

## **CONTABILIZACIÓN DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPOS, BAJO EL ENFOQUE DE LAS NIIF PARA LAS PYMES**

Elsy Loreana Blanco Ortíz & Neyi Lizzet Hulett Rubio

### **Resumen**

La adopción de las normas internacionales en nuestro país por parte de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), para la preparación y presentación de los estados financieros, ha representado uno de los procesos más trascendentales y significativos en el ejercicio de la profesión de la Contaduría Pública, puesto las mismas dentro de su contenido incluyen los criterios para la contabilización de las diferentes partidas que conforman la información financiera, como es el caso de las propiedades, planta y equipos, siendo éstas una de las más importantes en una entidad, tanto por su importe como por las funciones que estas tienen dentro de la misma, al ser las principales partidas generadoras de beneficios económicos, por ello es necesario el estudio, análisis e interpretación de las diferentes secciones que abarcan esta partida. Al efecto, se realizó un análisis hermenéutico con el objeto de comprender de forma sencilla su tratamiento contable, abarcando diferentes aspectos como, su reconocimiento, medición inicial, medición posterior, reexpresión por efecto de la inflación, así como su disposición o baja en cuentas.

**Palabras claves:** Propiedades, planta y equipos, reconocimiento.

## **ACCOUNTING FOR PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT, UNDER THE APPROACH OF THE NIIF FOR PYMES**

**Elsy Loreana Blanco Ortíz & Neyi Lizzet**

### **Abstract**

The adoption of international standards in our country by the Federation of Public Accountants of Venezuela (FCCPV), for the preparation and presentation of financial statements, has been one of the most momentous and significant processes in the exercise of public accounting profession, since the same content included within the criteria for accounting for the various items that make financial information, such as property, plant and equipment, and these are one of the most important in a entity, both in amount as these are functions within the same, being the main items generating economic benefits, it is necessary for the study, analysis and interpretation of the different sections covering this game. In effect, hermeneutic analysis was performed in order to easily understand accounting treatment, covering different aspects such as recognition, initial measurement, subsequent measurement, disclosure due to inflation, and disposal or derecognition.

**Key words:** Property, plant and equipment, recognition.

## **1. Introducción**

La adopción de las normas internacionales en nuestro país por parte de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), para la preparación y presentación de los estados financieros para las grandes empresas a partir del 01 de enero del año 2008 y para las pequeñas y medianas entidades desde el 01 de enero del año 2011, de acuerdo a lo aprobado en el Directorio Nacional Ampliado de marzo 2011, ha representado uno de los procesos más trascendentales y significativos en el ejercicio de la profesión de la Contaduría Pública, puesto que la mismas incorporan nuevas formas de reconocer, medir y revelar la información contable.

En este contexto, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son un conjunto de normas de alta calidad que establecen un lenguaje global y común, que facilita el reconocimiento, medición y revelación de la información financiera para el uso general de entidades localizadas en diferentes países. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2009:11), expresa que:

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y otros sucesos y condiciones que son importantes en los estados financieros con propósito de información general.

Con base a lo anterior, y como consecuencia del proceso de globalización que el mundo experimenta actualmente, en especial en lo referente al aspecto económico, es que la Federación de Colegios de Contadores Públicos, toma la decisión de acoger dichas normas como parámetros o lineamientos para la preparación y presentación de la información financiera, y los mismos se encuentra conformados por las llamadas NIIF completas y las NIIF para las Pymes (Pequeñas y medianas empresas), las cuales éstas últimas dentro de su contenido incorporan principios de contabilidad basados en las NIIF completas, pero de una forma simplificada y por tanto más sencilla con el fin de adaptarse a esta categoría de entidades, y por tanto representando en Venezuela los principios de contabilidad de mayor aplicabilidad.

En este orden de ideas, las NIIF para las Pymes en el párrafo 1.2 define los criterios para considerar una entidad como Pyme, los cuales no incluyen criterios de tamaño ni cuantificación de las operaciones, a saber, “Las Pequeñas y medianas entidades son entidades que: a) no tienen **obligación pública de rendir cuentas**, y b) publican **estados financieros con propósito de información general** para usuarios externos...”.

De la definición anterior se evidencia, que la mayoría de las empresas que conforman la economía venezolana se enmarcan dentro de la misma, y por tanto es en ellas donde la mayoría de los profesionales de la Contaduría Pública prestarán sus servicios, por lo cual es necesario que éstos tengan conocimiento de los diferentes lineamientos que las NIIF para las Pymes establecen para la preparación y presentación de la información financiera, para que esta sea de una manera más razonable y fiable, y por tanto útil para la toma de decisiones de los diferentes usuarios.

Es por ello, que se hace necesario que en la actualidad los profesionales de la Contaduría Pública, estudien, analicen e interpreten el contenido de estas normas con el fin de que conozcan y apliquen los diferentes criterios en ellas establecidos, en cuanto al reconocimiento, medición tanto inicial como posterior, así como la información a revelar de cada una de las diferentes partidas que conforman la información financiera, ya que las mismas son de obligación legal para todas las entidades de acuerdo a lo establecido en el artículo 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007), a saber, “los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y demás leyes especiales determinen...” y el párrafo segundo del artículo 209 de su Reglamento (2003), el cual dispone; “... se entiende por principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, aquellos emanados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela”.

Estas normas, dentro de su contenido, incluyen los criterios para la contabilización de las diferentes partidas que conforman la información financiera, a

saber, Efectivos y sus equivalentes, deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, activos financieros, inventarios, propiedades, planta y equipos, activos intangibles, activos biológicos, inversiones, acreedores comerciales y otras cuentas por pagar, pasivos financieros, impuestos corrientes, provisiones, patrimonio, ingresos, gastos, entre otras.

De acuerdo con lo anterior, dentro de este grupo de partidas se encuentran las propiedades, planta y equipo, la cual representa una de las más importantes en una entidad, tanto por su importe, como por las funciones que estas tienen dentro de la misma ya que las mismas son las principales partidas generadoras de beneficios económicos. Sinisterra y Polanco (2007:17) definen a las propiedades, planta y equipos como “...aquellos activos tangibles adquiridos por el ente económico para ser utilizados de forma permanente en la producción de bienes y servicios, para arrendarlos o para utilizarlos en la administración de la empresa y no están destinados a la venta”.

Es por ello, que es necesario el estudio, análisis e interpretación de las diferentes secciones que abarcan esta partida, con el fin de conocer, manejar y aplicar los nuevos criterios de contabilización que contemplan los estándares internacionales, es decir lo contenido en las NIIF para las Pymes, para ello se efectuó un análisis hermenéutico con el objeto de comprender de forma sencilla su tratamiento contable, abarcando diferentes aspectos como, su reconocimiento, medición inicial, medición posterior, reexpresión por efecto de la inflación, así como su disposición o baja en cuentas.

## **2. Reconocimiento Propiedades Planta y equipo**

Las **propiedades, planta y equipos** son todos aquellos activos tangibles que una entidad mantiene para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos o para fines administrativos, cuya utilización se espera dure más de un periodo económico. Dentro de esta partida se encuentran diversas clases de activos, dentro de los cuales podemos destacar, terrenos, edificios, vehículos, maquinarias, mobiliarios y equipos de oficina, herramientas, entre otros. Es de

resaltar que los terrenos o edificios son activos separables, por lo que se contabilizarán separados, inclusive si son adquiridos en forma conjunta, salvo que el terreno no tenga importancia relativa, en cuyo caso si se podrán presentar como una única partida, es decir, solo la partida de edificio.

De igual forma, se consideran como parte de las propiedades, planta y equipos y por tanto se les aplica los criterios establecidos a estas partidas, todas aquellas partidas que cumplan la definición de propiedades de inversión, es decir, terrenos y edificios que se mantienen para obtener rentas o con fines no determinados, cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.

No obstante, se excluyen del grupo de propiedades planta y equipos, los activos relacionados con la actividad agrícola, derechos mineros y reservas minerales, activos intangibles, así como partidas que cumplan la definición de propiedades, planta y equipos las cuales se esperan vender en el curso normal de operaciones, en cuyo caso serán consideradas como inventarios y por tanto contabilizadas conforme a los requerimientos contenidos para esta partida en los estándares internacionales.

Cabe resaltar, que este criterio de contabilizar una partida de propiedades , planta y equipos cuando se espera vender en el curso normal de operaciones, como un inventario y por tanto reclasificarla como un activo corriente, representa un cambio novedoso en lo referente a los principios de contabilidad anteriormente aplicados, ya que según estos cada partida de los activos fijos, o permanentes, a saber, terreno, edificio, maquinaria, entre otros, se mantenía en dicho grupo hasta que se daba de baja en los registros contables.

En el marco de los planteamientos anteriores, toda entidad deberá aplicar a cada partida de propiedades, planta y equipos, los criterios de **reconocimiento** establecidos para los activos en el marco conceptual (2001. § 89) “Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficios económicos futuros para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad”, y lo cual se ratifica en el párrafo 17.4 de las NIIF para las Pymes.

Por otro lado, en algunas oportunidades hay entidades que tienen dentro de su partida de inventarios **piezas de repuestos y equipos auxiliares** que se reconocen dentro de sus estados financieros cuando se consumen, pero de acuerdo a los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 17.5 de las NIIF para las Pymes, si los mismos son de gran importancia, para mantenimiento permanente y se espera utilizarlos durante más de un periodo, podrán considerarse como una partida de las propiedades, planta y equipos, siendo un ejemplo las piezas de repuesto que adquiere una empresa de forma anticipada para reparar su maquinaria pesada, así como los equipos de mantenimiento como el gato, la grúa o señorita que utilizan para su arreglo o mantenimiento. Asimismo, estos parámetros internacionales permiten que cuando un componente de una partida de propiedades, planta y equipos necesite ser reemplazado en intervalos regulares de tiempo, como el motor de un avión, maquinaria, vehículo, entre otros, y que su sustitución alargue la vida útil del activo, su costo se añada al importe en libros.

En este contexto, un aspecto relevante y novedoso contemplado en los estándares internacionales con respecto al reconocimiento de una partida como propiedades, planta y equipos, es lo referente a los costos por **inspecciones**, las cuales cuando sean periódicas y necesarias para que una partida de propiedades, planta y equipo siga operando, se podrán reconocer como parte del importe de dicha partida. Un ejemplo de esta partida son aquellas inspecciones que debe realizar una aeronave para su funcionamiento conforme a las disposiciones legales. Tal criterio representa una diferencia con respecto lo establecido en los Principios de Contabilidad anteriormente aplicados, ya que en tal situación dicho costo de mantenimiento era llevado directamente a resultados.

### 3. Medición Inicial

Toda partida de propiedades, planta y equipos, en su reconocimiento inicial se medirá al **costo** y cuyo importe estará compuesto conforme a lo indicado en el párrafo 17.10 de las NIIF para Pymes, por el precio de compra, más; **a) costos incurridos en la adquisición**, como honorarios legales, registro, aranceles de importación,

impuestos no recuperables, entre otros, deduciendo los descuentos y rebajas. b) **Costos relacionados con la ubicación, instalación y puesta en funcionamiento**, a saber, traslado, acondicionamiento del lugar, preparación del activo para su funcionamiento, costo de las pruebas, entre otros. c) **Estimación de los costos de desmantelamiento**, por retiro del activo o rehabilitación del lugar de ubicación.

En este contexto, conforme a lo establecido en los párrafos 17.11 y 17.12 de la norma en comento, se excluyen algunos desembolsos que no forman parte del costo del activo, sino que serán reconocidos directamente en los resultados como un gasto, a saber, todos aquellos incurridos para una nueva instalación productiva, lanzamiento de un nuevo producto, apertura de una nueva sucursal o negocio, costos de los prestamos incluyendo los intereses, entre otros. Igualmente, los ingresos y costos asociados con la construcción o desarrollo de un activo cuando los mismos no sean necesarios para su ubicación y funcionamiento.

Conforme a lo anterior, toda partida de propiedad, planta y equipo se medirá en su reconocimiento inicial por su valor o precio de obtención más todos los costos antes indicados. Sin embargo si dicha partida ha sido adquirida a **crédito** en términos más allá de los normales, su medición el reconocimiento inicial será el valor presente de (l) (los) pago (s) futuro (s). Tal criterio representa otra variación con respecto a la forma en la que se contabilizaba tal hecho, puesto que anteriormente los costos financieros o por intereses se consideraban como parte del costo del activo. Para una mejor visualización de dicho cambio, supongamos una empresa que adquiere un vehículo por un valor de 50.000 u.m con un crédito sin intereses a dos años, y con una tasa de descuento adecuada del 10% por año.

*Reconocimiento anterior*

<b>Fecha</b>	<b>Cuentas y Explicación</b>	<b>Ref</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
01/01/20x	Propiedades, planta y equipo (vehículo)		50.000	
0	Cuenta por pagar			50.000
Registro por la compra de un vehículo a				

Reconocimiento conforme a las NIIF para las Pymes

Fecha	Cuentas y Explicación	Ref	Debe	Haber
01/01/20x	Propiedades, planta y equipo (vehículo)		41.322*	
0	Cuenta por pagar			41.322
01/01/20x	Costos financieros		4.132**	
1	Cuentas por pagar			4.132
01/01/20x	Costos financieros		4.546***	
2	Cuentas por pagar			4.546
	Registro de los intereses del préstamo al			
	*VP= $VF/(1+i)^n = 50.000/(1,10)^2=41.322$		**41.322*10%=	4.132
	*** $(41.322+4132)*10%=4.546$			

Como se observa en el ejemplo, existe una diferencia en la medición inicial de una partida con el nuevo criterio establecido en comparación con la forma de registro anterior, no solo con el importe inicial, sino en lo relacionado a la medición del pasivo, el cual en cada periodo deberá ser medido, cargando en resultados la porción de los intereses.

De igual forma, cuando una partida de propiedades, planta y equipo se adquiera mediante una **permuta**, su medición en el reconocimiento inicial será a valor razonable, a menos que el valor razonable del activo entregado como del activo recibido no pueda medirse con fiabilidad o que se trate de permutas no comerciales, es decir, aquellas donde se intercambian bienes de la misma naturaleza como un vehículo por otro, en cuyo caso el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado, tal como se encuentra dispuesto en el párrafo 17.14 de las NIIF para Pymes. De lo anterior se evidencia que en una permuta no comercial, no se reconocerá ninguna ganancia o pérdida en los resultados.

Como un ejemplo sobre el reconocimiento de una partida adquirida por medio de cambio, consideremos a una entidad que realiza una permuta de una maquinaria

cuyo costo de adquisición es de 250.000 u.m y una depreciación acumulada de 200.000 u.m por un vehículo con un valor razonable de 60.000 u.m. El registro correspondiente se efectuaría por el valor razonable del activo adquirido, quedando reflejado así:

<b>Fecha</b>	<b>Cuentas y Explicación</b>	<b>Ref</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
01/01/20x	Propiedades, planta y equipo (vehículo)		60.000	
0	Depreciación acumulada maquinaria		200.000	
	Propiedades, planta y equipo			250.000
	(maquinaria)			10.000
	Ganancia procedente de la permuta			

---

Si se desconoce el valor razonable del activo adquirido, pero si se conoce el valor razonable del activo entregado, suponiendo el mismo tenga un valor de 55.000 u.m, el reconocimiento del nuevo activo se efectuará por ese importe, a saber:

<b>Fecha</b>	<b>Cuentas y Explicación</b>	<b>Ref</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
01/01/20x	Propiedades, planta y equipo (vehículo)		55.000	
0	Depreciación acumulada maquinaria		200.000	
	Propiedades, planta y equipo			250.000
	(maquinaria)			5.000

---

Ahora bien, si la operación es no comercial o se desconoce el valor razonable tanto del activo adquirido como el activo entregado, el registro se efectuará por el valor según libros del activo entregado:

<b>Fecha</b>	<b>Cuentas y Explicación</b>	<b>Ref</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
01/01/20x	Propiedades, planta y equipo (vehículo)		50.000	
0	Depreciación acumulada maquinaria		200.000	
	Propiedades, planta y equipo			250.000
	(maquinaria)			

---

#### 4. Medición Posterior

Las partidas de propiedades, planta y equipos después de su reconocimiento y medición inicial, se medirán al **costo menos depreciación acumulada y menos deterioro de valor acumulado**, reconociendo en el resultado todos los costos de mantenimiento en que se incurran durante cada periodo. De donde la **depreciación** según las NIIF para las Pymes es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil, y la **pérdida por deterioro de valor** se da cuando el importe en libros de una partida de propiedades, planta y equipo excede de su valor razonable menos los costos de ventas.

##### 4.1 Depreciación

Una entidad depreciará el costo inicial de una partida de propiedades planta y equipos a lo largo de su vida útil, reconociendo dicho importe en resultados a menos que otra sección de las NIIF para las Pymes lo requiera, como en el caso de los inventarios en las empresas industriales o de producción cuyo importe por depreciación de la propiedad, planta y equipo de manufactura se incluye como carga fabril y por tanto como costo de los inventarios.

Ahora bien, si los principales componentes de una partida de propiedades, planta y equipo tienen patrones diferentes de consumo de los beneficios económicos, como en los casos de los aviones, maquinaria o vehículos, entre otros, cuyos componentes más importantes podrían separarse en (A) el motor y (B) la carrocería y demás accesorios, y donde el patrón de consumo para el componente (A) sería de horas vuelo, horas maquinas o kilómetros recorridos, respectivamente y para el componente (B) calculada en años; su depreciación se calculará por separado a lo largo de su vida útil como activos individuales.

En el marco de los planteamientos anteriores, la depreciación de una partida de propiedades, planta y equipo comenzará cuando la misma esté disponible para su uso y cesará cuando el activo se retire en cuentas, por lo que su depreciación continuará aunque este sin utilizar, salvo que este depreciado totalmente. Es de resaltar, que si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, su cargo por depreciación podría ser cero cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción o uso, como en el

ejemplo anterior del motor de los aviones, maquinaria o vehículos, los cuales al no utilizar el activo la depreciación correspondiente al componente del motor será nula.

En este sentido, una entidad seleccionará el método de depreciación que refleje el mejor patrón de consumo de los beneficios futuros del activo, pudiendo seleccionar entre el método lineal, los métodos basados en el uso, como unidades producidas, kilómetros recorridos y horas trabajadas, y el método de depreciación decreciente.

Bajo estas consideraciones es preciso acotar, que el **método de línea recta o lineal**, es aquel mediante el cual la depreciación se calcula dividiendo el importe depreciable entre el número de años correspondientes a la vida útil obteniendo como resultado la depreciación o consumo de los beneficios futuros del activo de forma anual. El **método basado en el uso o unidades de producción**, permite determinar el importe de depreciación de cada cuota unitaria, y se calcula dividiendo el importe depreciable entre la estimación de unidades a producir, horas a trabajar o número de kilómetros a recorrer del activo, y cuyo valor depreciable se multiplicará por la cantidad de unidades producidas, horas trabajadas o kilómetros recorridos en el periodo. Y por último el método de depreciación decreciente, el cual es uno de los menos utilizados puesto que constituye una depreciación acelerada, encontrándose dentro de este grupo la técnica de la suma de los números dígitos y el doble saldo decreciente.

Al efecto, la técnica de la **suma de los números dígitos**, es aquella mediante la cual se efectúa la distribución del gasto en un importe mayor en los primeros años, disminuyendo paulatinamente a lo largo de su vida útil, con el objeto de lograr un equilibrio entre los gastos de reparación y mantenimiento del activo y el servicio que presta durante su vida útil, la misma se calcula dividiendo el importe depreciable entre la suma de los números dígitos de los años  $(1+2+3+\dots+n)$  y cuyo resultado o factor se multiplicará año tras año por el número dígito en forma decreciente.

Por otro lado, el **doble saldo decreciente**, se calcula determinando la depreciación anual utilizando el método de línea recta pero sin tomar en cuenta el valor residual, se determina el % que representa ese valor en el total del costo de la partida, se multiplica por 2, hallando así la “doble tasa de saldo decreciente”, cada

año se multiplica la tasa calculada por el valor neto según libros, y para el último año el valor de la depreciación será el valor según libros menos el valor residual.

En esta línea de pensamiento, una entidad para aplicar el método de depreciación seleccionado deberá determinar, cómo se mencionó anteriormente, el importe depreciable y la vida útil del activo, donde el **importe depreciable** será el costo del activo menos su **valor residual**, el cual según las NIIF para las Pymes (2009: 241-242) es el importe que “una entidad podría obtener en el momento presente por la disposición de un activo, después de deducir los costos de disposición estimados, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones al término de su vida útil”.

Igualmente, la **vida útil** es definida como “el periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad” y para cuya determinación se deben considerar aspectos como, la utilización del activo, desgaste físico esperado, obsolescencia técnica o comercial, así como límites legales o restricciones sobre su uso, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo 17.21 de la norma en comento.

Cabe destacar, que según Omeñaca (2009: 43) los criterios de valoración establecidos en los estándares internacionales, la **vida económica** es el “período de tiempo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios”. Dicho valor representa un aspecto importante a considerar por una entidad, ya que el mismo servirá de base para la determinación del valor residual de una partida, afectando el importe depreciable, y en consecuencia en el cálculo de la depreciación. Es decir, si la vida económica de un activo es baja o nula, el valor de residual podría ser a su vez bajo o nulo puesto que el activo no podrá ser utilizable por otro usuario.

En otro contexto, es importante subrayar que factores como el cambio de uso, desgastes significativos y variación en el precio de un activo, así como avances tecnológicos podrían requerir una modificación del valor residual, de la vida útil,

como del método de depreciación aplicado, por lo que será necesario que la entidad revise sus estimaciones y en caso de ser necesario efectúe el cambio contabilizándolo como un cambio en la estimación contable. De igual forma, si existiera algún indicio de que se ha producido un cambio significativo en el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del activo, la entidad podrá cambiar el método de depreciación para reflejar su nuevo patrón, contabilizándolo de forma similar.

De acuerdo al planteamiento anterior, un **cambio en la estimación contable** de un activo se refiere al ajuste de su importe en libros o al importe de su consumo periódico originado de su evaluación actual, como de los beneficios económicos futuros esperados procedente de nueva información u acontecimiento y no como consecuencia de la corrección de errores. Dichos ajustes deberán ser reconocidos por una entidad de forma prospectiva incluyendo su efecto en el resultado, ya sea en el periodo del cambio, si solo éste es el afectado, o además en los periodos futuros, si el ajuste afecta a todos ellos.

Para visualizar de una manera mejor este planteamiento, supongamos una entidad que tiene una maquinaria disponible para su uso desde el 01/01/20X1 por un valor de 100.000 u.m, conformada por dos componentes: A) con un valor del 60%, y una vida útil de 60.000 unidades; B) con un valor de 40% y una vida útil de 5 años con un valor residual de 4.000 u.m. Como ambos componentes tienen patrones diferentes de consumo de los beneficios económicos, los mismos se deben depreciar por separado a lo largo de su vida útil como activos individuales, utilizando el método de depreciación basado en el uso para el componente A) y el método de línea recta para el B). Ahora bien, presumamos que en el periodo 20X1 la maquinaria no tuvo actividad, al finalizar el periodo 20x1, la depreciación correspondiente al componente A) será cero, mientras que la del componente B) tendrá un importe equivalente a 7.200 u.m.  $(40.000 - 4.000 \div 5 \text{ años})$ .

Ahora bien, consideremos que durante el periodo 20x2 la maquinaria tuvo una producción de 10.000 unidades, igualmente al finalizar el periodo la entidad evaluó la maquinaria y estima que la nueva vida útil del componente B) será de 6 años desde la fecha adquisición, con un valor residual de 5.000 u. m. Al finalizar el período 20x2,

el importe de la depreciación del componente A) será por un valor de 10.000 u. m, mientras del componente B) deberá ajustarse de conformidad con los cambios efectuados en la vida útil y el valor residual, siendo la misma equivalente a 5.560 u. m [Valor según libros  $20 \times 1$  ( $40.000 - 7.200 = 32.800$ )-el nuevo valor residual ( $5.000$ )÷vida útil restante ( $6-1$ )].

#### 4.2 Deterioro de Valor

Una entidad deberá evaluar en cada periodo en el que se informa si existe algún indicio de que el valor según libros de una partida de propiedades, planta y equipo excede de su valor razonable menos los costos de venta, en cuyo caso de ser así, será necesario estimar el **importe recuperable**, siendo este el mayor valor entre el valor razonable menos los costos de ventas y su valor de uso. Cabe destacar que el **valor de uso** es el valor presente de los flujos de efectivo que se espera obtener de un activo. (NIIF para las Pymes 2009:168).

Bajo estas consideraciones, para efectuar esta evaluación la empresa deberá considerar aspectos externos como; a) disminución del valor de mercado, ya sea por su uso, el paso del tiempo, entre otros aspectos; b) cambios significativos en el ámbito legal, económico tecnológico, etc. así como en el mercado que la entidad opera o está determinado el activo; c) incremento en las tasas de mercado o del rendimiento de las inversiones, las cuales pueden afectar la tasa de descuento utilizada para determinar el importe recuperable. De igual forma aspectos internos de la entidad como, obsolescencia, deterioro físico, cambios significativos en la forma del uso, a saber, que este ocioso, reestructuración o discontinuidad de la operación en el que se esté utilizando, planes para disponer del mismo antes de la fecha prevista, entre otros. Igualmente, la entidad podrá considerar, si se dispone, los informes que evidencien que el rendimiento del activo es o podrá ser menor a lo esperado.

En este contexto, si posterior a la evaluación el importe en libros es superior al importe recuperable, se da lugar a una pérdida por deterioro de valor, por lo que la entidad reducirá el importe en libros hasta su importe recuperable reconociendo dicha pérdida directamente en resultados. Es de resaltar que, si de un hecho del cual una partida que hubiera experimentado deterioro surgiera una compensación por terceros,

como por ejemplo, la reclamación de un siniestro ocurrido a una maquinaria amparada por una póliza de seguros, solo se contabilizará y por tanto se incluirá en el resultado como una ganancia, cuando la compensación sea exigible, es decir, cuando la entidad aseguradora emita su respuesta favorable de efectuar la liquidación.

Cabe indicar, que cuando una entidad decide disponer de una partida de propiedades, planta y equipos en una fecha anterior a la esperada, es decir, en la establecida en su vida útil, ese hecho podría representar un indicador de deterioro de valor, por lo cual es necesario que se calcule el importe recuperable, a los efectos de determinar si dicha partida ha sufrido un deterioro de su valor.

Para visualizar estos planteamientos, partamos del ejemplo anterior en el cual la maquinaria al inicio del periodo 20x3, tiene un valor en libros de 77.240 u.m [Componente A) 50.000 u. m (costo inicial 60.000 u. m- depreciación acumulada 10.000 u. m) Componente B) 27.240 u. m (costo inicial 40.000 u. m- depreciación acumulada 12.760 u. m)], supongamos que el 01/01/20x3 ocurrió un siniestro que destruyó la maquina, tal hecho es un indicio de deterioro de valor, por que se deberá efectuar el registro correspondiente, a saber,

<b>Fecha</b>	<b>Cuentas y Explicación</b>	<b>Ref</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
01/01/20x	Pérdida por deterioro de valor (maquinaria)		77.240	
3	Deterioro de valor acumulado (maquinaria)			77.240

*Desincorporando posteriormente el activo*

<b>Fecha</b>	<b>Cuentas y Explicación</b>	<b>Ref</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
01/01/20x	Depreciación acumulada (maquinaria)		22.760	
3	Deterioro de valor acumulado (maquinaria)		77.240	
	Propiedades, planta y equipo (maquinaria)			100.000

Ahora bien, si la empresa tenía asegurada dicha maquina, solo podrá registrar el ingreso cuando la compañía asuma la obligación, tal como se explicó anteriormente, quedando contabilizada de la siguiente forma;

Fecha	Cuentas y Explicación	Ref	Debe	Haber
01/01/20x	Cuentas por cobrar compañía de seguro		80.000*	
3	Ingreso por reclamación seguro			80.000
	Registro de la compensación a recibir por			

\*Supongamos que el monto de la reclamación es equivalente a 80.000 u.m

## 5. Reexpresión por efecto de la inflación

Toda entidad deberá reexpresar sus partidas de propiedades, planta y equipo cuando la moneda en la cual estén expresados los estados financieros, correspondan a una economía hiperinflacionaria, considerándose la de Venezuela una de ellas, puesto que la misma presenta la mayoría de las características que las normas internacionales establecen como indicadores de una posible hiperinflación, a saber, la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios o en una moneda extranjera, no se toma en consideración los importes monetarios en los términos de la moneda local sino en términos de una moneda extranjera, las compras y ventas a crédito se establecen en precios que compensen la pérdida del valor adquisitivo, y por último las tasas de interés, salarios y precios se encuentran vinculados a un índice de precios, en Venezuela denominado Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), emitido por el Banco Central de Venezuela.

Conforme con el planteamiento anterior, dicha reexpresión se realizará aplicando al costo histórico y a la depreciación acumulada de una partida de propiedades, planta y equipo, la variación del índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta la fecha del periodo en el que se informa, y cuyo resultado reflejará su importe corriente. Dicho importe no podrá exceder a su importe recuperable, de ser así se reducirá y se tomará como valor reexpresado el importe recuperable contabilizándose esa diferencia como un deterioro de valor. Es de resaltar, que cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria, los importes expresados en las partidas de propiedades, planta y equipos al final del periodo anterior al que se informa, serán la base para los importes en libros de esas partidas en los estados financieros posteriores.

A manera de ejemplo a estos planteamientos, consideremos una entidad que prepara sus estados financieros al 31/12/2011, y presenta dentro de su información una maquinaria con un valor de 145.000 u. m adquirida el 04 de mayo del año 2008, con una depreciación acumulada 50.000 u. m, el cálculo de la reexpresión y por tanto sus valores corrientes serán:

<b>Partida</b>	<b>Valor Histórico</b>	<b>Factor</b>	<b>Valor Actualizado</b>	<b>Ajuste</b>
Maquinaria	145.000	2.36298	342.632	197.632
Depreciación Acumulada	(50.000)	2.36298	(118.149)	(68.149)

**\*INPC Diciembre 2011 (265.60) ÷ INPC Mayo 2008 (112.40) (Banco Central de Venezuela)**

#### **6. Disposición o baja en cuenta:**

Por último en este proceso de contabilización de las propiedades, planta y equipos, una entidad podrá dar de baja una partida cuando se disponga de ella, es decir, se deseche, se venda, se intercambie por otro activo (permuta) o cuando no se espere obtener beneficios económicos, eliminando en libros tanto el activo como su depreciación acumulada. Para poder determinar la fecha o el momento de la disposición se deben considerar las condiciones establecidas en el párrafo 23.10 de las normas en comento, a saber, cuando los riesgos y ventajas inherentes al activo se traspasen al comprador, su importe sea fijo y probable que ingrese, la entidad no posea el control y por último no se prevea incurrir en otros costos como consecuencia de la venta.

Ahora bien, luego de determinado el momento y sin importar la forma en que se retire o disponga una partida, dicho reconocimiento presentará tres (3) escenarios; 1) que el valor de la disposición sea mayor que el valor según libros, en cuyo caso se obtiene una ganancia; 2) que el valor de la disposición es menor al valor según libros, lo cual origina una pérdida; 3) el valor de disposición es igual que el valor según libros, lo que ocasiona que no se genere ni ganancia ni pérdida. La ganancia o pérdida que se genere será reconocida por la entidad en el periodo en el que sea dado de baja

en cuenta la partida de activo, donde la ganancia no se clasificará como ingresos por actividades ordinarias, sino como otros ingresos, y en cuanto a la pérdida se deberá considerar previamente la comprobación del deterioro de valor. Ejemplos de estos hechos se pueden visualizar en los planteados anteriormente en la permuta y en el del deterioro de valor.

### **Reflexión final:**

Conforme a el análisis anterior, se puede evidenciar que las NIIF para las Pymes incluyen dentro de su contenido aspectos relevantes en la forma de contabilizar las partidas de propiedades, planta y equipo, considerando criterios para su reconocimiento y medición que anteriormente no estaban contenidos en los principios de contabilidad aplicados, por lo cual se hace necesario el estudio, análisis y comprensión no solo de los aspectos relacionados con esta partidas, sino con todas las que conforman los estados financieros, con el fin de que tales criterios sean aplicados al momento de la preparación y presentación de la información financiera, para que así la información presentada sea lo más razonable y fiable posible y por tanto útil en la toma de las decisiones por parte de los diferentes usuarios.

### **Referencias bibliográficas**

Banco Central de Venezuela. *Índice Nacional de Precios al Consumidor*, [en línea].  
Dirección URL: <http://www.bcv.org.ve/>. [Consulta 30 de noviembre de 2011].

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, 2001). *Marco Conceptual*.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, 2009). *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas /NIIF para las (PYMES)*.

Ley de Impuesto Sobre La Renta (2007). *Gaceta Oficial No. 38.628*. Caracas, Venezuela.

Omeñaca, J (2009). *Plan General de Contabilidad y PGC de PYMES Comentados*. (7ma. Ed.). España: Ediciones Deusto.

Reglamento de Ley de Impuesto Sobre La Renta (2003). *Gaceta Oficial No. 5.662*. Caracas, Venezuela.

Sinisterra, G y Polanco, I (2007). *Contabilidad Administrativa*. (2da. Ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.

**Blanco Ortiz; Elsy Loreana**, Licenciada en Contaduría Pública, MCS. Gerencia de empresas, Profesora Agregada Universidad de Los Andes, Núcleo Universitario del Táchira “Dr. Pedro Rincón Gutiérrez” San Cristóbal, Táchira, Venezuela.  
e-mail: [elsyblanco@ula.ve](mailto:elsyblanco@ula.ve)

**Hulett Rubio, Neyi Lizzet** , Licenciada en Contaduría Pública, Especialista en Gerencia Tributaria, Profesora Agregada Universidad de Los Andes, Núcleo Universitario del Táchira “Dr. Pedro Rincón Gutiérrez” San Cristóbal, Táchira, Venezuela.  
e-mail: [lizzethulett@gmail.com](mailto:lizzethulett@gmail.com)