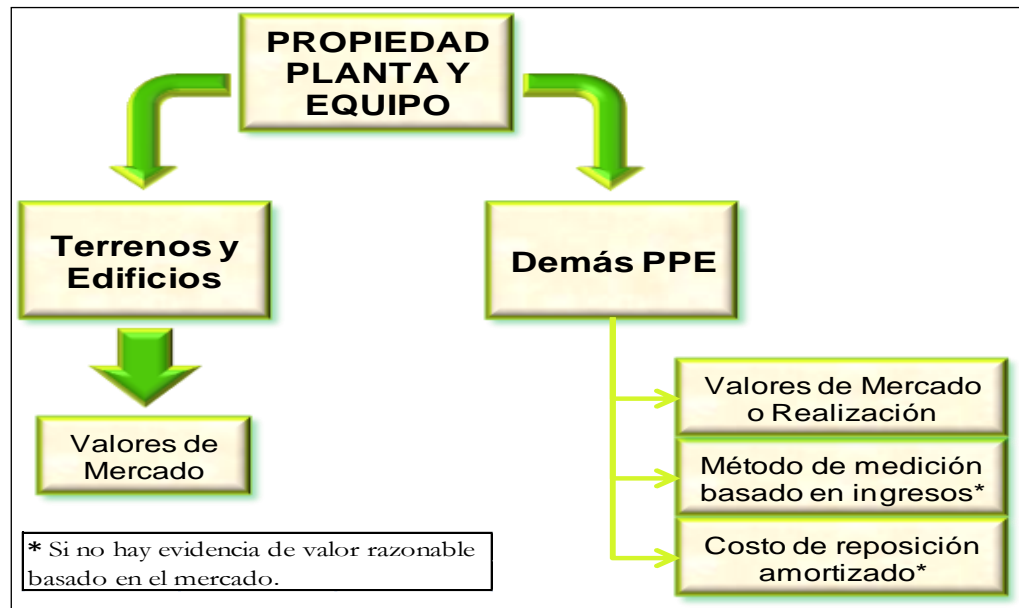
** Los costos de desmantelamiento o reposición de un Ítem o planta es evaluado por los técnicos a valor presente y se distribuye el dinero en el tiempo de la vida útil del activo.

6.5.1.5.2 Adquisición por combinación de negocios

Se medirá a valor razonable si:

- Es un activo tangible y es probable que la entidad reciba los beneficios económicos futuros relacionados con el mismo.
- Su valor razonable se pueda medir de forma fiable.

Ilustración 25 - Adquisición Combinación de Negocios



(IFRS Foundation, 2009)

6.5.1.5.3 Adquisición por permuta

Una permuta tiene carácter comercial cuando:

- La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido.
- El valor específico de la entidad de la parte de sus actividades afectada por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio.

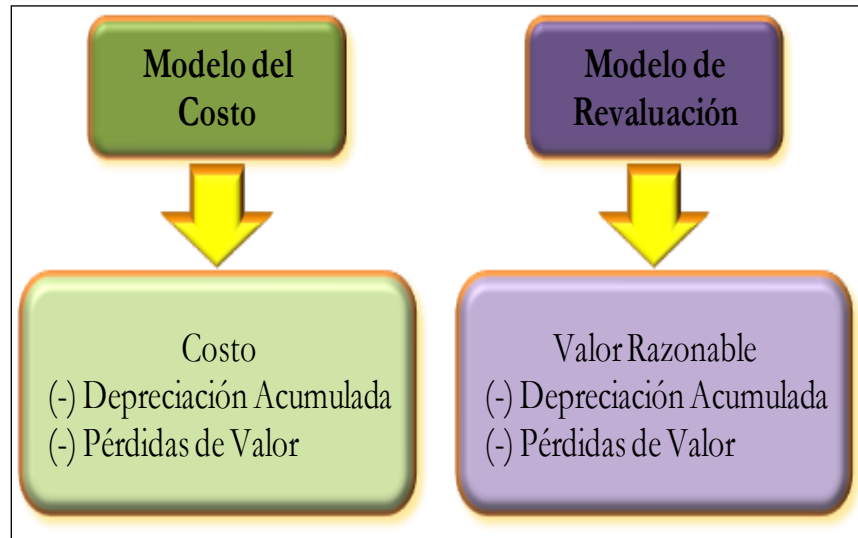
En caso en que no sea posible determinar el valor razonable del activo que se recibe, se utilizara el valor razonable de éste. Si lo anterior tampoco es posible, se utiliza el valor en libros del activo entregado.

6.5.1.6 Desembolsos posteriores a la adquisición del activo tangible

Los desembolsos posteriores podrán ser capitalizables siempre y cuando cumplan el criterio de reconocimiento.

6.5.1.7 Medición posterior

Ilustración 26 - Medición posterior



(Diplomado NIC/NIIF, 2012)

Método de revaluación, exigencias de la norma:

- *“...El valor razonable debe poder ser medido fiablemente.*
- *Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase.*
- *Los elementos pertenecientes a una clase se revaluarán simultáneamente, con el fin de evitar revaluaciones selectivas.*
- *Las revaluaciones se harán con regularidad, para asegurar que el importe en libros no difiera significativamente del valor razonable.*
- *La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de la PPE...”*

6.5.2 CINIIF - 1 Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares

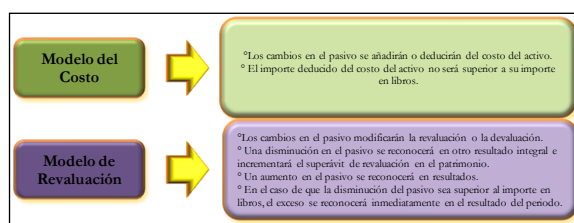
Las interpretaciones abordan cómo debe contabilizarse el efecto de las normas, para este caso las relacionadas con activos.

Ilustración 27 - CINIIF-1

CINIIF-1	
Referencias	
	NIC 1 <i>Presentación de Estados Financieros</i> (revisada en 2007) NIC 8 <i>Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores</i> NIC 16 <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> (revisada en 2003) NIC 23 <i>Costos por Préstamos</i> NIC 36 <i>Deterioro del Valor de los Activos</i> (revisada en 2004) NIC 37 <i>Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes</i>
Antecedentes	
1	Muchas entidades tienen la obligación de desmantelar, retirar y restaurar elementos de sus propiedades, planta y equipo. En esta Interpretación dichas obligaciones se denominan "pasivos por retiro del servicio, restauración y similares". Según la NIC 16, en el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado período, con propósitos distintos de la producción de inventarios. La NIC 37 contiene requerimientos sobre cómo medir los pasivos por retiro del servicio, restauración y similares. Esta Interpretación proporciona guías para contabilizar el efecto de los cambios en la medición de pasivos por retiro del servicio, restauración y similares.
Alcance	
2	Esta Interpretación aplica a los cambios en la medición de cualquier pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similares que se haya reconocido: (a) como parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIC 16; y (b) como un pasivo de acuerdo con la NIC 37. Por ejemplo, puede existir un pasivo por retiro del servicio, restauración o similar por el retiro de una planta, la rehabilitación de daños ambientales en industrias extractivas, o la remoción de ciertos equipos.
Problema	
3	Esta Interpretación aborda cómo debe contabilizarse el efecto de los siguientes hechos que cambian la medición de un pasivo existente por retiro, restauración o similar: (a) una modificación en la salida estimada de recursos que incorporan beneficios económicos (por ejemplo, flujos de efectivo) requeridos para cancelar la obligación; (b) un cambio en la tasa de descuento actual basada en el mercado, según se define en el párrafo 47 de la NIC 37 (esto incluye tanto a las modificaciones en el valor del dinero en el tiempo, como a los riesgos específicos asociados al pasivo en cuestión); y (c) un incremento que refleje el paso del tiempo (también denominado reversión del descuento).
Acuerdo	
4	Los cambios en la medición de un pasivo existente por retiro, restauración y similares, que se deriven de cambios en el calendario estimado o importe de las salidas de recursos que incorporan beneficios económicos requeridas para cancelar la obligación, o un cambio en la tasa de descuento, se contabilizarán de acuerdo con los párrafos 5 a 7 siguientes.
5	Si el activo correspondiente se mide utilizando el modelo del costo: (a) Los cambios en el pasivo se añadirán o deducirán del costo del activo correspondiente en el periodo actual, respetando lo establecido en el apartado (b). (b) El importe deducido del costo del activo no será superior a su importe en libros. Si la disminución en el pasivo excede el importe en libros del activo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo. (c) Si el ajuste diese lugar a una adición al costo del activo, la entidad considerará si esto es un indicio de que el nuevo importe en libros del mismo podría no ser completamente recuperable. Si existiese dicho indicio, la entidad realizará una prueba del deterioro del valor estimando su importe recuperable, y contabilizará cualquier pérdida por deterioro del valor del activo de acuerdo con la NIC 36.
6	Si el activo correspondiente se mide utilizando el modelo de revaluación: (a) Los cambios en el pasivo modificarán la revaluación o la devaluación reconocidas previamente en ese activo, de forma que: (i) Una disminución en el pasivo (con sujeción a lo establecido en el párrafo (b)) se reconocerá en otro resultado integral e incrementará el superávit de revaluación en el patrimonio, salvo que se haya de reconocer en el resultado en la medida en que sea la reversión de un déficit de revaluación en el activo previamente reconocido en resultados; (ii) un aumento en el pasivo se reconocerá en resultados, excepto que sea reconocido directamente en otro resultado integral y reducirá el superávit de revaluación en el patrimonio, en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. (b) En el caso de que la disminución del pasivo sea superior al importe en libros que habría sido reconocido si el activo se hubiera contabilizado según el modelo del costo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo. (c) Un cambio en el pasivo es un indicio de que el activo podría tener que ser revalorizado para garantizar que su importe en libros no difiere significativamente del que se habría determinado utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa. Cualquiera de estas revaluaciones se tendrá en cuenta al determinar los importes a reconocer en el resultado o en otro resultado integral de acuerdo con (a). Si fuera necesaria una revaluación, se revalorarán todos los activos de esa clase. (d) La NIC 1 requiere la revelación en el estado del resultado integral de cada componente de otro ingreso o gasto integral. Al cumplir con este requerimiento, el cambio en el superávit de revaluación que surja por una variación en el pasivo, se identificará y revelará por separado.
7	El importe depreciable ajustado del activo, se depreciará a lo largo de su vida útil. Por lo tanto, una vez que el activo correspondiente haya alcanzado el final de su vida útil, todos los cambios posteriores en el pasivo se reconocerán en el resultado del periodo a medida que ocurran. Esto se aplicará tanto para el modelo del costo como para el modelo de revaluación.
8	La reversión periódica del descuento se reconocerá en el resultado como un costo financiero, a medida que se produzca. La capitalización, según la NIC 23 no está permitida.
Fecha de Vigencia	
9	Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de septiembre de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la Interpretación en un periodo que comience con anterioridad al 1 de septiembre de 2008, revelará este hecho.
9A	La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esas modificaciones para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a periodos anteriores, las modificaciones se aplicarán también a esos periodos.
Transición	
10	Los cambios en las políticas contables se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8 <i>Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Errores</i> .* Si una entidad aplica esta Interpretación a periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2005, la entidad seguirá los requerimientos de las versiones anteriores de la NIC 8 que se denominaba <i>Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables</i> , a menos que la entidad esté aplicando la versión revisada de esa norma para ese periodo anterior.

(IFRS Foundation, 2009)

Ilustración 28 - Medición posterior II



(Diplomado NIC/NIIF, 2012)

6.5.3 CINIIF 12 Acuerdo de Concesión de Servicios

Interpretación Acuerdos de Concesión de Servicios

Ilustración 29 - CINIIF-12

CINIIF-12	
Referencias	
	<p>Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores NIC 11 Contratos de Construcción NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo NIC 17 Arrendamientos NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales NIC 23 Costos por Préstamos NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes NIC 38 Activos Intangibles NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento SIC-29 Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar** El título de la SIC-29, anteriormente Información a Revelar-Acuerdos de Concesión de Servicios fue modificado por la CINIIF 12.</p>
Antecedentes	
1	En muchos países, las infraestructuras de servicio público — como carreteras, puentes, túneles, prisiones, hospitales, aeropuertos, instalaciones de distribución de agua, redes de suministro de energía y de telecomunicaciones— han sido tradicionalmente construidas, operadas y mantenidas por el sector público y financiado mediante asignaciones del presupuesto público.
2	En algunos países, los gobiernos han introducido acuerdos de servicio contractual para atraer la participación del sector privado en el desarrollo, la financiación, la operación y el mantenimiento de dichas infraestructuras. La infraestructura en cuestión puede existir previamente, o puede tenerse que construir durante el periodo del acuerdo de servicios. Un acuerdo que esté dentro del alcance de esta Interpretación involucra habitualmente a una entidad del sector privado (un operador) que construye o mejora la infraestructura utilizada para proporcionar el servicio público (por ejemplo, mediante el incremento de su capacidad) y que opera y mantiene esa infraestructura durante un periodo especificado. El operador recibe pagos por sus servicios durante el tiempo del acuerdo. Este se rige por un contrato que establece los niveles de ejecución, los mecanismos para ajustar los precios y los acuerdos para arbitrar disputas. Tal acuerdo a menudo se describe como un acuerdo de concesión del tipo “construir-operar-transferir”, o bien de “rehabilitar-operar-transferir”, o bien como un acuerdo de concesión de un “servicio público a un operador privado”.
3	Una característica de estos acuerdos de servicios es la naturaleza de servicio público de la obligación asumida por el operador. Existen políticas públicas que hacen referencia a los servicios relacionados con la infraestructura que se proporcionan al público, independientemente de quién sea la parte que opera el servicio. El acuerdo de servicio obliga contractualmente al operador a proporcionar los servicios al público en nombre de la entidad del sector público. Otras características comunes son: (a) la parte que concede el acuerdo de servicio (la concedente) es una entidad del sector público, incluyendo a los organismos gubernamentales, o bien una entidad del sector privado en la que se ha delegado la responsabilidad del servicio. (b) el operador es responsable al menos de una parte de la gestión de la infraestructura y servicios relacionados y no actúa simplemente como un agente por cuenta de la concedente. (c) el contrato establece los precios iniciales que debe recaudar el operador y regula las revisiones de precios durante el periodo de acuerdo del servicio. (d) el operador está obligado a entregar la infraestructura a la concedente en unas condiciones especificadas al final del periodo del acuerdo, sin contraprestación o con una contraprestación pequeña, independientemente de cuál haya sido la parte que la haya financiado inicialmente.
Alcance	
4	Esta Interpretación proporciona guías para la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado.
5	Esta Interpretación se aplica a los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado si: (a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y (b) la concedente controla —a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera— cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.
6	La infraestructura usada en acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado durante toda su vida útil (toda la vida de los activos) queda dentro del alcance de esta Interpretación si se cumplen las condiciones contenidas en el párrafo 5(a). Los párrafos GA1-GA8 proporcionan guías para determinar si los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado están dentro del alcance de esta Interpretación y, en tal caso, en qué medida lo están.
7	Esta Interpretación se aplica tanto a: (a) las infraestructuras que el operador construya o adquiera de un tercero para ser destinadas al acuerdo de prestación de servicios; y (b) las infraestructuras ya existentes a las que el operador tenga acceso, con el fin de prestar los servicios previstos en la concesión, por acuerdo de la entidad concedente.
8	Esta Interpretación no especifica la forma de contabilizar las infraestructuras que hubiera reconocido y mantuviera como propiedades, planta y equipo el operador antes del comienzo del acuerdo de servicio. A tales infraestructuras se aplican los requerimientos de baja en cuentas de las NIIF (establecidos en la NIC 16).
9	Esta Interpretación no aborda la contabilización a llevar a cabo por las entidades concedentes.
Problema	
10	Esta Interpretación establece principios generales de reconocimiento y medición de las obligaciones y derechos relacionados en los acuerdos de concesión de servicios. Los requerimientos relativos a la información a revelar sobre los acuerdos de concesión de servicios están en la SIC-29. Los problemas tratados en esta Interpretación son: (a) tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura; (b) reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo; (c) servicios de construcción o mejora; (d) servicios de operación; (e) costos por préstamos; (f) tratamiento contable posterior de los activos financieros y los activos intangibles; y (g) elementos proporcionados al operador por la concedente.
Acuerdo	
Tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura	
11	Las infraestructuras que entran dentro del alcance de esta Interpretación no deben ser reconocidas como elementos de propiedad, planta y equipo del operador, porque el acuerdo contractual de servicios no otorga a éste el derecho a usarlas. El operador tiene acceso a la operación de la infraestructura para proporcionar el servicio público en nombre de la concedente, de acuerdo con los términos especificados en el contrato.
Reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo	
12	Según los términos de los acuerdos que constituyen el alcance de la Interpretación, el operador actúa como un suministrador de servicios. El operador construye o mejora la infraestructura (servicios de construcción o mejora) utilizada para proporcionar un servicio público, la opera y mantiene (servicios de operación) durante un periodo de tiempo específico.
13	El operador debe reconocer y medir los ingresos de actividades ordinarias, para los servicios que preste, de acuerdo con las NIC 11 y 18. Si el operador presta más de un servicio (es decir, servicios de construcción o mejora y servicios de operación) bajo un mismo contrato o acuerdo, la contraprestación recibida o por recibir debe ser distribuida tomando como referencia los valores razonables relativos de los servicios prestados, cuando los importes sean identificables por separado. La naturaleza de la contraprestación determina su tratamiento contable posterior. El tratamiento contable posterior de la contraprestación recibida como activo financiero y como activo intangible se detalla más adelante, en los párrafos 23-26.
Servicios de construcción o de mejora	
14	El operador debe contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los servicios de construcción o de mejora de acuerdo con la NIC 11.
Contraprestación dada por la concedente al operador	
15	Si el operador proporciona servicios de construcción o de mejora, la contraprestación recibida o a recibir por dicho operador se reconocerá por su valor razonable. La contraprestación puede consistir en derechos sobre: (a) un activo financiero; o (b) un activo intangible.

16	El operador debe reconocer un activo financiero en la medida que tenga un derecho contractual incondicional a recibir de la concedente, o de una entidad bajo la supervisión de ella, efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción; y que la concedente tenga poca o ninguna capacidad de evitar el pago, normalmente porque el acuerdo es legalmente exigible. El operador tiene un derecho incondicional a recibir efectivo cuando la concedente garantiza el pago al operador de (a) Importes especificados o determinables o (b) el déficit, si lo hubiere, entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los importes especificados o determinables, incluso cuando el pago esté condicionado a que el operador garantice que la infraestructura cumple con los requerimientos de calidad o eficiencia especificados.
17	El operador debe reconocer un activo intangible en la medida en que reciba un derecho (una licencia) a efectuar cargos a los usuarios del servicio público. El derecho para efectuarlos no es un derecho incondicional a recibir efectivo porque los importes están condicionados al grado de uso del servicio por parte del público.
18	Si se paga al operador por los servicios de construcción, en parte mediante un activo financiero y en parte mediante un activo intangible, es necesario que cada componente de la contraprestación del operador se contabilice por separado. La contraprestación recibida o a recibir por ambos componentes deberá ser inicialmente reconocida por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.
19	La naturaleza de la contraprestación dada por la concedente al operador se determinará por referencia a las condiciones del contrato y, cuando exista, a la ley de contratos pertinente.
Servicios de operación	
20	El operador deberá contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los servicios de operación de acuerdo con la NIC 18.
Obligaciones contractuales para restaurar la infraestructura y darle una capacidad especificada de servicio	
21	El operador puede tener obligaciones contractuales que deba cumplir como una condición de su licencia, para (a) mantener la infraestructura con una capacidad especificada de servicio, o para (b) restaurar la infraestructura hasta darle una condición de servicio especificada antes de entregarla a la concedente al final del acuerdo de servicio. Excepto por lo que se refiere a los elementos de mejora (véase el párrafo 14), estas obligaciones contractuales para mantener o restaurar la infraestructura deberán reconocerse y medirse de acuerdo con la NIC 37, es decir, según la mejor estimación del desembolso que se requerirá para cancelar la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa.
Costos por préstamos incurridos por el operador	
22	De acuerdo con la NIC 23, los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se reconocerán en un gasto en el periodo en que incurra en ellos, a menos que el operador tenga un derecho contractual a recibir un activo intangible (un derecho para cobrar a los usuarios del servicio público). En este caso, los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se capitalizarán durante la fase de construcción del acuerdo según esta Norma.
Activo financiero	
23	Las NIC 32 y 39 y la NIIF 7 se aplican al activo financiero que se haya reconocido según los párrafos 16 y 18.
24	El importe debido por la concedente o por una entidad bajo la supervisión de ella se contabiliza de acuerdo con la NIC 39 como: (a) un préstamo o una cuenta por cobrar; (b) un activo financiero disponible para la venta; o (c) un activo financiero a valor razonable con cambios en resultados, cuando en el momento de su reconocimiento inicial se lo designe así y se cumplan las condiciones para tal clasificación.
25	Cuando el importe debido por la concedente se contabilice como un préstamo, como una cuenta por cobrar o como un activo financiero disponible para la venta, la NIC 39 requiere que el interés, calculado utilizando el método del interés efectivo, se reconozca en resultados.
Activo Intangible	
26	La NIC 38 se aplica al activo intangible reconocido según los párrafos 17 y 18. Los párrafos 45 a 47 de la NIC 38 proporcionan guías para la medición de los activos intangibles adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o bien a cambio de una combinación de activos monetarios y no monetarios.
Elementos proporcionados al operador por la concedente	
27	De acuerdo con el párrafo 11, los elementos de infraestructura a los que la concedente otorga acceso al operador para los propósitos del acuerdo de servicio, no se reconocen como propiedades, planta y equipo del operador. La concedente puede también proporcionar otros elementos al operador para que los conserve o trate como deseé. Si dichos activos forman parte de la contraprestación a ser pagada por la concedente por los servicios, no son subvenciones del gobierno según se las define en la NIC 20. Se reconocen como activos del operador, medidos al valor razonable en el reconocimiento inicial. El operador deberá reconocer un pasivo por las obligaciones que haya asumido a cambio de los activos y que todavía no haya cumplido.
Fecha de Vigencia	
28	Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Interpretación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2008, deberá revelar ese hecho.
Transición	
29	Conforme al párrafo 30, los cambios en las políticas contables se contabilizan de acuerdo con la NIC 8, es decir, retroactivamente.
30	Si, para algún acuerdo de servicios particular, la aplicación retroactiva de esta Interpretación al comienzo del periodo más antiguo presentado por parte de un operador resulta impracticable, éste deberá: (a) reconocer los activos financieros y activos intangibles que existieran al principio del periodo más antiguo presentado; (b) utilizar los importes en libros previos de esos activos financieros e intangibles (sin embargo, previamente clasificados) como sus importes en libros en esa fecha; y (c) comprobar el deterioro de valor de los activos financieros e intangibles en esa fecha, a menos que no sea practicable, en cuyo caso deberá comprobarse el deterioro de valor de los importes al principio del periodo corriente.
Apéndice A Guía de Aplicación	
Este apéndice es parte integrante de la Interpretación.	
Alcance (párrafo 5)	
GA1	El párrafo 5 de esta Interpretación especifica que la infraestructura está dentro del alcance de la Interpretación cuando concurren las siguientes condiciones: (a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y (b) la concedente controla —a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera— cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.
GA2	El control o regulación a que se refiere la condición (a) podría ejercerse mediante contrato o de otra manera (por ejemplo a través de un regulador), e incluye los casos en que la concedente compra toda la producción, así como aquellos en las que la producción es comprada total o parcialmente por otros usuarios. Al aplicar esta condición, la concedente y cualesquiera partes relacionadas con ella deberán considerarse de forma conjunta. Si la concedente es una entidad del sector público, a los efectos de esta Interpretación deberá considerarse al sector público en su conjunto, junto con cualquier otro regulador que actúe en interés público, como vinculado con la concedente.
GA3	Para el propósito de la condición (a), no es necesario que la concedente tenga el control completo del precio; es suficiente que éste sea regulado por la concedente, contrato o regulador, por ejemplo a través de un mecanismo que lo limite. No obstante, la condición deberá aplicarse a la esencia del acuerdo. Deberán ignorarse las características no sustantivas, tales como un límite que se aplicará sólo en circunstancias remotas. Por el contrario, si por ejemplo, un contrato pretende dar libertad al operador para establecer los precios, pero cualquier ganancia en exceso se devuelve a la concedente, el retorno del operador está limitado y se cumple el elemento de precio de la prueba de control.
GA4	Para los propósitos de la condición (b) el control de la concedente sobre cualquier participación residual significativa debe restringir la capacidad práctica del operador de vender o pignorar la infraestructura, y debe conceder a la concedente un derecho de uso continuado a lo largo del periodo del acuerdo. La participación residual en la infraestructura es el valor corriente estimado de la infraestructura como si ya tuviera los años y se encontrara en las condiciones en las que se espera que esté al final del periodo del acuerdo.
GA5	El control debe distinguirse de la gestión. Si la concedente retiene el grado de control descrito en el párrafo 5(a), así como cualquier participación residual en la infraestructura, el operador sólo está gestionando la infraestructura en nombre de la concedente —aun cuando, en muchos casos, pueda tener amplia discreción gerencial.
GA6	Las condiciones (a) y (b), de forma conjunta, identifican cuándo la infraestructura, incluyendo cualquier sustitución requerida (véase el párrafo 21), está controlada por la concedente durante la totalidad de su vida económica. Por ejemplo, si el operador tiene que sustituir un elemento de infraestructura durante el periodo del acuerdo (sea, la capa superior de una carretera o el tejado de un edificio), el elemento de infraestructura deberá considerarse en su conjunto. Por tanto, la condición (b) se cumple para la totalidad de la infraestructura, incluyendo la parte que la concedente controle cualquier participación residual significativa en la sustitución final de esa parte.
GA7	A veces, la utilización de la infraestructura está en parte regulada de la manera descrita en el párrafo 5(a) y en parte no regulada. Sin embargo, estos acuerdos toman varias formas: (a) cualquier infraestructura que se pueda separar físicamente, que sea susceptible de ser operada de forma independiente, y que cumpla la definición de unidad generadora de efectivo tal como se define en la NIC 36, deberá analizarse de forma separada cuando se utiliza enteramente para fines no regulados. Esto podría aplicar, por ejemplo, a una ala privada de un hospital, cuando la concedente utiliza el resto del hospital para tratar pacientes públicos. (b) cuando las actividades puramente complementarias (como una tienda en un hospital) no están reguladas, la comprobación del control deberá aplicarse como si esos servicios no existiesen, porque en los casos en los que la concedente controla los servicios de la forma descrita en el párrafo 5, la existencia de actividades complementarias no limita el control de la concedente sobre la infraestructura.
GA8	El operador puede tener un derecho a utilizar la infraestructura separable descrita en el párrafo GA7(a) o las instalaciones utilizadas para proporcionar los servicios complementarios no regulados descritos en el párrafo GA7 (b). En otros casos, puede existir, en sustancia, un arrendamiento de la concedente al operador; en cuyo caso deberá contabilizarse de acuerdo con la NIC 17.

(IFRS Foundation, 2009)

Ejemplo 8 - Caso 1 NIC-16

Una entidad adquiere en el ejercicio 2009 una maquinaria especializada para fines operativos. El precio de adquisición de la maquinaria ascendió a 125 millones de pesos, sin incluir el impuesto al valor agregado. Adicionalmente, a este desembolso, la entidad realizó desembolsos relacionados con la maquinaria por valor de \$30 millones de pesos, distribuidos de la siguiente manera:

- Costes de instalación y montaje de la maquinaria: \$15 millones de pesos.
- Costes de preparación del emplazamiento físico: \$10 millones de pesos.
- Costes de transporte y entrega de la maquinaria: \$2 millones de pesos.
- Costes de comprobación del adecuado funcionamiento de la maquinaria: \$3 millones.

El impuesto al valor agregado generado en la operación equivale a un 16% sobre el precio de lista y es descontable de renta.

Las actividades de instalación y montaje, preparación del emplazamiento físico y la comprobación del adecuado funcionamiento de la maquinaria se realizaron durante los meses de marzo y abril del año 2009. Finalmente, el primero de mayo de 2009 la maquinaria se encontraba en el lugar y condiciones previstas para operar de la forma prevista por la administración.

Los costes derivados de mantenimiento mensual de la maquinaria ascienden a \$300000 pesos. Estos costes incluyen principalmente costes de mano de obra y sustitución de pequeños componentes (Diplomado NIC/NIIF, 2012).

La vida útil definida para la maquinaria es 10 años, el valor residual es cero y el método de depreciación es el método lineal. Se pide:

- 1) Determinar el costo de adquisición de la maquinaria.
- 2) Cálculo de las cuotas de amortización.
- 3) Tratamiento de los costes derivados de mantenimiento mensual.

Solución:

- 1) Costos de Adquisición Maquinaria

Precio de adquisición	\$ 125.000.000
Costes de instalación y montaje	\$ 15.000.000
Costes de preparación del emplazamiento físico	\$ 10.000.000
Costes de transporte y entrega de la maquinaria	\$ 2.000.000
Costes de comprobación de funcionamiento	\$ 3.000.000
Total coste inicial	\$ 155.000.000

2). Cálculo de las cuotas de amortización.

Total coste inicial	\$ 155.000.000
Vida útil de la maquinaria	10
Amortización anual	\$ 15.500.000
Amortización año 2009* (8 meses)	\$ 10.333.333

*El activo está en condiciones de funcionamiento y uso el 1 de mayo de 2009 es decir, los primero 4 meses no se amortizan.

3) Tratamiento de los costes derivados del mantenimiento mensual de la maquinaria.

Valor mantenimiento mensual	\$ 300.000
Meses transcurridos año 2009	8
Gasto mantenimiento maquinaria año 2009	\$ 2.400.000
IVA generado en el mantenimiento	\$ 384.000

Justificación:

- 1) Los costes derivados del mantenimiento mensual de la maquinaria se reconocerán en el periodo en que ocurran en el estado de resultados.
- 2) Con relación a la valoración inicial: [Párrafo 15] Todo elemento de inmovilizado material, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su coste.
- 3) Con relación a los componentes del coste: [Párrafo 16] El coste de los elementos de inmovilizado material comprende:

(a) *“...su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento comercial o rebaja del precio;*

(b) *cualquier coste directamente relacionado con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección;*

(c) *la estimación inicial de los costes de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de existencias durante tal periodo...”*(IFRS Foundation, 2009)

4) Con relación al tratamiento de los costes de mantenimiento: [Párrafo 12]

“...De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de inmovilizado material, los costes derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costes se reconocerán en el resultado del ejercicio cuando se incurra en ellos. Los costes del mantenimiento diario son principalmente los costes de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el coste de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como ‘reparaciones y conservación’ del elemento de inmovilizado material...”(IFRS Foundation, 2009)

5) Con relación a la amortización: [Párrafo 50/53/55/57/60/62]

“...El importe amortizable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil...”

“...El importe amortizable de un activo se determina después de deducir su valor residual. En la práctica, el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe amortizable...”

“...La amortización de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la dirección. La amortización de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique...”

“...La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad...”

“...El método de amortización utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que

sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo...”

“...Pueden utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el importe amortizable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. La amortización lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de amortización decreciente dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los ejercicios, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros...”(IFRS Foundation, 2009)

Ejemplo 9 – Caso 2 NIC-16

La compañía AEROENERGY adquirió de contado hace 4 años un aerogenerador por valor de \$10.000.000, el cual se deprecia por el método de línea recta con una vida útil de 10 años. A finales del año 20X4 el grupo de ingeniería de la compañía realizó unas mejoras a la máquina por valor de \$3.000.000, las cuales extenderían su vida de uso dos (2) años a la vida útil inicialmente estimada. Al final del año 5 un nuevo avalúo de la máquina determinó su valor en \$12.000.000.

Determinar el tratamiento contable requerido bajo la NIC 16, para registrar el costo inicial, las mejoras realizadas al activo, las cuotas de amortización periódicas, el costo por el método revaluado y el tratamiento de la amortización acumulada y el reconocimiento posterior del aerogenerador(Diplomado NIC/NIIF, 2012).

Solución:

1) Cálculo y registro del coste inicial de la maquinaria:

Concepto	Maquinaria	Bancos
Precio de adquisición	10,000,000	(10,000,000)
Efecto neto	10,000,000	(10,000,000)

2) Cálculo de la amortización bajo el método lineal (hasta 4 años):

Año	Costo Inicial	Amortización	Valor Libros
1	\$ 10,000,000	\$ 1,000,000	\$ 9,000,000
2	\$ 9,000,000	\$ 1,000,000	\$ 8,000,000
3	\$ 8,000,000	\$ 1,000,000	\$ 7,000,000
4	\$ 7,000,000	\$ 1,000,000	\$ 6,000,000

3) Tratamiento de las mejoras realizadas al activo:

Periodo	Concepto	Maquinaria	Bancos	Depreciación Acumulada	Gasto Depreciación
01.01.20X1	Coste Inicial	\$ 10,000,000	\$ (10,000,000)		
31.12.20X1	Cuota Amortización			\$ (1,000,000)	\$ 1,000,000
31.12.20X2	Cuota Amortización			\$ (1,000,000)	\$ 1,000,000
31.12.20X3	Cuota Amortización			\$ (1,000,000)	\$ 1,000,000
31.12.20X4	Cuota Amortización			\$ (1,000,000)	\$ 1,000,000
31.12.20X4	Mejoras realizadas	\$ 3,000,000	\$ (3,000,000)		
Efecto		\$ 13,000,000	\$ (13,000,000)	\$ (4,000,000)	\$ 4,000,000

4) Cálculo del nuevo gasto de amortización:

Vida útil después de mejoras: 8*

* Corresponde a la vida útil remanente de seis (6) años más dos (2) años correspondientes al incremento de la vida útil por la mejora realizada al activo:

Cuota amortización: $\$9.000.000/8 = \$1.125.000$

Concepto	Maquina	Nueva Amortización
Valor Aerogenerador luego de 4 años	\$ 6,000,000	
Mejoras realizadas al Aerogenerador	\$ 3,000,000	
Nueva vida útil del Aerogenerador (6 + 2 años)	8	
Efecto neto	\$ 9,000,000	\$ 1,125,000

5) Calculo de la revaluación de la maquinaria y su valor neto contable por el método de revaluación:

²⁷Los paréntesis denotan resta o valor a restar.

“Al final del año 5 un nuevo avalúo de la máquina determinó su valor en \$12.000.000”

	Valor neto contable	Valor razonable del activo	Incremento valor Aerogenerador
Precio de adquisición (-) Amortización acumulada (+) Mejoras	\$ 7,875,000		
Periodo 31.12.20X5		\$ 12,000,000	
Valor Razonable (-) Valor neto contable			\$ 4,125,000

6) Alternativas tratamiento amortización acumulada

6.1) Reexpresión proporcional al cambio en el valor bruto contable del activo:

Cambio % en el valor neto del activo: 52.38%

Concepto	Resultado	Incremento	Calculo
Valor bruto del activo	\$ 19.809.524	\$ 6.809.524	\$13.000.000*(1+52.38%)
Depreciación acumulada	\$ 7.809.524	\$ 2.684.524	\$ 5.125.000*(1+52.38%)
Valor neto contable	\$ 12.000.000	\$ 4.125.000	

6.2) Eliminación de la amortización acumulada contra el valor bruto contable.

Eliminación de la amortización acumulada \$5.125.000, de forma que la maquinaria queda registrada por el valor neto contable de \$12.000.000.

Reconocimiento del incremento del valor neto del activo.

6.3) Contabilización de las alternativas de tratamiento de la amortización acumulada.

Reexpresión proporcional al cambio en el valor bruto contable del activo:

Periodo	Maquinaria (Aerogenerador)	Bancos	Depreciación Acumulada	Gasto Depreciación	Reserva revalorización
01.20X1	\$ 10.000.000	\$ (10.000.000)			
31.20X1			\$ (1.000.000)	\$ 1.000.000	
31.20X2			\$ (1.000.000)	\$ 1.000.000	
31.20X3			\$ (1.000.000)	\$ 1.000.000	
31.20X4			\$ (1.000.000)	\$ 1.000.000	
31.20X4	\$ 3.000.000	\$ (3.000.000)			
31.20X5			\$ (1.125.000)	\$ 1.125.000	
31.20X5	\$ 6.809.524		\$ (2.684.524)		\$ (4.125.000)
Efecto	\$ 19.809.524	\$ (13.000.000)	\$ (7.809.524)	\$ 5.125.000	\$ (4.125.000)

Eliminación de la amortización acumulada contra el valor bruto contable.

Periodo	Maquinaria (Aerogenerador)	Bancos	Depreciación Acumulada	Gasto Depreciación	Reserva revalorización
01.20X1	\$ 10.000.000	\$ (10.000.000)			
31.20X1			\$ (1.000.000)	\$ 1.000.000	
31.20X2			\$ (1.000.000)	\$ 1.000.000	
31.20X3			\$ (1.000.000)	\$ 1.000.000	
31.20X4			\$ (1.000.000)	\$ 1.000.000	
31.20X4	\$ 3.000.000	\$ (3.000.000)			
31.20X5			\$ (1.125.000)	\$ 1.125.000	
31.20X5	\$ (5.125.000)		\$ 5.125.000		
31.20X5	\$ 4.125.000				\$ (4.125.000)
Efecto	\$ 12.000.000	\$ (13.000.000)	\$ -	\$ 5.125.000	\$ (4.125.000)

Justificación:

- Con relación a la valoración posterior al reconocimiento inicial: [Párrafo 29]

La entidad elegirá como política contable el modelo del coste (párrafo 30) o el modelo de revalorización, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de inmovilizado material.

- Con relación al modelo de revalorización: [Párrafo 31]

“...Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de inmovilizado material cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revalorizaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance...”(IFRS Foundation, 2009)

- Con relación al tratamiento de la amortización acumulada: [Párrafo 35]

“...Cuando se revalorice un elemento de inmovilizado material, la amortización acumulada en la fecha de la revalorización puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

(a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revalorización sea igual a su importe revalorizado. Este método se utiliza a menudo cuando se revaloriza el activo por medio de la aplicación de un índice a su coste de reposición depreciado.

(b) Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revalorizado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios...”(IFRS Foundation, 2009).

- Con relación al tratamiento de la revalorización: [Párrafo 39 y 40]

“...Cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal aumento se llevará directamente a una cuenta de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.

Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de reserva de revalorización...”(IFRS Foundation, 2009).

- Con relación al tratamiento de las mejoras: [Párrafo 7]

La mejora cumple con el criterio de reconocimiento descrito en la norma, puesto que la mejora aumenta los beneficios económicos futuros derivados de la maquinaria, ya que incrementa la vida útil esperada del activo(IFRS Foundation, 2009).

Ejemplo 10 – Caso 3 NIC-16

La sociedad Químicos S.A. construye una planta por \$250 millones. La legislación ambiental de Colombia, requiere que una vez el proceso de producción haya finalizado, se realice el desmantelamiento y un plan de manejo ambiental. Se estima que la planta tendrá una vida útil de 10 años y el plan ambiental de desmantelamiento tendrá un costo estimado de \$50 millones al final de los 10 años. La tasa de interés del mercado para este tipo de proyectos es del 9% anual(Diplomado NIC/NIIF, 2012).

Se pide:

1. El valor de reconocimiento inicial de la planta.
2. Calculo de los gastos financieros utilizando el método del tipo de interés efectivo.
3. Realizar los registros contables obligatorios durante la vida útil de la planta.

Solución:

1. Cálculo del valor presente (VP) de los costos de desmantelamiento:

Desmantelamiento	\$	50.000.000	
Tasa de interes anual		9%	
Vida útil		10	
Cálculo		$\$50.000.000/(1+9\%)^{10}$	
Valor presente VP:			\$ 21.120.540,34

2. Tabla según método del tipo de interés efectivo:

	Saldo Inicial	Año	Costo Financiero	Saldo final	Gasto Amortización
(9%+Interes)	\$ 21.120.540	1	\$ 1.900.849	\$ 23.021.389	\$ 2.112.054
	\$ 23.021.389	2	\$ 2.071.925	\$ 25.093.314	\$ 2.112.054
	\$ 25.093.314	3	\$ 2.258.398	\$ 27.351.712	\$ 2.112.054
	\$ 27.351.712	4	\$ 2.461.654	\$ 29.813.366	\$ 2.112.054
	\$ 29.813.366	5	\$ 2.683.203	\$ 32.496.569	\$ 2.112.054
	\$ 32.496.569	6	\$ 2.924.691	\$ 35.421.261	\$ 2.112.054
	\$ 35.421.261	7	\$ 3.187.913	\$ 38.609.174	\$ 2.112.054
	\$ 38.609.174	8	\$ 3.474.826	\$ 42.084.000	\$ 2.112.054
	\$ 42.084.000	9	\$ 3.787.560	\$ 45.871.560	\$ 2.112.054
	\$ 45.871.560	10	\$ 4.128.440	\$ 50.000.000	\$ 2.112.054

3. Registros contables:

Periodo	Planta	Contratistas	Provisión	Gasto Financiero	Amortización Acumulada	Gasto amortización
01.20X1	\$ 250.000.000	\$ (250.000.000)				
01.20X1	\$ 21.120.540		\$ (21.120.540)			
31.20X1			\$ (1.900.849)	\$ 1.900.849	\$ (27.112.054)	\$ 27.112.054
31.20X2			\$ (2.071.925)	\$ 2.071.925	\$ (27.112.054)	\$ 27.112.054
31.20X3			\$ (2.258.398)	\$ 2.258.398	\$ (27.112.054)	\$ 27.112.054
31.20X4			\$ (2.461.654)	\$ 2.461.654	\$ (27.112.054)	\$ 27.112.054
31.20X5			\$ (2.683.203)	\$ 2.683.203	\$ (27.112.054)	\$ 27.112.054
31.20X6			\$ (2.924.691)	\$ 2.924.691	\$ (27.112.054)	\$ 27.112.054
31.20X7			\$ (3.187.913)	\$ 3.187.913	\$ (27.112.054)	\$ 27.112.054
31.20X8			\$ (3.474.826)	\$ 3.474.826	\$ (27.112.054)	\$ 27.112.054
31.20X9			\$ (3.787.560)	\$ 3.787.560	\$ (27.112.054)	\$ 27.112.054
31.20X0			\$ (4.128.440)	\$ 4.128.440	\$ (27.112.054)	\$ 27.112.054
Efecto	\$ 271.120.540	\$ (250.000.000)	(50,000,000)	\$ 28.879.459	\$ (271.120.540)	\$ 271.120.540

Justificación:

- Con relación al tratamiento de los costos de desmantelamiento: [Párrafo 16]

“...El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende: (a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;

(b) todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia;
(c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal periodo...”

- Con relación a la valoración los costos de desmantelamiento: [Párrafo 36/37 NIC 37]

“...El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, al final del periodo sobre el que se informa, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente...”

“...La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente vendrá constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para cancelar la obligación al final del periodo sobre el que se informa, o para transferirla a un tercero en esa fecha. Con frecuencia es imposible, o bien prohibitivo por caro, proceder a pagar o a transferir el importe de la obligación al final del periodo sobre el que se informa. No obstante, la estimación del importe que la entidad vaya a necesitar, para hacer el pago o la transferencia citados, proporcionará la mejor evaluación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa...”

- Con relación al descuento de los costos de desmantelamiento:[Párrafo 45/47 NIC 37]

“...Cuando resulte importante el efecto financiero producido por el descuento, el importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación...”

“...La tasa o tasas de descuento deben ser consideradas antes de impuestos, y deben reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero que el mercado esté haciendo, así como el riesgo específico del pasivo correspondiente. La tasa o tasas de descuento no deben reflejar los riesgos que hayan sido ya objeto de ajuste, al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión...”

Ejemplo 11 – Caso 4 NIC-16

La industria AYZ, importa un telar incurriendo en los siguientes costos y bajo las siguientes condiciones durante el mes de enero de 2009:

- Costo de la máquina \$100.000.000 menos el 20% de descuento comercial neto en la factura.
- La factura se pagará en cuatro (4) cuotas iguales en los próximos cuatro (4) años.
- Aranceles de importación del 10%.
- Impuesto a las ventas del 16%.
- Instalación de telar \$5.000.000.
- Tasa de interés del mercado 10% e.a.
- La ley de impuestos permite la deducción en la declaración de renta de los impuestos indirectos.

Se pide realizar el cálculo y registro del coste de adquisición del telar.

Solución:

1). Cálculo del coste inicial. Valoración al momento del reconocimiento inicial.

El coste de adquisición de la maquinaria incluye:

3(+)	Precio de adquisición	\$	63.397.309	[1.1]
(+)	Aranceles de Importación	\$	8.000.000	[1.2]
(+)	Costes de instalación y montaje	\$	5.000.000	
	Total Coste de adquisición Maquinaria	\$	76.397.309	

[1.1] Cálculo del valor presente de las cuotas por pagar maquinaria y efecto de los descuentos:

Costo Maquinaria bruto	\$	100.000.000
(-) Descuento comercial (20%)	\$	20.000.000
(=) Costo Maquinaria	\$	80.000.000
Valor de cuota anual (\$80.000.000/4)	\$	20.000.000

Periodo	Cuota	Valor Presente	Cálculo
1	\$ 20.000.000	\$ 18.181.818	$\$20.000.000 / (1+10\%)^1$
2	\$ 20.000.000	\$ 16.528.926	$\$20.000.000 / (1+10\%)^2$
3	\$ 20.000.000	\$ 15.026.296	$\$20.000.000 / (1+10\%)^3$
4	\$ 20.000.000	\$ 13.660.269	$\$20.000.000 / (1+10\%)^4$
Total VP Cuotas		\$ 63.397.309	

[1.2] Cálculo de los aranceles de importación:

Costo Maquinaria	\$	80.000.000
Aranceles de Importación (\$80.000.000*10%)	\$	8.000.000

2). Registro contable:

Concepto	Maquinaria	Cuenta por pagar	Bancos
Precio de adquisición	\$ 63.397.309	\$ (63.397.309)	
Aranceles de Importación	\$ 8.000.000		\$ (8.000.000)
Instalación y Montaje	\$ 5.000.000		\$ (5.000.000)
Efecto neto	\$ 76.397.309	\$ (63.397.309)	\$ (13.000.000)

Nota: para efectos prácticos no se considerará el registro del IVA

Justificación:

- Con relación a la valoración inicial: [Párrafo 15]

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

- Con relación a los componentes del coste: [Párrafo 16]

*“...El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:
(a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;*

*(b) todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia;
(c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal periodo...”*

- Con relación a la valoración del coste: [Párrafo 23]

“...El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente al efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del periodo del crédito a menos que tales intereses se capitalicen de acuerdo con la NIC 23...”

6.5.4 NIC-37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

Ilustración 30 - NIC-37

NIC-37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	
Objetivo	El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas.
Alcance	
1	Esta Norma debe ser aplicada por todas las entidades, al proceder a contabilizar sus provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, excepto: (a) aquéllos que se deriven de contratos pendientes de ejecución, excepto cuando el contrato es oneroso; y (b) [eliminado] (c) aquéllos de los que se ocupe alguna otra Norma.
2	Esta Norma no es de aplicación a los instrumentos financieros (incluyendo las garantías) que caen en el alcance de la NIC 39: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.
3	Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la entidad.
4	[Eliminado]

5	<p>Cuando otra Norma se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente activo contingente, una entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones se abordan en las Normas sobre:</p> <p>(a) contratos de construcción (véase la NIC 11 Contratos de Construcción);</p> <p>(b) el impuesto a las ganancias (véase la NIC 12 Impuesto a las Ganancias);</p> <p>(c) arrendamientos (véase la NIC 17 Arrendamientos). Si bien esta NIC 17 no contiene ninguna especificación sobre cómo tratar los arrendamientos operativos que resulten onerosos para la entidad, por lo que habrá que aplicar la presente Norma para tratarlos;</p> <p>(d) beneficios a los empleados (véase la NIC 19 Beneficios a los Empleados); y</p> <p>(e) contratos de seguro (véase la NIIF 4 Contratos de Seguro): No obstante, esta Norma es de aplicación a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes de una entidad aseguradora que sean diferentes de sus obligaciones y derechos en virtud de contratos de seguros que estén dentro del alcance de la NIIF 4.</p>
6	Ciertas partidas, tratadas como provisiones, pueden estar relacionadas con el reconocimiento de algún ingreso de actividades ordinarias, por ejemplo en el caso de que la entidad otorgue ciertas garantías a cambio de la percepción de un determinado importe o cuota. Esta Norma no trata el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, puesto que en la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias, se identifican las circunstancias precisas para el reconocimiento de los mismos, y se suministra una guía práctica para aplicar los criterios de reconocimiento. Esta Norma no modifica lo establecido en la NIC 18.
7	En esta Norma se definen las provisiones como pasivos de cuantía o vencimiento inciertos. En algunos países, el término "provisión" se utiliza en el contexto de partidas tales como la depreciación sistemática, y también para denominar el reconocimiento de la pérdida de valor por deterioro de algunos activos o de los deudores de dudoso cobro. Estas partidas proceden de ajustes en el importe en libros de ciertos activos, y no se tratan en la presente Norma.
8	En otras Normas se especifican las reglas para tratar ciertos desembolsos como activos o como gastos. Tales cuestiones no son abordadas en la presente Norma. De acuerdo con ello, esta Norma no exige, ni prohíbe, la capitalización de los costos reconocidos al constituir una determinada provisión.
9	Esta Norma es de aplicación a las provisiones por reestructuración (incluyendo las operaciones de discontinuación). Cuando una determinada reestructuración cumple con la definición de operación de discontinuación, la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, puede exigir revelar información adicional sobre la misma.
Definiciones	
Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados especificados:	
Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.	
Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos.	
El suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.	
Una obligación legal es aquella que se deriva de:	
(a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas);	
(b) la legislación; o	
(c) otra causa de tipo legal.	
Una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:	
(a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y	
(b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.	
10	<p>Un pasivo contingente es:</p> <p>(a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o no-ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad, o</p> <p>(b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:</p> <p>(i) no es probable que la entidad tenga que liquidarla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos; o</p> <p>(ii) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.</p> <p>Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.</p> <p>Un contrato de carácter oneroso es todo aquel contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.</p> <p>Una reestructuración es un programa de actuación, planificado y controlado por la gerencia de la entidad, cuyo efecto es un cambio significativo:</p> <p>(a) el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad; o</p> <p>(b) la manera en que tal actividad se lleva a cabo.</p>
Comparación de las provisiones con otros pasivos	
11	<p>Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones acumuladas (o devengadas) que son objeto de estimación, por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación.</p> <p>En contraste con las provisiones:</p> <p>(a) los acreedores comerciales son cuentas por pagar por bienes o servicios que han sido suministrados o recibidos por la entidad, y además han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor; y</p> <p>(b) las obligaciones acumuladas (devengadas) son cuentas por pagar por el suministro o recepción de bienes o servicios que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor, e incluyen las partidas que se deben a los empleados (por ejemplo a causa de las partes proporcionales de las vacaciones retribuidas acumuladas hasta el momento del cierre). Aunque a veces sea necesario estimar el importe o el vencimiento de las obligaciones acumuladas (o devengadas), la incertidumbre asociada a las mismas es, por lo general, mucho menor que en el caso de las provisiones.</p> <p>Las obligaciones acumuladas (o devengadas) se presentan, con frecuencia, integrando la partida correspondiente a los acreedores comerciales y otras cuentas por pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada.</p>
Relaciones entre provisiones y pasivos de carácter contingente	
12	En una acepción general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el importe correspondiente. Sin embargo, en esta Norma, el término "contingente" se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, porque su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia, o en su caso la no ocurrencia, de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Por otra parte, la denominación "pasivo contingente" se utiliza para designar a los pasivos que no cumplen los criterios necesarios para su reconocimiento.
13	<p>Esta Norma distingue entre:</p> <p>(a) provisiones - que ya han sido objeto de reconocimiento como pasivos (suponiendo que su cuantía haya podido ser estimada de forma fiable) porque representan obligaciones presentes y es probable que, para satisfacerlas, la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; y</p> <p>(b) pasivos contingentes - los cuales no han sido objeto de reconocimiento como pasivos porque son:</p> <p>(i) obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la entidad tiene una obligación presente que puede suponerle una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o</p> <p>(ii) obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (ya sea porque no es probable que, para su cancelación, se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, ya sea porque no pueda hacerse una estimación suficientemente fiable de la cuantía de la obligación).</p>
Reconocimiento	
Provisiones	
14	<p>Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:</p> <p>(a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;</p> <p>(b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y</p> <p>(c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.</p> <p>De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la entidad no debe reconocer la provisión.</p>
Obligación presente	
15	En algunos casos excepcionales no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo sobre el que se informa, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.
16	<p>En casi todos los casos quedará claro si el suceso, ocurrido en el pasado, ha producido o no el nacimiento de la obligación presente. En algunos casos excepcionales, por ejemplo cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda la ocurrencia o no de ciertos sucesos, o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, una entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa. A partir de esa evidencia:</p> <p>(a) la entidad reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, al final del periodo sobre el que se informa, sea mayor que la probabilidad de no existencia; y</p> <p>(b) cuando la probabilidad de que no exista una obligación presente es mayor al final del periodo sobre el que se informa, la entidad revelará un pasivo contingente, a menos que sea remota la posibilidad de que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos (véase el párrafo 86).</p>
Suceso pasado	
17	<p>El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la entidad no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso sólo si:</p> <p>(a) el pago de la obligación viene exigido por ley; o</p>

	(b) al tratarse de una obligación implícita, cuando el suceso (que muy bien puede ser una actuación de la propia entidad) haya creado una expectativa válida ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
18	Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la entidad al cierre del período sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Los únicos pasivos reconocidos en el estado de situación financiera de una entidad serán aquellos que existan al final del período sobre el que se informa.
19	Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones, surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, puesto que tanto en uno como en otro caso, y para pagar los compromisos correspondientes, se derivarán para la entidad salidas de recursos que incorporen beneficios económicos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo. De forma similar la entidad tendrá que reconocer los costos por el abandono de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento. En contraste con lo anterior, y por causas de tipo comercial o exigencias legales, la entidad puede desear o necesitar la realización de desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica). Puesto que la entidad puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.
20	Una obligación reconocida como pasivo implica, en todos los casos, la existencia de un tercero con el que se ha contraído la misma, y al que se le debe satisfacer el importe. No obstante, no es preciso conocer la identidad del tercero al que se le debe pagar, puesto que la obligación puede muy bien ser incluso con el público en general. Puesto que la obligación siempre implica un compromiso contraído con un tercero, cualquier decisión de la dirección o del órgano de administración de la entidad, no dará lugar a una obligación implícita, al final del período sobre el que se informa, a menos que tal decisión haya sido comunicada antes de esa fecha, a los afectados, de una manera suficientemente explícita como para crear una expectativa válida ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
21	Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la entidad (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que den lugar a obligaciones o compromisos asumidos. Por ejemplo, cuando se ha causado un daño ambiental, puede no haber obligación de afrontar las consecuencias. Sin embargo, la aparición de una ley nueva puede ser el suceso del que se derive la obligación, así como también lo puede ser el que la entidad acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado, de forma que aparezca una obligación implícita de afrontar las consecuencias producidas.
22	En el caso de leyes cuyos extremos todavía se estén discutiendo, las obligaciones para la entidad sólo aparecerán cuando sea prácticamente seguro que la redacción final tendrá unas consecuencias iguales a las del proyecto conocido. Para los propósitos perseguidos en esta Norma, tal obligación se tratará como si fuera una obligación de tipo legal. Debido a las diferentes circunstancias que rodean la discusión de una ley, puede ser imposible señalar un único suceso que pueda hacer prácticamente segura la redacción final que tome la misma. En muchos casos será imposible tener la completa seguridad sobre la redacción de una ley hasta el mismo momento en que haya sido aprobada.
Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos	
23	Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación presente, sino también la probabilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar tal obligación. Para los propósitos de esta Norma,* la salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento pueda ocurrir sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro. Cuando no sea probable que exista la obligación, la entidad procederá a informar, por medio de notas, sobre el pasivo contingente, salvo que la posibilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, se considere remota (véase el párrafo 86).
24	Cuando exista un gran número o una cantidad grande de obligaciones similares (por ejemplo, garantías de productos o contratos similares), la probabilidad de que se produzca una salida de recursos, para su cancelación, se determinará considerando el tipo de obligación en su conjunto. Aunque la posibilidad de una salida de recursos sea pequeña para una determinada partida o tipo de producto en particular, puede muy bien ser probable una salida de recursos para cancelar el tipo de obligación en su conjunto. Si tal es el caso, se procederá a reconocer la provisión (siempre que se cumplan los demás criterios para el reconocimiento).
Estimación fiable del importe de la obligación	
25	La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del estado de situación financiera. Excepto en casos extremadamente excepcionales, la entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.
26	En el caso extremadamente excepcional de que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. La información a revelar sobre tal pasivo contingente se hará por medio de las correspondientes notas (véase el párrafo 86).
Pasivos contingentes	
27	La entidad no debe reconocer un pasivo contingente.
28	La entidad informará en notas, de la forma en que se exige en el párrafo 86, acerca de la existencia de un pasivo contingente, salvo en el caso de que la posibilidad de tener una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, se considere remota.
29	Cuando la entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran los demás responsables se tratará como un pasivo contingente. La entidad, en este caso, procederá a reconocer una provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros, salvo en la extremadamente excepcional circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe.
30	Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por tanto, serán objeto de reconsideración continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros. Si se estimara probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, la salida de tales recursos económicos en el futuro, se reconocería la correspondiente provisión en los estados financieros del período en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia (salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe).
Activos contingentes	
31	La entidad no debe proceder a reconocer ningún activo contingente.
32	Normalmente, los activos contingentes surgen por sucesos inesperados o no planificados, de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos en la entidad. Un ejemplo puede ser la reclamación que la entidad está llevando a cabo a través de un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.
33	Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá no sea nunca objeto de realización. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.
34	En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos a la entidad, por causa de la existencia de activos contingentes, se informará de los mismos en las notas a los estados financieros, de la forma que se exige en el párrafo 89.
35	Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente en los estados financieros. En el caso de que la entrada de beneficios económicos a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del período en el que dicho cambio haya tenido lugar. Si la entrada de beneficios económicos se ha convertido en probable, la entidad informará en notas sobre el correspondiente activo contingente (véase el párrafo 89).
Medición	
Mejor estimación	
36	El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, al final del período sobre el que se informa, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente.
37	La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente vendrá constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para cancelar la obligación al final del período sobre el que se informa, o para transferirla a un tercero en esa fecha. Con frecuencia es imposible, o bien prohibitivo por caro, proceder a pagar o a transferir el importe de la obligación al final del período sobre el que se informa. No obstante, la estimación del importe que la entidad vaya a necesitar, para hacer el pago o la transferencia citados, proporcionará la mejor evaluación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente al final del período sobre el que se informa.
38	Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán por el juicio de la gerencia de la entidad, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del período sobre el que se informa.
39	Las incertidumbres que rodean al importe a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso de que la provisión, que se está midiendo, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de "valor esperado". La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de que se presente una pérdida es, por ejemplo, del 60 por ciento o del 90 por ciento. En el caso de que el rango de desenlaces posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo. Ejemplo Si se detectaran defectos menores en todos los productos vendidos, los costos de reparación de todos ellos ascenderían a 1 millón. En el caso de que se detectaran defectos importantes en todos los productos vendidos, los costos correspondientes de reparación ascenderían a 4 millones. La experiencia de la entidad en el pasado, junto con las expectativas futuras, indican que, para el año próximo, no aparecerán defectos en el 75 por ciento de los artículos, se detectarán defectos menores en el 20 por ciento y en el restante 5 por ciento aparecerán defectos importantes. De acuerdo con el párrafo 24, la entidad habrá de evaluar la salida probable de recursos para cubrir la garantía del conjunto de los artículos. El valor esperado del costo de las reparaciones será: (75% de cero) + (20% de 1 millón) + (5% de 4 millones) = 400.000
40	Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros desenlaces posibles. En el caso de que los otros desenlaces posibles sean, o bien mucho más caros, o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser por una cuantía mayor o menor, respectivamente, que la correspondiente a éste. Por ejemplo, si la entidad ha de corregir un defecto importante en una planta industrial de gran dimensión, construida para un determinado cliente, y el costo de conseguir la reparación del defecto al primer intento, que es el desenlace más probable, es de 1.000, dotará una provisión de mayor cuantía para contemplar la posibilidad de que fueran necesarios intentos adicionales, siempre que la probabilidad de tener que realizarlos fuera significativa.
41	La provisión se mide antes de impuestos, puesto que sus consecuencias fiscales, así como los cambios que pueda sufrir el valor de la misma, se tratan en la NIC 12.
Riesgo e incertidumbres	
42	Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben ser tenidos en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a la mayoría de los sucesos y las circunstancias concurrentes a la valoración de la misma.

43	Con el término riesgo se describe la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el importe por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución, al realizar juicios valorativos en condiciones de incertidumbre, de manera que no sobervaloren los activos o los ingresos, y que no se infravaloren los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobervaloración deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si el costo estimado de un desenlace particularmente adverso se evalúa de forma prudente, entonces tal desenlace, de forma deliberada, se trata como más probable que lo que efectivamente es. Es preciso tener cuidado para evitar la duplicación de los ajustes por riesgo e incertidumbre, con la consiguiente sobervaloración del importe de la provisión.
44	La información adicional acerca de las incertidumbres, que guardan relación con el importe final del desembolso, se realizará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 85(b).
Valor presente	
45	Cuando resulte importante el efecto financiero producido por el descuento, el importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.
46	Debido al valor temporal del dinero, una provisión que se refiere a salidas de efectivo cercanas al final del período sobre el que se informa, resulta más onerosa para la entidad que otra referida a salidas por igual importe pero fechas más lejanas. El importe de las provisiones, por tanto, será objeto de descuento cuando el efecto de hacerlo resulte significativo.
47	La tasa o tasas de descuento deben ser consideradas antes de impuestos, y deben reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero que el mercado esté haciendo, así como el riesgo específico del pasivo correspondiente. La tasa o tasas de descuento no deben reflejar los riesgos que hayan sido ya objeto de ajuste, al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión.
Sucesos futuros	
48	Los sucesos futuros, que puedan afectar a la cuantía necesaria para cancelar la obligación, deben ser objeto de reflejo en la evaluación de la misma, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que puedan aparecer efectivamente.
49	Las expectativas sobre sucesos futuros pueden ser particularmente importantes en la medición de las provisiones. Por ejemplo, la entidad puede creer que el costo de limpiar un determinado emplazamiento industrial, al final de su vida útil, puede quedar reducido gracias a futuros cambios en la tecnología. El importe que se reconozca como provisión habrá de reflejar una expectativa razonable de observadores objetivos y técnicamente cualificados, teniendo en cuenta toda la experiencia disponible sobre la tecnología que será posible utilizar en el momento de proceder a la limpieza. De esta forma, resultará apropiado incluir, por ejemplo, las reducciones de costo relacionadas con el aumento de experiencia asociada con la aplicación de la tecnología actual, o el costo esperado de aplicar la tecnología actual en operaciones mayores o más complejas que se han llevado a cabo previamente. No obstante, la entidad no anticipará el desarrollo de una tecnología completamente nueva de limpieza, al hacer las estimaciones, a menos que ello esté apoyado por una evidencia suficientemente objetiva.
50	El efecto de la posible nueva legislación será tomado en cuenta, al medir las obligaciones ya existentes, cuando haya suficiente evidencia objetiva de que la normativa conocida será la que se apruebe sin prácticamente ningún cambio. La variedad de circunstancias que surgen en la práctica hacen imposible especificar un solo suceso que, en todos los casos, produzca la evidencia objetiva suficiente. Por otra parte, la evidencia es necesaria tanto en lo que la legislación vaya a exigir, como en que será prácticamente seguro que se aprobará e implementará siguiendo los procedimientos ordinarios. En muchos casos, no existirá evidencia objetiva suficiente hasta el momento en que se haya promulgado la legislación.
Disposiciones esperadas de activos	
51	Las ganancias esperadas por la disposición de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el importe de la provisión.
52	Las ganancias por la disposición esperada de activos no se tienen en cuenta al medir una provisión, incluso en el caso de que la disposición esperada esté ligada estrechamente al suceso que ha motivado la provisión. Por el contrario, la entidad reconocerá las ganancias de la disposición esperada de activos en el momento que se especifica en la Norma que se refiera al tipo de activo en cuestión.
Reembolsos	
53	En el caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y sólo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la entidad cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo separado. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión.
54	En el estado del resultado integral, el gasto relacionado con la provisión puede ser objeto de presentación como una partida neta del importe reconocido como reembolso a recibir.
55	En ciertas ocasiones, la entidad puede considerar el hecho de que un tercero se hará cargo de la totalidad, o una parte, del desembolso requerido para liquidar una provisión (por ejemplo, a través de la existencia de contratos de seguro, de cláusulas de indemnización o de garantías de proveedores). El tercero en cuestión puede, o bien reembolsar los importes ya pagados por la entidad, o bien pagar tales cantidades directamente.
56	En muchos casos, la entidad responderá de la totalidad del importe en cuestión, de forma que tendrá que liquidarlo por entero si el tercero no paga por cualquier razón. En tal situación, la provisión se reconocerá por el importe total, y se procederá a reconocer separadamente un activo por el reembolso esperado, cuando sea prácticamente seguro que se vaya a recibir si la entidad hace frente al pasivo recogido en la provisión.
57	En algunos casos, la entidad puede no tener que responder de los costos en cuestión si el tercero responsable deja de realizar el desembolso. En tal caso, la entidad no tendrá responsabilidad por tales costos, y por tanto no se incluirán en el cálculo de la provisión.
58	Como se ha resaltado en el párrafo 29, una obligación por la que la entidad es responsable de forma conjunta y solidaria, será un pasivo de tipo contingente, por la parte y en la medida que se espere sea liquidado por los terceros en cuestión.
Cambios en el valor de las provisiones	
59	Las provisiones deben ser objeto de revisión al final de cada período sobre el que se informa, y ajustadas consiguientemente para reflejar en cada momento la mejor estimación disponible. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión.
60	Cuando se haya usado el descuento para determinar el importe de la provisión, el importe en libros de la misma aumentará en cada período para reflejar el paso del tiempo. Tal incremento se reconocerá como un costo por préstamos.
Aplicación de las provisiones	
61	Cada provisión deberá ser utilizada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.
62	Sólo se aplicará la provisión para cubrir los desembolsos relacionados originalmente con su dotación. El hecho de realizar desembolsos contra una provisión que fue, en su origen, dotada para propósitos diferentes, produciría el efecto de encubrir el impacto de dos sucesos distintos.
Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición	
Pérdidas futuras derivadas de las operaciones	
63	No deben reconocerse provisiones por pérdidas futuras derivadas de las operaciones.
64	Las pérdidas futuras derivadas de las operaciones no cumplen las condiciones de la definición de pasivo, dada en el párrafo 10, ni tampoco los criterios generales para el reconocimiento de las provisiones, dados en el párrafo 14.
65	Una expectativa de pérdidas futuras derivadas de las operaciones es indicativa de que algunos de los activos de la misma han visto deteriorarse su valor. La entidad deberá realizar la comprobación pertinente del deterioro del valor, según establece la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.
Contratos de carácter oneroso	
66	Si la entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes que se deriven del mismo deben ser reconocidas y medidas, en los estados financieros, como provisiones.
67	Muchos contratos (por ejemplo, algunas órdenes rutinarias de compra) pueden ser revocados sin pagar ninguna compensación a la otra parte, y por tanto no producirán obligación alguna. Otros contratos establecen tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando ciertas circunstancias convierten en onerosos a tales contratos, los mismos caen dentro del alcance de esta Norma, y se reconocerán las obligaciones que pudieran existir. Los contratos pendientes de ejecución, que no sean de carácter oneroso, caen fuera del alcance de la Norma.
68	En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquél en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos por resolver el mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.
69	Antes de proceder a dotar una provisión independiente por causa de un contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que correspondan a los activos dedicados a cumplir las obligaciones derivadas del contrato (véase la NIC 36).
Reestructuración	
70	Los siguientes ejemplos recogen sucesos que pueden caer dentro de la definición de reestructuración: (a) venta o liquidación de una línea de actividad; (b) la clausura de un emplazamiento de la entidad en un país o región, o bien la reubicación de las actividades que se ejercían en un país o región a otros distintos; (c) los cambios en la estructura de la gerencia, como por ejemplo la eliminación de un nivel o escala de directivos empresariales; y (d) las reorganizaciones importantes, que tienen un efecto significativo sobre la naturaleza y enfoque de las actividades de la entidad.
71	Se reconocerá una provisión por costos de reestructuración, sólo cuando se cumplan las condiciones generales de reconocimiento de provisiones establecidas en el párrafo 14. En los párrafos 72 a 83 se determina cómo aplicar los criterios generales de reconocimiento al caso de las reestructuraciones.
72	Surge, para la entidad, una obligación implícita, por causa de una reestructuración, sólo cuando: (a) tenga un plan formal detallado para efectuar la reestructuración, en el que se identifiquen, al menos: (i) las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas; (ii) las principales ubicaciones afectadas; (iii) localización, función y número aproximado de empleados que habrán de ser indemnizados por la rescisión de sus contratos; (iv) los desembolsos que se llevarán a cabo; y (v) las fechas en las que el plan será implementado; y (b) se haya creado una expectativa real, entre los afectados, respecto a que se llevará a cabo la reestructuración, ya sea por haber comenzado a ejecutar el plan o por haber anunciado sus principales características a los que se van a ver afectados por el mismo.
73	La evidencia de que la entidad ha comenzado a llevar a cabo el plan de reestructuración podría venir dada, por ejemplo, por un plan de desmantelamiento de las instalaciones o de venta de los activos correspondientes, y también por el anuncio público de las principales características del plan. El anuncio público del plan detallado de reestructuración constituirá una obligación implícita para reestructurar, sólo si se hace de tal manera y con suficiente detalle (es decir, dando a conocer las principales características del mismo), que sea capaz de producir expectativas válidas entre los terceros implicados, esto es, entre los clientes,

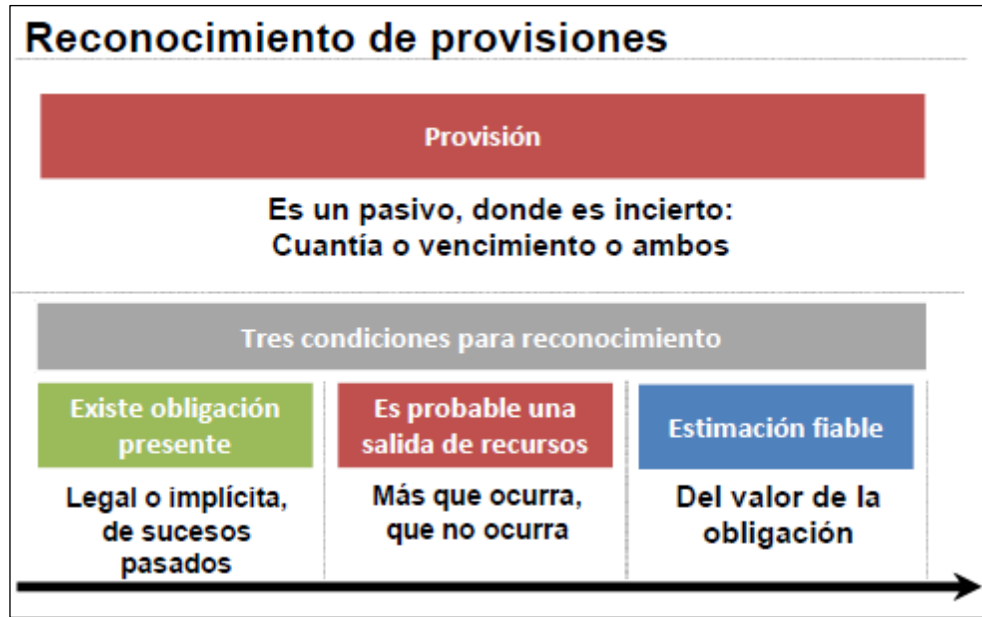
	proveedores y empleados (o sus representantes), sobre el hecho de que la entidad va a llevar efectivamente a cabo la reestructuración.
74	Para que el plan sea suficiente como para dar lugar a una obligación implícita por la entidad, al comunicárselo a los que resulten afectados por él, es necesario que su implantación esté planeada para dar comienzo en cuanto sea posible, y además que el calendario de actuaciones haga improbable cualquier cambio significativo sobre lo inicialmente previsto. Si, por el contrario, se espera que transcurra un largo periodo de tiempo antes de que la reestructuración comience, o bien que la reestructuración requiera un intervalo de tiempo no razonable por dilatado, es improbable que el plan produzca expectativas válidas, entre los terceros afectados, sobre el hecho de que la entidad está comprometida en una reestructuración, puesto que el calendario de actuaciones da a la entidad oportunidades para cambiar sus planes iniciales.
75	La decisión de reestructurar, tomada por la gerencia o por el órgano de administración de la entidad antes del final del periodo sobre el que se informa, no dará lugar a una obligación implícita final del periodo sobre el que se informa, a menos que la entidad haya antes de esta fecha: (a) empezado a ejecutar el plan de reestructuración; o (b) anunciado las principales características del plan de reestructuración, a todos los que vayan a resultar afectados por el mismo, de una manera suficientemente concreta como para producir, en los mismos, expectativas válidas en el sentido de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración. Si una entidad comienza a ejecutar el plan de reestructuración, o anuncia sus principales características a los afectados por el mismo, solo después de la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa, se requiere que revele este hecho, según lo establecido por la NIC 10 Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa, si la reestructuración es significativa y no revelar información podría afectar a las decisiones económicas que los usuarios toman a partir de los estados financieros.
76	Una obligación implícita no se genera sólo por la decisión tomada por la gerencia de la entidad, no obstante puede surgir de otros sucesos anteriores asociados con tal decisión. Por ejemplo, las negociaciones con los representantes de los empleados para discutir las indemnizaciones por despido colectivo, o con posibles compradores para la venta de las instalaciones que constituyen una operación, pueden haber producido acuerdos firmes que para su efectividad necesitan sólo la aprobación correspondiente del órgano de administración. Una vez que se ha conseguido esta aprobación, y ha sido comunicada a los terceros implicados, la entidad tiene una obligación implícita para reestructurar, siempre y cuando se cumplan las condiciones del párrafo 72.
77	En algunos países, la decisión última de la reestructuración descansa en un órgano o junta entre cuyos miembros se incluyen representantes de intereses distintos de los que corresponden a la gerencia (por ejemplo, de empleados), o bien es preciso informar convenientemente a tales representantes antes de que el órgano de administración tome la decisión. En tanto en cuanto la decisión tomada por este órgano implica la comunicación a los anteriores representantes, puede dar lugar a una obligación implícita para reestructurar.
78	No surge ningún tipo de obligación para la entidad por causa de la venta de una de sus operaciones, hasta que la entidad se ha comprometido a vender, es decir, basta que exista un compromiso firme de venta.
79	Incluso en el caso de que la entidad haya tomado la decisión de vender una determinada operación, y haya anunciado públicamente su decisión, no estará comprometida a la venta hasta que haya identificado al comprador y exista un compromiso firme con él. Hasta el momento en que se produzca tal compromiso firme, la entidad puede cambiar sus intenciones iniciales, y por otra parte tendrá que tomar otro curso de acción si no puede encontrar un comprador que le ofrezca condiciones aceptables. Cuando se contempla la venta de una operación, como una parte de la reestructuración, se comprobará, en primer lugar, el posible deterioro del valor de los activos pertenecientes a la misma, atendiendo a lo establecido en la NIC 36. En este caso hay que tener en cuenta que, al ser la venta sólo una parte de la reestructuración, podría aparecer una obligación implícita por otros aspectos de la reestructuración antes de que existiera un compromiso firme de venta.
80	La provisión por reestructuración debe incluir sólo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están: (a) que se produzcan necesariamente en la reestructuración; y (b) no asociados con las actividades que continúan en la entidad.
81	Una provisión por reestructuración no incluye costos tales como los de: (a) formación o reubicación del personal que permanezca dentro de la entidad; (b) comercialización o publicidad; o (c) inversión en nuevos sistemas informáticos o redes de distribución. Tales desembolsos tienen relación con la gestión futura de la actividad, y por tanto no son pasivos derivados de la reestructuración al final del periodo sobre el que se informa. Tales gastos o inversiones se tratarán, contablemente, de la misma manera que si se produjeran con independencia de la reestructuración.
82	Las pérdidas identificables, derivadas de la operación de las actividades afectadas por la reestructuración, no se incluirán en el importe de la provisión, salvo que estén relacionadas con un contrato de carácter oneroso, tal como se define en el párrafo 10.
83	Como se exige en el párrafo 51, las posibles ganancias derivadas de la venta de activos no se tendrán en consideración al medir el importe de la provisión por reestructuración, incluso aunque las mismas se consideren como una parte integrante de la propia reestructuración.
Información a revelar	
84	Para cada tipo de provisión, la entidad debe informar acerca de: (a) el importe en libros al principio y al final del periodo; (b) las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes; (c) los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo; (d) los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo; y (e) el incremento durante el periodo en el importe descontado que surge del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento. No es preciso suministrar información comparativa.
85	La entidad debe revelar, por cada tipo de provisión, información sobre los siguientes extremos: (a) una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma; (b) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos que producirá la provisión. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 48; y (c) el importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.
86	A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarla sea remota, la entidad debe dar, para cada tipo de pasivo contingente al final del periodo sobre el que se informa, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible: (a) una estimación de sus efectos financieros, medidos según lo establecido en los párrafos 36 a 52; (b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y (c) la posibilidad de obtener eventuales reembolsos.
87	Para determinar qué provisiones o qué pasivos contingentes pueden agregarse en cada uno de los tipos o clases, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas es lo suficientemente similar como para admitir una información común que las abarque todas, para cumplir con los requisitos establecidos en los párrafos 85, (a) y (b), y 86. (a) y (b). De esta forma, puede resultar apropiado considerar como un solo tipo de provisión, las partidas relativas a las garantías de los diferentes productos, pero podría no resultar apropiado agrupar en un solo tipo de provisión los importes relativos a las garantías comunes y las referidas a reclamaciones judiciales.
88	Cuando nacen, de un mismo conjunto de circunstancias, una provisión y un pasivo contingente, la entidad revelará información complementaria exigida por los párrafos 84 a 86, de manera que se muestren la relación existente entre una y otra.
89	En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos, la entidad revelará en las notas una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes correspondientes, existentes al final del periodo sobre el que se informa y, cuando ello sea posible, una estimación de sus efectos financieros, medidos utilizando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 36 a 52.
90	Es muy importante que, la información que se suministre sobre los activos de carácter contingente, evite las indicaciones que puedan confundir respecto a la posibilidad de la obtención de los ingresos correspondientes.
91	En aquellos casos en los que no se revele la información exigida por los párrafos 86 y 89, porque no sea posible hacerlo, este hecho debe ser revelado en las notas correspondientes.
92	En ciertos casos posibles, pero extremadamente raros en la práctica, puede esperarse que la información a revelar relativa a algunos de los extremos exigidos en los párrafos 84 a 89, perjudique seriamente a la posición de la entidad, en disputas con terceros relativas a las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos de igual naturaleza. En tales casos, no es preciso que la entidad revele esta información, pero debe describir la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que se ha omitido la información y las razones que han llevado a tomar tal decisión.
Disposiciones transitorias	
93	La entidad debe contabilizar el efecto de adoptar esta Norma, ya sea en la fecha de entrada en vigencia o con anterioridad a la misma, ajustando el saldo inicial de ganancias acumuladas, en el periodo en que se decida su aplicación contable. Se aconseja a las entidades, pero no se exige, que ajusten el saldo inicial de las ganancias acumuladas correspondientes al periodo más antiguo para el que presenten datos, reexpresando de nuevo toda la información comparativa ofrecida. En el caso de no reexpresar la información comparativa, este hecho debe ser objeto de revelación en las notas.
94	[Eliminado]
Fecha de vigencia	
95	Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 1999, debe revelar este hecho.
96	[Eliminado]

(IFRS Foundation, 2009)

6.5.4.1 Provisiones

Es un pasivo donde es incierto cuantía o vencimiento o ambos.

Ilustración 31 - Provisiones



(Diplomado NIC/NIIF, 2012)

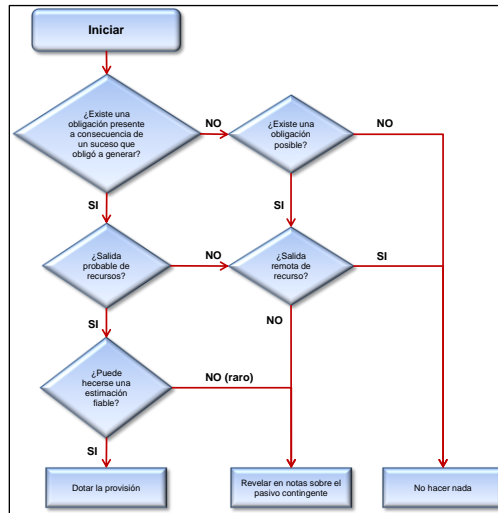
6.5.4.2 Pasivo Contingente

Es una posible obligación que surge de eventos pasados y cuya existencia será confirmada solo a través de la ocurrencia o la no ocurrencia de uno o más eventos futuros que no están completamente bajo el control de la compañía (Diplomado NIC/NIIF, 2012).

6.5.4.3 Activo Contingente

Es un posible activo que surge de eventos pasados y cuya existencia será confirmada solo por la ocurrencia o no ocurrencia de uno o más eventos futuros que no están totalmente bajo el control de la empresa (Diplomado NIC/NIIF, 2012).

Ilustración 32 - Diagrama de decisión NIC-37



(Diplomado NIC/NIIF, 2012)

Ejemplo 12 – Caso 1 NIC-37

Una empresa explotadora de carbón debe hacer un overhaul cada tres años a una retroexcavadora, el costo estimado de realizar los trabajos a la fecha de balance es de \$100.000 y se estima que los costos se incrementen a una tasa de inflación del 5%. La tasa de descuento apropiada es 7.5%. Se pide:

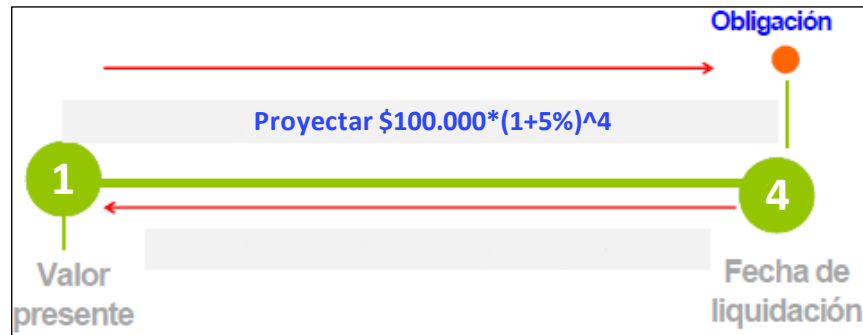
- Identificar el flujo de caja a liquidar en tres años.
- Descontar la obligación estimada a valor presente.
- Realizar los registros contables.

Solución:

	0	1	2	3	4
Desembolso actual	100.000	110.000	110.000	120.000	125.000
Fecha estimada del pago	4 años	3	2	1	0
Tasa de descuento nominal	7,50%	7,50%	7,00%	7,30%	7,70%
Inflación	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%
Tasa de descuento real					
Desembolso esperado	121.551	127.339	121.275	126.000	125.000
Valor presente neto (nominal)					
Valor presente neto	91.017	102.503	105.926	117.428	125.000
Factor descuento	30.533				

		A	B	C	A+B+C		Saldo inicial +descuento A+B	C	
Periodo	Flujos sin descuento	Provisio n	Efecto Descuen to PI*Tasa	Cambi o estima do	Valor final	Valor presente con nuevo estimado	Valor de la obligación sin nuevo estimado	Diferencia	Prueba
0	121.551	91.017	6.826	4.659	102.503	102.503	97.843	4.659	-
1	121.551	102.503	7.688	(4.264)	105.926	105.926	110.190	(4.264)	-
2	121.551	105.926	7.415	4.087	117.428	117.428	113.341	4.087	-
3	121.551	117.428	8.572	(1.000)	125.000	125.000	126.000	(1.000)	-
		Año 1		Año 2		Año 3		Año 4	
Concepto		Debito	Crédito	Debito	Crédito	Debito	Crédito	Debito	Crédito
Gasto financiero		6.826		7.688		7.415		8.572	
Activo		4.659			4.264	4.087			1.000
Provisión			11.486		3.424		11.501		7.572
Verificación		11.486	11.486	7.688	7.688	11.501	11.501	8.572	8.572

Ilustración 33 - Provisión



(Diplomado NIC/NIIF, 2012)

6.5.5 NIC-17 Arrendamientos

Arrendamiento es un acuerdo legal donde una parte que se llama arrendador entrega a otra parte que se denomina arrendatario, el derecho a usar un bien a cambio de una contraprestación o canon de arrendamiento. Para determinar si un contrato posee un Leasing implícito debe tener (Diplomado NIC/NIIF, 2012):

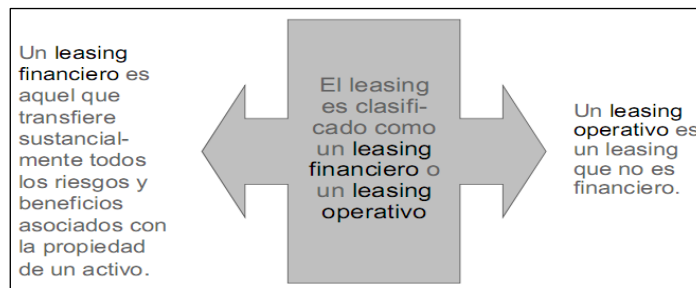
1. Si tiene o no activo.
2. Periodo de tiempo acordado.
3. Pagos por tiempo durante el tiempo del activo, está disponible todo el tiempo.

CONTRATO	
FINANCIERO	OPERATIVO
Cuando el arrendatario transfiere al arrendador los derechos, riesgos y beneficios del activo.	Todo lo contrario al contrato financiero.

Tener en cuenta siete indicadores para saber si el contrato es financiero o es operativo; y con el cumplimiento de cualquiera de los indicadores es un contrato financiero (IFRS Foundation, 2009).

Indicadores
Transferencia de riesgos y beneficios
Periodo, tiempo, goce o disfrute de la propiedad
Valor Razonable y Valor presente
Naturaleza
Cancelación de contrato asumidos por el arrendatario
Ganancias o pérdidas "Valor Justo"
Extender (arrendatario) canon de arrendamiento

Ilustración 34 - Leasing



(Diplomado NIC/NIIF, 2012)

El arrendamiento sobre un terreno es operativo casi siempre y el de un edificio es financiero pero, si el terreno vale mucho menos que el edificio no se puede separar el contrato operativo del financiero es decir, el terreno y el edificio estarían en un contrato financiero (Diplomado NIC/NIIF, 2012).

Ilustración 35 - NIC-17

NIC-17 Arrendamientos	
Objetivo	
1	El objetivo de esta Norma es el de prescribir, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos.
Alcance	
	Esta Norma será aplicable en la contabilización de todos los tipos de arrendamientos que sean distintos de los: (a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares; y (b) acuerdos de licencias para temas tales como películas, grabaciones en video, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor. Sin embargo, esta Norma no será aplicable como base para la medición de: 2 (a) propiedades tenidas para arrendamiento, en el caso de que se contabilicen como propiedades de inversión (véase la NIC 40, Propiedades de Inversión); (b) propiedades de inversión suministradas por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase la NIC 40); (c) activos biológicos poseídos por arrendatarios en régimen de arrendamiento financiero (véase la NIC 41, Agricultura); o (d) activos biológicos suministrados por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase la NIC 41).
3	Esta Norma será de aplicación a los acuerdos mediante los cuales se transfiere el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quedara obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de los citados bienes. Por otra parte, esta Norma no será de aplicación a los acuerdos que tienen la naturaleza de contratos de servicios, donde una parte no transfiera a la otra el derecho a usar algún tipo de activo.
Definiciones	

	<p>Las siguientes términos se usan en esta Norma con los significados especificados:</p> <p>Arrendamiento es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.</p> <p>Arrendamiento financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.</p> <p>La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.</p> <p>Arrendamiento operativo es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al arrendamiento financiero.</p> <p>Arrendamiento no cancelable es un arrendamiento que sólo es revocable:</p> <p>(a) si ocurrese alguna contingencia remota;</p> <p>(b) con el permiso del arrendador;</p> <p>(c) si el arrendatario realizase un nuevo arrendamiento, para el mismo activo u otro equivalente, con el mismo arrendador; o</p> <p>(d) si el arrendatario pagase una cantidad adicional tal que, al inicio del arrendamiento, la continuación de éste quede asegurada con razonable certeza.</p> <p>Inicio del arrendamiento es la fecha más temprana entre la del acuerdo del arrendamiento y la fecha en que se comprometen las partes en relación con las principales estipulaciones del mismo. En esta fecha:</p> <p>(a) se clasificará el arrendamiento como operativo o como financiero; y</p> <p>(b) en el caso de tratarse de un arrendamiento financiero, se determinarán los importes que se reconocerán al comienzo del plazo de arrendamiento.</p> <p>El comienzo del plazo del arrendamiento es la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho de utilizar el activo arrendado. Es la fecha del reconocimiento inicial del arrendamiento (es decir, del reconocimiento de activos, pasivos, ingresos o gastos derivados del arrendamiento, según proceda).</p> <p>Plazo del arrendamiento es el periodo no revocable por el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.</p> <p>Pagos mínimos por el arrendamiento son los pagos que se requieren o pueden requerirse al arrendatario durante el plazo del arrendamiento, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costos de los servicios y los impuestos que ha de pagar el arrendador y le hayan de ser reembolsados.</p> <p>También se incluye:</p> <p>(a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por el mismo o por un tercero vinculado con él; o</p> <p>(b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que se le garantice, ya sea por:</p> <p>(i) parte del arrendatario;</p> <p>(ii) una parte vinculada con éste; o</p> <p>(iii) una parte no vinculada con el arrendatario que sea capaz financieramente de atender a las obligaciones derivadas de la garantía prestada.</p> <p>Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del activo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos por el arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer en el plazo del mismo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercer esta opción de compra.</p> <p>Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre.</p> <p>Vida económica es:</p> <p>(a) el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios; o</p> <p>(b) la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.</p> <p>Vida útil es el periodo de tiempo estimado que se extiende, desde el inicio del plazo del arrendamiento, pero sin estar limitado por éste, a lo largo del cual la entidad espera consumir los beneficios económicos incorporados al activo arrendado.</p> <p>Valor residual garantizado es:</p> <p>(a) para el arrendatario, la parte del valor residual que ha sido garantizada por él mismo o por una parte vinculada con él (el importe de la garantía es la cuantía máxima que podrían, en cualquier caso, tener que pagar); y</p> <p>(b) para el arrendador, la parte del valor residual que ha sido garantizada por el arrendatario o por una parte no vinculada con el arrendador, y que sea financieramente capaz de atender las obligaciones derivadas de la garantía prestada.</p> <p>Valor residual no garantizado es la parte del valor residual del activo arrendado, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o bien queda garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador.</p> <p>Costos directos iniciales son los costos incrementales directamente imputables a la negociación y contratación de un arrendamiento, salvo si tales costos han sido incurridos por un arrendador que sea a la vez fabricante o distribuidor.</p> <p>Inversión bruta en el arrendamiento es la suma de:</p> <p>(a) los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento financiero, y</p> <p>(b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.</p> <p>Inversión neta en el arrendamiento es la inversión bruta del arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento.</p> <p>Ingresos financieros no devengados son la diferencia entre:</p> <p>(a) la inversión bruta en el arrendamiento; y</p> <p>(b) la inversión neta en el arrendamiento.</p> <p>Tasa de interés implícita en el arrendamiento es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre el valor presente total de (a) los pagos mínimos por el arrendamiento y (b) el valor residual no garantizado, y la suma de (i) el valor razonable del activo arrendado y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.</p> <p>Tasa de interés incremental del endeudamiento del arrendatario es la tasa de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si éste no fuera determinable, la tasa en el que incurriría aquél si pidiera prestados, en un plazo y con garantías similares, los fondos necesarios para comprar el activo.</p> <p>Cuotas contingentes del arrendamiento son la parte de los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que se basa en el importe futuro de un factor que varía por razones distintas del mero paso del tiempo (por ejemplo, un tanto por ciento de las ventas futuras, grado de utilización futura, índices de precios futuros, tasas de interés de mercado futuras, etc.).</p>
4	<p>Un acuerdo o un compromiso de arrendamiento puede, durante el periodo que media entre el inicio del arrendamiento y el comienzo del plazo de arrendamiento, incluir una cláusula para ajustar los pagos por arrendamiento a consecuencia de cambios en el costo de construcción o adquisición de la propiedad arrendada, o bien a consecuencia de cambios en otras medidas del costo o valor, tales como niveles generales de precios, o en los costos del arrendador por la financiación del arrendamiento. Si fuera así, para los propósitos de esta Norma, el efecto de tales cambios se considerará que han tenido lugar al inicio del arrendamiento.</p>
5	<p>La definición de arrendamiento comprende contratos para el alquiler de activos, que contengan una cláusula en la que se otorga al que alquila la opción de adquirir la propiedad del activo tras el cumplimiento de las condiciones acordadas. Tales contratos se conocen como contratos de arrendamiento-compra.</p>
6	<p>La clasificación de arrendamientos</p>
<p>Clasificación de los arrendamientos</p>	
7	<p>La clasificación de los arrendamientos adoptada en esta Norma se basa en el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario. Entre tales riesgos se incluyen la posibilidad de pérdidas por capacidad ociosa u obsolescencia tecnológica, así como las variaciones en el desempeño debidas a cambios en las condiciones económicas. Las ventajas pueden estar representadas por la expectativa de una operación rentable a lo largo de la vida económica del activo, así como por una ganancia por revalorización o por una realización del valor residual.</p>
8	<p>Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.</p>
9	<p>Puesto que la transacción entre un arrendador y un arrendatario se basa en un acuerdo de arrendamiento entre las partes, será necesario que para ambos se utilicen definiciones coherentes. La aplicación de estas definiciones a las diferentes circunstancias de las dos partes que intervienen en la operación puede tener como consecuencia que el mismo arrendamiento se clasifique de distinta forma por arrendador y arrendatario. Éste podría ser el caso, por ejemplo, si el arrendador se beneficiara de una garantía referida al valor residual, aportada por una parte no vinculada con el arrendatario.</p>
10	<p>El que un arrendamiento sea financiero u operativo dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la mera forma del contrato.*</p> <p>Ejemplos de situaciones que, por sí solas o de forma conjunta, normalmente conllevarían la clasificación de un arrendamiento como financiero son:</p> <p>(a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;</p> <p>(b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;</p> <p>(c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo (esta circunstancia opera incluso en caso de que la propiedad no vaya a ser transferida al final de la operación);</p> <p>(d) al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación; y</p> <p>(e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.</p>
11	<p>Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o de forma conjunta con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:</p> <p>(a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;</p> <p>(b) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento por importe similar al valor en venta del activo al final del contrato); y</p> <p>(c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.</p>
12	<p>Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 10 y 11 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso en el que se transfiera la propiedad del activo, al término del arrendamiento, por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen pagos contingentes como consecuencia de los cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos esos riesgos y ventajas.</p>

13	La clasificación del arrendamiento se hará al inicio del mismo. Si en algún otro momento el arrendador y el arrendatario acordaran cambiar las estipulaciones del contrato, salvo si el cambio fuera para renovarlo, de forma que esta modificación habría dado lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, según los criterios establecidos en los párrafos 7 a 12, en el caso de que las condiciones se hubieran producido al inicio de la operación, el contrato revisado se considerará un nuevo arrendamiento para todo el plazo restante del arrendamiento. No obstante, los cambios en las estimaciones (por ejemplo las que suponen modificaciones en la vida económica o en el valor residual del activo arrendado) o los cambios en otras circunstancias (por ejemplo el impago por parte del arrendatario), no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.
14	Los arrendamientos conjuntos de terrenos y edificios se clasificarán como operativos o financieros de la misma forma que los arrendamientos de otros activos. Sin embargo, una característica de los terrenos es, normalmente, su vida económica indefinida y, si no se espera que la propiedad de los mismos pase al arrendatario al término del plazo del arrendamiento, éste no recibirá todos los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad. En tal caso, el arrendamiento del terreno se considerará como operativo. Cualquier pago realizado al contratar o adquirir un derecho de arrendamiento que se contabilice como un arrendamiento operativo, representará un pago anticipado por el arrendamiento, que se amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento, a medida que se obtengan los beneficios económicos producidos por el mismo.
15	Los componentes de terrenos y de construcciones, en un arrendamiento conjunto de terrenos y construcciones, se considerarán de forma separada a efectos de la clasificación del arrendamiento. Si se espera que la propiedad de ambos componentes se transfiera al arrendatario al término del plazo de arrendamiento, ambos componentes se clasificarán como arrendamiento financiero, tanto si se contemplan como un sólo arrendamiento o como dos, a menos que esté claro—a partir de otras características—que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas asociados a la propiedad de uno o ambos componentes. Cuando los terrenos tengan una vida económica ilimitada, el componente de terrenos se clasificará normalmente como un arrendamiento operativo, a menos que se espere que la propiedad sea transferida al arrendatario al término del plazo de arrendamiento, de acuerdo con el párrafo 14. El componente de construcciones se clasificará como un arrendamiento financiero u operativo, en consonancia con lo establecido en los párrafos 7 a 13.
16	Cuando sea necesario para clasificar y contabilizar un arrendamiento de terrenos y construcciones, los pagos mínimos por el arrendamiento (incluyendo todo pago por adelantado) se distribuirán entre los componentes de terrenos y construcciones en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento en los citados componentes de terrenos y construcciones en el inicio del arrendamiento. Si los pagos por el arrendamiento no pueden repartirse fiablemente entre estos dos componentes, todo el arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero, a menos que esté claro que ambos componentes son arrendamientos operativos, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como operativo.
17	En un arrendamiento conjunto de terrenos y construcciones en el que resulte insignificante el importe que, de acuerdo con el párrafo 20, se reconocería para el componente de terrenos, los citados terrenos y las construcciones pueden tratarse como una unidad individual a los efectos de la clasificación del arrendamiento y clasificarse como un arrendamiento financiero u operativo de acuerdo con los párrafos 7 a 13. En tal caso, se considerará la vida económica de los edificios como la que correspondiera a la totalidad del activo arrendado.
18	La medición por separado de los componentes de terrenos y construcciones no será necesaria cuando los derechos del arrendatario, tanto en terrenos como en construcciones, sean clasificados como una propiedad de inversión de acuerdo con la NIC 40, y se adopte el modelo del valor razonable. Se requerirán cálculos detallados para hacer esta evaluación sólo si la clasificación de uno o ambos componentes podría resultar, en el caso de no realizarse tales cálculos, incierta.
19	Según la NIC 40, es posible que el arrendatario clasifique los derechos sobre un inmueble mantenido en régimen de arrendamiento operativo, como propiedad de inversión. Si esto sucediese, tales derechos sobre el inmueble se contabilizarán como si fueran un arrendamiento financiero y, además, se utilizará el modelo del valor razonable para el activo así reconocido. El arrendatario continuará la contabilización del arrendamiento como un arrendamiento financiero, incluso si un evento posterior cambiara la naturaleza de los derechos del arrendatario sobre el inmueble, de forma que no se pudiese seguir clasificando como propiedad de inversión. Este será el caso si, por ejemplo, el arrendatario: <ul style="list-style-type: none"> (a) Ocupa el inmueble, que por tanto se clasificará como una propiedad ocupada por el dueño, por un costo atribuido igual a su valor razonable en la fecha en la que se produce el cambio de uso; o (b) Realiza una transacción de subarriendo, en la que transfiera, a un tercero no vinculado, sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la titularidad del derecho de arrendamiento. Dicho subarriendo se contabilizará, por parte del arrendatario, como un arrendamiento financiero al tercero, aunque éste pudiera registrarlos como un arrendamiento operativo.
Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendatarios	
Arrendamientos financieros	
Reconocimiento inicial	
20	Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el estado de situación financiera del arrendatario, como un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Cualquier costo directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo.
21	Las transacciones y demás eventos se contabilizarán y presentarán de acuerdo con su fondo económico y realidad financiera, y no solamente en consideración a su forma legal. Mientras la forma legal de un acuerdo de arrendamiento puede significar que el arrendatario no adquiera la titularidad jurídica sobre el bien arrendado, en el caso de un arrendamiento financiero su fondo económico y realidad financiera implican que el arrendatario adquiere los beneficios económicos derivados del uso del activo arrendado durante la mayor parte de su vida económica, contrayendo al hacerlo, como contraprestación por tal derecho, una obligación de pago aproximadamente igual al inicio del arrendamiento, al valor razonable del activo más las cargas financieras correspondientes.
22	Si esta operación de arrendamiento no quedara reflejada en el estado de situación financiera del arrendatario, los recursos económicos y el nivel de obligaciones de una entidad estarían infravalorados, distorsionando las ratios financieras. Será apropiado, por tanto, que el arrendamiento financiero se reconozca, en el estado de situación financiera del arrendatario, como un activo y como una obligación de pagar cuotas de arrendamiento en el futuro. Al comienzo del plazo del arrendamiento, el activo y la obligación de pagar cuotas futuras, se reconocerán en el estado de situación financiera por los mismos importes, excepto si existen costos directos iniciales para el arrendatario, que se añadirán al importe reconocido como activo.
23	No resultará adecuado presentar las obligaciones relativas a los bienes arrendados, en los estados financieros, como deducciones del valor de los activos correspondientes. En caso de que la entidad realice, en el estado de situación financiera, distinción entre pasivos corrientes y no corrientes, observará esta misma distinción para las deudas derivadas de los arrendamientos.
24	Es frecuente incurrir en ciertos costos directos iniciales al emprender actividades específicas de arrendamiento, tales como los que surgen al negociar y asegurar los acuerdos y contratos correspondientes. Los costos que sean directamente atribuibles a las actividades llevadas a cabo por parte del arrendatario en un arrendamiento financiero, se incluirán como parte del valor del activo reconocido en la transacción.
Medición posterior	
25	Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. La carga financiera total se distribuirá entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Los pagos contingentes se cargarán como gastos en los periodos en los que sean incurridos.
26	En la práctica, y con la finalidad de simplificar los cálculos, el arrendatario podrá utilizar algún tipo de aproximación para distribuir las cargas financieras entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento.
27	El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos depreciables, como a un gasto financiero en cada periodo. La política de depreciación para activos depreciables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada se calculará sobre las bases establecidas en la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo y en la NIC 38 Activos Intangibles. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.
28	El importe depreciable del activo arrendado se distribuirá entre cada uno de los periodos de uso esperado, de acuerdo con una base sistemática, coherente con la política de depreciación que el arrendatario haya adoptado con respecto a los demás activos depreciables que posea. En caso de que exista certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al finalizar el plazo del arrendamiento, el periodo de utilización esperado será la vida útil del activo; en otro caso, el activo se depreciará a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.
29	El arrendamiento financiero dará lugar a un cargo por depreciación y a otro de tipo financiero en cada periodo, pero la suma de esos importes no será igual a la cuota a pagar en el periodo y, por tanto, no será adecuado considerar como gasto simplemente la cuota a pagar en el mismo. De acuerdo con lo anterior, es improbable que el activo y el pasivo correspondientes al arrendamiento sigan siendo de igual importe una vez iniciado el arrendamiento.
30	Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.
Información a revelar	
Además de cumplir los requisitos informativos fijados en la NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar, los arrendatarios revelarán en sus estados financieros la siguiente información, referida a los arrendamientos financieros:	
31	(a) para cada clase de activos, el importe neto en libros al final del periodo sobre el que se informa; (b) una conciliación entre el importe total de los pagos del arrendamiento mínimos futuros al final del periodo sobre el que se informa, y su valor presente. Además, una entidad revelará el total de pagos del arrendamiento mínimos futuros al final del periodo sobre el que se informa, y de su valor presente, para cada uno de los siguientes periodos: (i) hasta un año; (ii) entre uno y cinco años; (iii) más de cinco años. (c) cuotas contingentes reconocidas como gasto en el periodo. (d) el importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir, al final del periodo sobre el que se informa, por los subarriendos operativos no cancelables. (e) una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos: (i) las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado; (ii) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y (iii) las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieren a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.
32	Además de lo anterior, serán aplicables a los arrendatarios las exigencias de información fijadas por la NIC 16, NIC 36, NIC 38, NIC 40 y NIC 41, para los activos arrendados en régimen de arrendamiento financiero.
Arrendamientos operativos	

33	Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario*.
34	Para los arrendamientos operativos, los pagos correspondientes a las cuotas de arrendamiento (excluyendo los costos por otros servicios tales como seguros o mantenimiento) se reconocerán como gastos de forma lineal, a menos que resulte más apropiado el uso de otra base de carácter sistemático que recoja, de forma más representativa, el patrón de generación de beneficios para el usuario, independientemente de la forma concreta en que se realicen los pagos de las cuotas.
Información a revelar	
Además de los requisitos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendatarios revelarán, en sus estados financieros, la siguiente información referida a los arrendamientos operativos:	
35	(a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, derivados de contratos de arrendamiento operativo no cancelables, que se vayan a satisfacer en los siguientes plazos: (i) hasta un año; (ii) entre uno y cinco años; (iii) más de cinco años; (b) el importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir, al final del periodo sobre el que se informa, por los subarrendamientos operativos no cancelables. (c) cuotas de arrendamientos y subarrendamientos operativos reconocidas como gastos del periodo, revelando por separado los importes de los pagos mínimos por arrendamiento, las cuotas contingentes y las cuotas de subarriendo. (d) una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento concluidos por el arrendatario, donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos: (i) las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado; (ii) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y (iii) las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento financiero, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.
Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores	
Arrendamientos financieros	
Reconocimiento inicial	
36	Los arrendadores reconocerán en su estado de situación financiera los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.
37	En una operación de arrendamiento financiero, sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad son transferidos por el arrendador, y por ello, las sucesivas cuotas a cobrar por el mismo se consideran como reembolsos del principal y remuneración financiera del arrendador por su inversión y servicios.
38	Es frecuente que el arrendador incurra en ciertos costos directos iniciales, entre los que se incluyen comisiones, honorarios jurídicos y costos internos que son incrementales y directamente atribuibles a la negociación y contratación del arrendamiento. De ellos se excluyen los costos de estructura indirectos, tales como los incurridos por un equipo de ventas y comercialización. En el caso de arrendamientos financieros distintos de aquellos en los que está implicado un productor o distribuidor que también es arrendador, los costos directos iniciales se incluirán en la medición inicial de los derechos de cobro por el arrendamiento financiero, y disminuirán el importe de los ingresos reconocidos a lo largo del plazo de arrendamiento. La tasa de interés implícita del arrendamiento se define de forma que los costos directos iniciales se incluyan automáticamente en los derechos de cobro del arrendamiento financiero; esto es, no hay necesidad de añadirlos de forma independiente. Los costos incurridos por productores o distribuidores, que también son arrendadores, en relación con la negociación y contratación de un arrendamiento, se excluyen de la definición de costos directos iniciales. En consecuencia, éstos se excluirán de la inversión neta del arrendamiento y se reconocerán como gastos cuando se reconozca el beneficio de la venta, lo que para un arrendamiento financiero tiene lugar normalmente al comienzo del plazo de arrendamiento.
Medición posterior	
39	El reconocimiento de los ingresos financieros, se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero.
40	Un arrendador aspira a distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional, a lo largo del plazo del arrendamiento. Esta distribución se basará en una pauta que refleje un rendimiento constante en cada periodo sobre la inversión neta relacionada con el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento relativos a cada periodo, una vez excluidos los costos por servicios, se destinarán a cubrir la inversión bruta en el arrendamiento, reduciendo tanto el principal como los ingresos financieros no devengados.
41	Las estimaciones de los valores residuales no garantizados, utilizados al computar la inversión bruta del arrendador en el arrendamiento, serán objeto de revisiones regulares. Si se hubiera producido una reducción permanente en la estimación del valor residual no garantizado, se procedería a revisar la distribución del ingreso financiero no devengado a lo largo del plazo del arrendamiento, y cualquier reducción respecto a las cantidades de ingresos ya devengados se reconocerá inmediatamente.
41A	Un activo sometido a un arrendamiento financiero, que haya sido clasificado como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes Mantenido para la Venta y Operaciones Discontinuas, se contabilizará según lo establecido en esa NIIF.
42	Los arrendadores que son también fabricantes o distribuidores reconocerán los resultados derivados de la venta en el periodo, de acuerdo con las políticas contables utilizadas por la entidad para el resto de las operaciones de venta directa. Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, el resultado por la venta se reducirá al que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado. Los costos incurridos por el fabricante o el distribuidor que sea también arrendador, y estén relacionados con la negociación o la contratación del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca el resultado en la venta.
43	Los fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o alquilar un activo. El arrendamiento financiero de un activo, cuando el arrendador es también fabricante o distribuidor, dará lugar a dos tipos de resultados: (a) la pérdida o ganancia equivalente al resultado de la venta directa del activo arrendado, a precios normales de venta, teniendo en cuenta todo tipo de descuentos comerciales y rebajas que sean aplicables; y (b) la ganancia financiera que se obtenga en el transcurso del periodo del arrendamiento.
44	El ingreso de actividades ordinarias por venta registrada al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, por un arrendador que sea fabricante o distribuidor, es igual al valor razonable del activo o, si fuera menor, al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, descontados a una tasa de interés de mercado. El costo de la venta reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento es el costo de la propiedad arrendada o la cantidad por la que estuviese contabilizada si fuera diferente, menos el valor presente del valor residual no garantizado. La diferencia entre el ingreso y el costo de la venta es la ganancia en la venta, que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la entidad para las operaciones de venta directa.
45	Los fabricantes o distribuidores que son también arrendadores, aplican a veces tasas de interés artificialmente bajas a fin de atraer a los clientes. El uso de dichas tasas podría significar el reconocimiento, en el momento de la venta, de una porción excesiva del resultado total de la transacción. En el caso de que se empleen tasas de interés artificialmente bajas, el resultado de la venta quedará reducido al que se hubiera obtenido de aplicar una tasa de interés de mercado.
46	Los costos directos iniciales, en los casos de arrendadores que son fabricantes o distribuidores, se reconocerán como gastos al comienzo del plazo del arrendamiento, puesto que están relacionados principalmente con la obtención de las ganancias del fabricante o distribuidor en la venta.
Información a revelar	
Además de cumplir los requisitos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendadores revelarán en sus estados financieros la siguiente información, referida a los arrendamientos financieros:	
47	(a) una conciliación entre la inversión bruta en el arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa y el valor presente de los pagos mínimos a recibir en esa misma fecha. Además, la entidad revelará, al final del periodo sobre el que se informa, la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos a recibir en esa misma fecha, para cada uno de los siguientes periodos: (i) hasta un año; (ii) entre uno y cinco años; (iii) más de cinco años; (b) los ingresos financieros no acumulados (o no devengados); (c) el importe de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador; (d) las correcciones de valor acumuladas que cubran insolencias relativas a los pagos mínimos por el arrendamiento pendientes de cobro; (e) las cuotas contingentes reconocidas en los ingresos del periodo; (f) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos concluidos por el arrendador.
48	A menudo resulta útil informar, como indicador del crecimiento en la actividad arrendadora, sobre la inversión bruta en arrendamientos financieros conseguida en el periodo, deducidos los correspondientes ingresos financieros no acumulados (o no devengados), a la que se restarán los importes de los contratos de arrendamiento cancelados en ese mismo intervalo de tiempo.
Arrendamientos operativos	
49	Los arrendadores presentarán en su estado de situación financiera, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.
50	Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión.*
51	Los costos incurridos en la obtención de ingresos por arrendamiento, incluyendo la depreciación del bien, se reconocerán como gastos. Los ingresos por arrendamiento (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguro y conservación) se reconocerán de una forma lineal en el plazo del arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben con arreglo a tal base, a menos que otra fórmula sistemática sea más representativa del patrón temporal con el que los beneficios derivados del uso del activo arrendado disminuyen.
52	Los costos directos iniciales, incurridos por el arrendador en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo, se añadirán al importe en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.
53	La depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la NIC 16 y en la NIC 38.
54	Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36.
55	El arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo, puesto que la operación no es

	<i>en ningún modo equivalente a una venta.</i>
Información a revelar	
56	Además de cumplir con los requisitos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendadores revelarán, en sus estados financieros, la siguiente información referida a los arrendamientos operativos: (a) el importe total de los pagos mínimos futuros del arrendamiento correspondiente a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que corresponden a los siguientes plazos: (i) hasta un año; (ii) entre uno y cinco años; (iii) más de cinco años; (b) el total de las cuotas de carácter contingente reconocidas como ingreso en el periodo; (c) una descripción general de las condiciones de los arrendamientos acordados por el arrendador.
57	Además, será también de aplicación para los arrendadores de activos en régimen de arrendamiento operativo, los requisitos de información exigidos en la NIC 16, la NIC 36, la NIC 38, la NIC 40 y la NIC 41.
Transacciones de venta con arrendamiento posterior	
58	Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de las operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas.
59	Si una venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento financiero, cualquier exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo enajenado no se reconocerá inmediatamente como resultado en los estados financieros del vendedor arrendatario. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.
60	Si el arrendamiento posterior es un arrendamiento financiero, la operación es un medio por el cual el arrendador suministra financiación al arrendatario con el activo como garantía. Por esta razón, no será apropiado considerar el exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo como un resultado realizado. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.
61	Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo, y quedase claro que la operación se ha estabecido a su valor razonable, cualquier resultado se reconocerá inmediatamente como tal. Si el precio de venta fuese inferior al valor razonable, todo resultado se reconocerá inmediatamente, excepto si la pérdida resultase compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, en cuyo caso se diferirá y amortizará en proporción a las cuotas pagadas durante el periodo en el cual se espera utilizar el activo. Si el precio de venta fuese superior al valor razonable, dicho exceso se diferirá y amortizará en el periodo durante el cual se espere utilizar el activo.
62	Si el arrendamiento posterior fuese un arrendamiento operativo, y tanto las cuotas como el precio se estableciesen utilizando valores razonables, se habrá producido efectivamente una operación normal de venta y se reconocerá inmediatamente cualquier resultado derivado de la misma.
63	En los contratos de arrendamiento operativo, si el valor razonable del bien en el momento de la venta con arrendamiento posterior fuera inferior a su importe en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre ambas cifras se reconocerá inmediatamente.
64	Sin embargo, para los arrendamientos financieros, tal ajuste no será necesario, salvo que se haya producido un deterioro del valor, en cuyo caso el importe en libros se rebajará hasta que alcance el importe recuperable, de acuerdo con la NIC 36.
65	Las obligaciones sobre revelación de información, establecidas tanto para los arrendadores como para los arrendatarios, serán igualmente aplicables a las ventas con arrendamiento posterior. En el caso de la descripción general de los acuerdos relevantes de los arrendamientos, será oportuno revelar las disposiciones no habituales que se hayan incluido en los acuerdos, o bien en los términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.
66	Las operaciones de venta con arrendamiento posterior pueden cumplir las condiciones para tener que informar por separado de ellas según la NIC 1 Presentación de Estados Financieros.
Disposiciones transitorias	
67	Conforme a lo establecido en el párrafo 68, se aconseja la aplicación retroactiva de esta Norma, pero no se obliga a ello. Si no se aplicase la Norma de forma retroactiva, se considerará que el saldo de cualquier arrendamiento financiero preexistente ha sido determinado de forma apropiada por parte del arrendador, el cual procederá en adelante a contabilizarlo, de acuerdo con el contenido de la presente Norma.
68	La entidad que previamente haya aplicado la NIC 17 (revisada en 1997) aplicará las modificaciones contenidas por esta Norma de forma retroactiva para todos los arrendamientos, o bien, si la NIC 17 (revisada en 1997) no se aplicó retroactivamente, para todos los arrendamientos que hayan comenzado desde que se aplicó por primera vez la citada Norma.
Fecha de vigencia	
69	Una entidad aplicará esta Norma en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.
Derogación de la NIC 17 (revisada en 1997)	
70	Esta Norma deroga la NIC 17, Arrendamientos (revisada en 1997).

(IFRS Foundation, 2009)

6.5.6 CINIIF-4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento

Interpretación contiene pautas cómo determinar si un acuerdo es, o contiene, un leasing o arrendamiento en bebido en NIC-17, basado en la esencia sobre la forma.

Ilustración 36 – CINIIF-4

CINIIF-4	
Referencias	
	NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo (revisada en 2003) NIC 17 Arrendamientos (revisada en 2003) NIC 38 Activos Intangibles (revisada en 2004) CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios
Antecedentes	
1	Una entidad podrá realizar un acuerdo, que comprenda una transacción o una serie de transacciones relacionadas que no tenga la forma legal de un arrendamiento pero que implique el derecho de uso de un activo (por ejemplo un elemento de propiedades, planta y equipo), a cambio de un pago o una serie de pagos. Ejemplos de acuerdos en los que una entidad (el proveedor) puede traspasar el derecho de uso de un activo a otra entidad (el comprador), a menudo juntamente con otros servicios relacionados, serían los siguientes: • Acuerdos de subcontratación (por ejemplo, la subcontratación de las funciones de procesamiento de datos de una entidad). • Acuerdos de la industria de telecomunicación, por los cuales un proveedor de capacidad de red realiza contratos para suministrar a los compradores derechos sobre esa capacidad. • Acuerdos del tipo "tomar o pagar" y otros contratos similares en los cuales los compradores deben efectuar pagos específicos con independencia de si efectivamente adquieren o no, los productos o servicios contratados (por ejemplo, un acuerdo del tipo "tomar o pagar" para adquirir en esencia toda la producción de un proveedor de generación de energía).
2	Esta Interpretación proporciona guías para determinar si los acuerdos descritos son, o contienen, arrendamientos que deberían contabilizarse de acuerdo con la NIC 17. No da guías para determinar cómo debería clasificarse un arrendamiento según esa Norma.
3	En algunos acuerdos, el activo subyacente objeto de arrendamiento es una parte de otro activo mayor. Esta Interpretación no se ocupa de cómo determinar cuándo una parte de dicho activo mayor es, por sí misma, el activo subyacente a los efectos de aplicar la NIC 17. No obstante, los acuerdos en los cuales el activo subyacente podría representar una partida contable separada en la NIC 16 o en la NIC 38, caen dentro del alcance de esta Interpretación.
Alcance	
4	Esta Interpretación no se aplica a acuerdos que: (a) son, o contienen, arrendamientos excluidos del alcance de la NIC 17; o

	<i>(b) son acuerdos de concesión servicios de entidades públicas con operadores privados dentro del alcance de la CINIF 12.</i>
Problema	
5	<p>Los problemas tratados en esta Interpretación son:</p> <p>(a) cómo determinar si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, tal como se define en la NIC 17;</p> <p>(b) cuándo debería hacerse la evaluación o reconsiderar la hecha en otro momento sobre si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento; y</p> <p>(c) en el caso de que un acuerdo sea, o contenga, un arrendamiento, cómo deberían separarse los pagos por el arrendamiento de los pagos derivados de cualesquiera otros elementos contenidos en el acuerdo.</p>
Acuerdo	
Determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento	
6	<p>La determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento deberá basarse en la esencia económica del acuerdo, lo que requiere que se evalúe si:</p> <p>(a) el cumplimiento del acuerdo depende del uso de un activo o activos específico (el activo); y</p> <p>(b) el acuerdo traspasa el derecho de uso del activo</p>
El cumplimiento del acuerdo depende del uso de un activo específico	
7	<p>Aunque un activo específico pueda estar explícitamente identificado en un acuerdo, no será el objeto del arrendamiento si el cumplimiento del acuerdo es independiente del uso de ese activo. Por ejemplo, si el proveedor estuviese obligado a entregar una cantidad determinada de bienes o servicios, y tuviese el derecho y la capacidad de suministrarlos utilizando otros activos no especificados en el acuerdo, entonces el cumplimiento del acuerdo sería independiente del activo especificado y por tanto no contendría un arrendamiento. Una obligación de garantía que permita o requiera la sustitución de un activo igual o similar, de la producción u otros beneficios no funciona adecuadamente, no impide su tratamiento como arrendamiento. Asimismo, una cláusula contractual (contingente o de otro tipo) que permita o requiera que el proveedor sustituya otros activos por cualquier razón a partir de una fecha especificada, no impide su tratamiento como arrendamiento antes de la fecha de sustitución.</p>
8	<p>Un activo habrá sido especificado implícitamente si, por ejemplo, el proveedor tiene o arrienda un único activo, con el cual cumple la obligación y el cumplimiento de ésta, utilizando activos alternativos, no resulta factible o posible, desde el punto de vista económico, cumplir su obligación utilizando activos alternativos.</p>
El acuerdo traspasa el derecho de uso del activo	
9	<p>Un acuerdo traspasa el derecho de uso del activo si transfiere al comprador (arrendatario) el derecho a controlar el uso del activo subyacente. Esto ocurre cuando se cumple alguna de las siguientes condiciones:</p> <p>(a) El comprador tiene la capacidad o el derecho de operar el activo, o dirigir a otros para que lo operen en la forma que determine, al mismo tiempo que obtiene o controla un importe, que no sea insignificante, de la producción u otros beneficios provenientes del activo.</p> <p>(b) El comprador tiene la capacidad o el derecho de controlar el acceso físico al activo subyacente, al mismo tiempo que obtiene o controla un importe, que no sea insignificante, de la producción u otros beneficios provenientes del activo.</p> <p>(c) Los hechos y circunstancias indican que es remota la probabilidad de que una o más partes, distintas del comprador, obtengan más que un importe insignificante de la producción u otros beneficios que el activo genere durante el periodo del acuerdo, y que el precio que el comprador pagará por la producción no está fijado contractualmente por unidad de producto ni es igual al precio de mercado corriente, por unidad de producto, en la fecha de entrega de dicho producto.</p>
Evaluación o reconsideración de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento	
10	<p>La evaluación de si un acuerdo contiene un arrendamiento deberá efectuarse al inicio del acuerdo, es decir, en la primera de las dos fechas siguientes: la del acuerdo o la del compromiso entre las partes sobre los términos fundamentales del acuerdo, considerando todos los hechos y circunstancias. La reconsideración de si el acuerdo contiene un arrendamiento, tras el inicio del mismo, se hará sólo si se cumple una de las siguientes condiciones:</p> <p>(a) Se ha producido un cambio en los términos contractuales, a menos que dicho cambio corresponda solamente a la renovación o prórroga del acuerdo.</p> <p>(b) Se ha ejercido la opción de renovación o las partes han acordado una prórroga del acuerdo, a menos que los términos de la renovación o prórroga hubieran sido incluidos inicialmente en las condiciones del arrendamiento, de acuerdo con el párrafo 4 de la NIC 17. Una renovación o prórroga del acuerdo que no incluya modificación alguna de los términos del acuerdo original, ya se produzca antes o al vencimiento de éste, se evaluará, de acuerdo con los párrafos 6 a 9, sólo en lo que concierne al periodo de renovación o prórroga.</p> <p>(c) Ha habido un cambio en la decisión de que el cumplimiento es, o no es, dependiente de un activo específico.</p> <p>(d) Se ha producido un cambio sustancial en el activo, por ejemplo un cambio físico sustancial en las propiedades, planta y equipo.</p>
11	<p>La reconsideración de la evaluación anterior de un acuerdo se basará en los hechos y circunstancias en la fecha de la reconsideración, incluyendo el plazo restante del acuerdo. Los cambios en las estimaciones (por ejemplo, el importe estimado de productos a entregar al comprador o a otros compradores potenciales) no desencadenarán necesariamente una reconsideración. Si un acuerdo es reconsiderado y se determina que contiene un arrendamiento (o que no lo contiene), la contabilización como arrendamiento deberá aplicarse (o dejar de aplicarse): (a) en los casos (a), (c) o (d) del párrafo 10, desde el momento en que ocurra el cambio en las circunstancias que den lugar a una reconsideración; (b) en el caso (b) del párrafo 10, desde el inicio del periodo de renovación o prórroga.</p>
Separación de los pagos específicos del arrendamiento, de otros pagos	
12	<p>Si el acuerdo contiene un arrendamiento, las partes aplicarán los requerimientos de la NIC 17 al elemento de arrendamiento del acuerdo, a menos que esté exento de dichos requerimientos de acuerdo con el párrafo 2 de la NIC 17. En consecuencia, si el acuerdo contiene un arrendamiento, será clasificado como arrendamiento financiero u operativo de acuerdo con los párrafos 7 a 19 de la NIC 17. Los demás elementos del acuerdo, que estén fuera del alcance de la NIC 17, se contabilizarán de acuerdo con otras Normas.</p>
13	<p>A efectos de aplicar los requerimientos de la NIC 17, los pagos y demás contraprestaciones requeridas por el acuerdo se separarán, al inicio del mismo o tras haber hecho la correspondiente reconsideración, entre los derivados del arrendamiento y los derivados de los otros elementos, sobre la base de sus valores razonables relativos. Los pagos mínimos por el arrendamiento, definidos en el párrafo 4 de la NIC 17, incluyen sólo los pagos derivados del arrendamiento (es decir, el derecho de uso del activo) y excluyen los pagos por los otros elementos del acuerdo (por ejemplo, por servicios y el costo de los insumos de producción).</p>
14	<p>En algunos casos, la separación de los pagos por el arrendamiento de los pagos por los otros elementos del acuerdo obligará al comprador a la utilización de alguna técnica de estimación. Por ejemplo, un comprador podría estimar los pagos del arrendamiento por referencia a un acuerdo de arrendamiento de activos comparables que no contenga elementos adicionales, o estimando los pagos por los otros elementos del acuerdo por referencia a acuerdos comparables y deduciendo luego tales pagos de los pagos totales del acuerdo.</p>
15	<p>Si el comprador concluyera que es impracticable separar con fiabilidad los pagos:</p> <p>(a) Si se trata de un arrendamiento financiero, reconocerá un activo y un pasivo por un mismo importe, igual al valor razonable del activo subyacente identificado en los párrafos 7 y 8 como objeto del arrendamiento. Posteriormente, el pasivo se reducirá por los pagos efectuados, reconociendo la carga financiera imputada a dicho pasivo mediante la utilización de la tasa de interés incremental del endeudamiento del comprador.*</p> <p>(b) Si se trata de un arrendamiento operativo, tratará todos los pagos derivados del acuerdo como pagos por arrendamiento a fin de cumplir con los requisitos de información de la NIC 17, pero (i) revelará tales pagos separadamente de los pagos mínimos de arrendamiento procedentes de otros acuerdos que no incluyan pagos por elementos no arrendados, y (ii) declarará que los pagos revelados también incluyen pagos por elementos no arrendados dentro del acuerdo.</p> <p>* Es decir, la tasa de interés incremental del endeudamiento del arrendatario, definido en el párrafo 4 de la NIC 17.</p>
Fecha de Vigencia	
16	<p>Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Interpretación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2006, deberá revelar ese hecho.</p>
16A	<p>Una entidad aplicará la modificación en el párrafo 4(b) para los periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Si una entidad aplica la CINIF 12 a un periodo anterior, esta modificación debe aplicarse para dicho periodo anterior.</p>
Transición	
17	<p>La NIC 8 especifica cómo una entidad debe aplicar un cambio en una política contable resultante de la aplicación inicial de una Interpretación. No se requiere cumplir con tales requisitos cuando se aplique por primera vez esta Interpretación. Si una entidad aplica esta exención, aplicará los párrafos 6 a 9 de esta Interpretación a los acuerdos existentes al inicio del periodo más antiguo para el que presente información comparativa de acuerdo con las NIF, considerando los hechos y circunstancias existentes al principio de ese periodo.</p>

(IFRS Foundation, 2009)

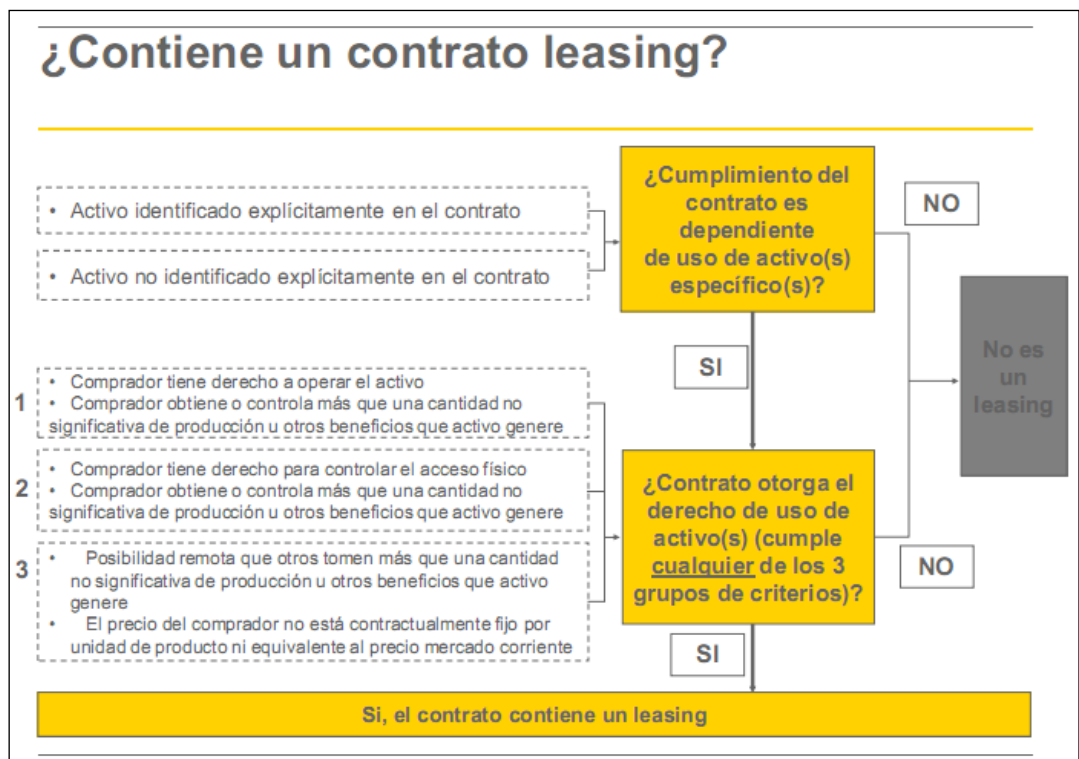
Ejemplo 13 – Caso 1 NIC-17

La empresa Carboloma tiene contrato de prestación de servicio; Carboloma solicita tener un servicio de transporte y es pactado de la siguiente forma: Carboloma solicita un carro disponible las 24 horas del día, la empresa es la autorizada de asignar el personal que debe utilizar el carro (quién y adonde).

El contrato incluye un ítem o activo específico para el desarrollo de ese contrato.	SI
El contrato da derecho al uso por un periodo acordado de tiempo, en tal forma que el arrendador puede excluir a otros del uso del ítem.	SI
Los pagos bajo el contrato se efectúan por el tiempo en que el ítem está disponible para ser usado, y no por el tiempo en que el ítem es realmente usado.	SI

Si el análisis realizado concluye que las tres son SI, no se tiene un contrato de prestación de servicio, sino un contrato de arrendamiento.

Ilustración 37 – CINIIF-4



(Diplomado NIC/NIIF, 2012)

6.5.6.1 Identificación de activo

La NIV-17 aplica sólo a un acuerdo en el que existe un “derecho de uso de un activo”, y, por tanto, un acuerdo no contiene un Leasing a menos que el cumplimiento del acuerdo depende de un bien específico. Un activo explícitamente identificado en el acuerdo, no significa automáticamente que es un leasing, por ejemplo, si el proveedor está obligado a entregar una cantidad determinada de bienes o servicio, y tiene el derecho y la capacidad de proporcionarlos utilizando otros activos no especificados en el acuerdo (Diplomado NIC/NIIF, 2012).

Obligación de garantía que permita o requiera la sustitución de un activo igual o similar, cuando el activo especificado no funcione adecuadamente, no impide tratamiento como Leasing.

Una cláusula contractual que permita o requiera que el proveedor sustituya otros activos por cualquier razón en o después de una fecha especificada, no impide su tratamiento como arrendamiento antes de la fecha de sustitución (Diplomado NIC/NIIF, 2012).

Ejemplo 14 – Caso 2 NIC-17 y CINIIF-4

Escenario 1:

En un acuerdo una entidad (comprador) externaliza su departamento de la entrega de productos a un proveedor quien está obligado a poner a disposición de la entidad un cierto número de vehículos que cumplen con ciertas características y el proveedor es una organización especializada en entregas y posee muchos otros vehículos con las mismas características disponibles.

Escenario 2:

El proveedor tiene que utilizar y realizar mantenimiento preventivo y correctivo a un número determinado de vehículos especializados para uso exclusivo del comprador.

Solución: Escenario 1, el acuerdo No Depende de uso de activos específicos. Escenario 2, el acuerdo Depende del uso de activos determinados. Este acuerdo se asimila más a la adquisición de vehículos para entrega que a la externalización de esas funciones (Diplomado NIC/NIIF, 2012).

Ejemplo 15 – Caso 3 NIC-17 y CINIIF-4

Un contrato de suministro de energía eléctrica la compañía generadora se compromete proveer energía usando una sola planta eléctrica y la planta está especificada en el contrato y además es poco probable que la compañía podría obtener la sustitución de energía para cumplir sus obligaciones que le incumben en virtud del contrato (Diplomado NIC/NIIF, 2012).

Solución: este acuerdo depende de uso de activo específico.

6.5.6.2 Derecho de Operar el activo o dirigir a otros para que lo operen

El derecho de operar o dirigir a otros para que operen el activo se relaciona con la capacidad para tomar decisiones sobre cuánto y cómo los activos se utilizaran para atender necesidades específicas del comprador, por ejemplo:

- Capacidad para contratar o reemplazar el operador del activo.
- Capacidad para especificar políticas y procedimientos operativos dentro del contrato.
- El efecto de estas competencias debe ser en el fondo suficiente para reducir el rol del proveedor al de un agente, que trabaja según las instrucciones del comprador.

Ejemplo 16 – Caso 4 NIC-17 y CINIIF-4

La entidad COLD ha subcontratado el almacenamiento de sus datos confidenciales. El almacenamiento de datos es controlado por medio de un sistema de propiedad de un proveedor y que está ubicado en las oficinas del proveedor. El sistema fue desarrollado específicamente para satisfacer las necesidades de la entidad COLD y como requiere el contrato del servicio cumple con criterios específicos para la interconexión con sistemas propios de COLD. COLD contrata 50% de la capacidad del sistema y el otro 50% se utiliza para suministrar servicios a otras entidades. COLD tiene derecho a aprobar o rechazar nuevos clientes para los servicios que impliquen el uso del sistema.

Solución:

1. ¿El cumplimiento del contrato depende de un activo específico?
Si, el sistema ha sido desarrollado específicamente para satisfacer las necesidades de COLD y debe cumplir con criterios específicos para la interconexión de sistemas propios de COLD.
2. ¿Hay la posibilidad de que otras partes tomen más que una cantidad no significativa de la producción de la instalación remota?
No, otras partes usan 50% de capacidad.
3. ¿Obtiene el comprador más que una cantidad no significativa de la producción?
Si, 50% de la capacidad es considerado una cantidad más que no significativa.
4. ¿Tiene el comprador la capacidad o derecho de operar el activo o dirigir a otros para que lo operen en una manera que el determina?
No, COLD no tiene, por ejemplo, la capacidad de contratar o reemplazar el operador del sistema o la capacidad de especificar políticas operativas importantes sobre uso del sistema.
5. ¿Tiene el comprador la capacidad o derecho a controlar el acceso físico al activo?
Si, una entidad tiene derecho de controlar el acceso físico como consecuencia de su derecho a aprobar o rechazar nuevos clientes para los servicios que impliquen el uso del sistema.

Conclusión: el contrato contiene Leasing.

7 CONCLUSIONES DEL CAPITULO

Relacionar y aplicar las normas NIIF a costos de procesos de gestión y operación de mantenimiento es la labor desempeñada en este capítulo. La relación estrecha entre mantenimiento y las NIIF es tal, que el valor razonable de los activos es determinado por los ingenieros técnicos.

8 CONCLUSIONES FINALES

- El grupo de ingeniería es un grupo de expertos en determinadas materias que, gracias a sus conocimientos, actúan como fuente de consulta para la solución de conflictos. Los Ingenieros Técnicos o perito²⁸ cuentan con estudios superiores y suministra información fundada para la evaluación de los activos, maquina o ítem de la empresa. Esto quiere decir, que el Ingeniero Técnico no realiza suposiciones o brinda su opinión, sino que explica una situación confusa o compleja de acuerdo a sus estudios. De esta manera, el contador recibe información que le aporta razones o argumentos a la hora de registrar en libros el valor razonable del activo.
- El país no está exento a los efectos de la globalización de la economía mundial, ni puede permanecer aislado de las tendencias mundiales de la globalización; la conducción de firmar tratados de libre comercio, son un instrumento útil para integrar a Colombia en corrientes internacionales del comercio tanto en la medición como en el reconocimiento.
- El Ingeniero técnico a través del diagnostico y el pronóstico determina cuanto tiempo se extiende la vida útil de un ítem a la inicial estimada y con la logística de la Terotecnología define el mantenimiento que sirve para prever los fallos que pueden ocurrir, mediante actividades planeadas y proveer todos los recursos necesarios para buscar la funcionalidad del ítem, a una condición de referencia a lo largo del ciclo de vida.
- El demerito por uso o depreciación de los equipos se traen a valor presente. El dinero destinado para tal fin se puede capitalizar durante el tiempo que no es utilizado es decir, si el ítem o planta debe ser desmantelada en 10 años el

²⁸Perito: Del latín peritus, un perito es una persona experimentada, hábil o entendida en una ciencia o arte. Sinónimo de: experto, hábil, avezado, diestro, entendido, experimentado, habituado, Ingeniero Técnico, práctico, versado(<http://definición.de/perito/>)

dinero se capitaliza durante los 9 años contables siguientes. Valor del dinero en el tiempo.

- Los contadores y los ingenieros técnicos deben trabajar de la mano en las políticas contables, por ser los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.
- En Colombia no podemos seguir con el costo histórico. Apoyándose en los PCGA, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.
- Las máquinas de las empresas están sobre estimadas, generando pagos de impuestos en valores no razonables que incurren en impuestos que afectan el patrimonio de las empresas, es necesario capacitar a los ingenieros en técnicas de las diferentes áreas para la evaluación o peritaje de los activos con criterios fundados en mostrar la realidad económica de las entidades, basados en el valor razonable.
- El mantenimiento es un gasto medido y reconocido ante las normas NIIF; lo que planteo son mecanismos planeados y contingente ante la realidad económica
- .

BIBLIOGRAFÍA

AA., VV. 2008. *Curso de Contabilidad Normas NIC / NIIF Paso a Paso*. s.l. : Tecnobook, 2008. ISBN 978-84-96968-54-7.

Barbu@, Elena. 2004. Tracing the Evolution of Research on International Accounting Harmonization. [En línea] 03 de 2004. [Citado el: 26 de 01 de 2012.] <http://www.univ-orleans.fr/log/Doc-Rech/Textes-PDF/2004-3.pdf>.

Barrientos, María Sonia, Sarmiento, Daniel y De las Heras, Arturo. 2010. *Normas Internacionales de Información Financiera NIIF-IFRS*. Bogotá : Cargraphics S.A., 2010. ISBN 978-958-98921-0-7.

Barrientos@, Maria Sonia. 2012. PCA Consultores. www.actualicese.com. [En línea] 2012. [Citado el: 15 de 03 de 2012.] <http://www.pcaconsultores.com/categoryblog/89-los-contadores-no-tienen-una-dimension-global-y-la-adopcion-de-las-niif-implica-una-nueva-perspectiva-conceptual-en-su-desempeno-profesional-sonia-barrientos>.

Barringer, Paul. 1997. Barringer & Associates, Inc. *Life Cycle Cost & Reliability for Process Equipment*. [En línea] 28 de 01 de 1997. [Citado el: 02 de 03 de 2012.] <http://www.barringer1.com>.

Barringer@, Paul. 2001. Barringer & Associates, Inc. *How To Justify Equipment Improvements Using*. [En línea] 14 de 03 de 2001. [Citado el: 02 de 03 de 2012.] <http://www.barringer1.com>..

Blanchard, Benjamin S., Verma, Dinesh y Peterson, Elmer L. 1995. *Maintainability: A key to Effective Serviceability and Maintenance Management*. NY. USA : John Wiley & Sons, Inc., 1995. ISBN 0-471-59132-7.

Diplomado NIC/NIIF, Expositores. 2012. Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera - NIC / NIIF. [entrev.] Jhon Mario Castañeda Heredia. *Diplomado sobre normas internacionales de contabilidad*

e información financiera - NIIF / NIC. Medellín, 03 Agosto - 23 Noviembre de Agosto - Noviembre de 2012.

Domínguez, Gerardo. 1999. *Indicadores de Gestión*. Medellín, Colombia : Biblioteca Jurídica, 1999. ISBN 958-9421-97-0.

Fabrycky, Wolter J. 1997. *Análisis del Coste del Ciclo de Vida de los Sistemas*. Madrid, España : Isdefe, 1997. ISBN 84-89338-15-9.

Gonzales, Francisco Javier - Treviño. 2004. *Auditoría del Mantenimiento e Indicadores de Gestión*. Madrid : Fundación Confemetal, 2004. ISBN 84-96169-36-7.

Grupo de Ingenieros, EAFIT. 2012. *Normas Internacionales de Contabilidad*. Medellín, Antioquia, 26 de 03 de 2012.

ICAEW@. 2012. Library & Information Service. [En línea] library@icaew.com., 2012. [Citado el: 10 de 02 de 2012.]
<http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting-standards/knowledge-guide-to-international-accounting-standards>.

IFRS Foundation. 2009. website of the IFRS Foundation and the IASB. www.ifrs.org. [En línea] 2009. [Citado el: 20 de 04 de 2012.] Página Web Oficial descarga de: Normas NIC/NIIF, Interpretación de las normas, Marco Conceptual.
<http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS+technical+summaries/Res%C3%BAmenes+de+NIF+y+NIC+Espa%C3%B1ol+2009.htm>.

Kelly, A. y Harris, M. J. 1997. *Gestión del Mantenimiento Industrial*. Madrid, España : Fundación REPSOL, 1997. ISBN 84-923506-0-1.

Mantilla, Samuel Alberto. 2006. *Estándares/Normas internacionales de información financiera (IFRS/NIIF)*. s.l. : ECOE Ediciones, 2006. ISBN 9789586487115.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. 2011. Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, República de Colombia. *www.mincomercio.gov.co*. [En línea] 04 - 16 de 01 - 07 de 2011. [Citado el: 20 - 10 de 02 - 08 de 2012 - 2012.] <https://www.mincomercio.gov.co/publicaciones.php?id=1792>.

Mora, Alberto - Gutiérrez. 2006. *Mantenimiento Estratégico para Empresas Industriales o de Servicios*. Envigado : AMG, 2006. ISBN 978-958-44-0233-2.

Mora, Luis Alberto. 2009. *Mantenimiento Industrial Efectivo*. Envigado : Coldi, 2009. ISBN 978-958-98902-0-2.

Navarro, Luis, Pastor T., Ana Clara y Mugaburu L., Jaime Miguel. 1997. *Gestión Integral de Mantenimiento*. Barcelona, España : Boixareu Editores, 1997. ISBN 84-267-1121-9.

Normas IASB: La primera vez. **Gonzalo, José Antonio. 2004.** 001, Madrid, España : Universia BusinessReview, 2004, Vol. I. ISSN 1698-5117.

Parra@, David. 2007. lcc.com. *www.lcc.com*. [En línea] 2 de 6 de 2007. [Citado el: 26 de 02 de 2012.] www.sfsdf.com.

Rey, Francisco. 1996. *Hacia la Excelencia en Mantenimiento*. Madrid, España : Fotojae S.A., 1996. ISBN 84-87022-21-9.

Standards@, International Public Sector Accounting. 2012. *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. Londres : s.n., 2012.

Tweedie@, David. 2011. NIIF.co. *Normas Internacionales de Información Financiera*. [En línea] Studiopress, 13 de 03 de 2011. [Citado el: 26 de 01 de 2012.] <http://www.niif.co/tag/david-tweedie/>.

Uribe, Luis Raúl. 2011. *Enfoque a las Normas Internacionales de Contabilidad en Colombia NIIF*. Bogotá, Colombia : Grupo Editorial Nueva Legislación, 2011. ISBN 9588371716.