

¿Cómo se puede reconocer la propiedad, planta y equipo de acuerdo con las normas contables en el sector minero, agrícola, industrial y de servicios en el Perú?

Joselyn Cristel Ferré Vera

Estudiante del séptimo ciclo de Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica del Perú

Daisy Vanessa Huamán Córdor

Estudiante del sexto ciclo de Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica del Perú

María María Muñoz Paredes

Estudiante del sexto ciclo de Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Brenda Josselin Núñez Maldonado

Estudiante del sexto ciclo de Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Secretaria de Publicaciones del Centro Federado de la Facultad de Ciencia Contables. Miembro de AECAFP.

La Norma Internacional Contabilidad 16 menciona que no podrá ser aplicada en los activos biológicos ni en los recursos minerales, entre otros, en los que se realice la extracción y exploración de los mismos o de recursos similares no renovables. Sin embargo, sí se aplicará en los elementos de propiedad, planta y equipo, en los casos en que estos elementos no participen directamente en la producción, sino para generar beneficios económicos.

I. Reconocimiento

Un elemento de planta, propiedad y equipo se reconocerá como un activo siempre y cuando se cumplan los siguientes aspectos. En primer lugar, debe ser probable que la empresa reciba beneficios económicos futuros a través de ese bien. Por ello, la empresa deberá evaluar el grado de exactitud junto con los flujos que se obtendrá de los beneficios económicos futuros sobre el tiempo de reconocimiento inicial. En ese marco, es necesario tener la seguridad de que se recibirá ganancias y que, al mismo tiempo, se asumirán los riesgos. En segundo lugar, se registrará el costo del bien cuando se pueda medir con fiabilidad.



En el orden de las ideas anteriores, la NIC 16 menciona también que, cuando se adquiere un activo como un todo, las partes más importantes de ese bien tendrán que ser reconocidas de una forma distinta. En ese caso, el gasto se registrará por cada una de las partes del elemento. Por ejemplo, un avión y sus motores deben ser reconocidos según sus partes. El motivo por el que se realiza este procedimiento es para que el importe de la depreciación se manifieste adecuadamente según el consumo de las piezas o partes del bien. El objetivo es que las piezas y el equipo puedan ser utilizados en relación con un activo de planta, propiedades y equipo. Si se realiza de esta manera, entonces, será contabilizado. El deber de la entidad es reconocer todos los gastos de la propiedad, planta y equipo en el momento en el que se haya realizado.

“Esta norma no será aplicable para activos biológicos ni de recursos minerales u otros similares”.

Con respecto a algunos bienes de propiedades, planta y equipo, están los costos iniciales que surgen por la adquisición de elementos, ya sea por motivos de seguridad o medioambientales. Se debe considerar que este tipo de adquisición no permite el incremento de los beneficios económicos, que realizan las funciones para que la entidad obtenga ganancias.

Los costos posteriores corresponden a los gastos que proceden del mantenimiento diario del elemento, como el costo de la mano de obra y los consumibles, que son los gastos pequeños. Estos gastos son reconocidos como «reparaciones y conservación». También, existen los costos de sustitución, que son componentes y pueden ser reemplazados por períodos determinados. En el caso de una empresa minera, en la cual se requiere de maquinarias para el traslado de materiales, se puede requerir de repuestos y también de mantenimiento hasta el tiempo de vida útil. Entonces, la entidad tendrá que reconocer los costos de sustitución cuando se haya realizado el gasto. Sin embargo, existe una condición para que algunos de estos activos continúen con sus operaciones: la realización periódica de inspecciones generales. En este caso, se trata de gastos que se registrarán en los libros contables sin la necesidad de que exista o no sustitución.

2. Medición en el momento de reconocimiento

En cuanto al reconocimiento de los activos de la propiedad, planta y equipo, este comprende diferentes etapas, como son la medición inicial, el gasto posterior y la medición posterior al reconocimiento inicial. La medición inicial implica que se reconozca el activo, con su respectivo precio de compra; incluso, con los derechos de importación y los impuestos.

La manera como se mida el costo del bien se establecerá por el importe del mismo, y se registrará en la fecha de reconocimiento. Además, será medido por el valor razonable, que es el valor pactado entre un comprador y vendedor. En ese esquema, ambos estarán informados, siempre y cuando la operación no sea de carácter comercial o se dé el caso de que no se pueda medir con fiabilidad.

3. Costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación de activos

Estos costos forman parte de aquellos que se generan como consecuencias del funcionamiento del activo. Por ello, para el análisis de la aplicación de la NIC 16, su reconocimiento inicial se dará en relación con la estimación de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento. Además, y se incluirá este costo cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de la instalación del elemento.

Asimismo, los costos estimados de desmantelar y trasladar el activo, así como los correspondientes a la restauración de su ubicación, se darán en la medida que deban ser considerados como una provisión de gastos futuros. En paralelo, se debe considerar que, cuando se hace referencia a costos en rehabilitación de un elemento de la presente NIC 16 que deban ejecutarse a intervalos regulares a lo largo de su vida útil, se necesita que el activo continúe utilizándose, y que no se estime como un gasto.

4. Permuta de activos

El intercambio de activos en una entidad se medirá sobre la base de las partidas de propiedades, planta y equipo adquiridas a cambio de un activo o activos no monetarios, o de una combinación de activos, por su valor razonable. Ello se aplicará a menos que la permuta carezca de carácter comercial.

Para manejar este último caso, es necesario saber cómo una entidad determina si su transacción de intercambio posee este carácter. En los casos en los que la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo se medirán por su valor razonable. En relación con ello, en la NIC 16, se menciona que una transacción tiene naturaleza comercial si cuenta con las siguientes condiciones:

- La configuración de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido
- El valor específico para la entidad, de la parte de sus acti-

vidades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio

- La diferencia entre la (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 cuyas actividades son afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. Se debe considerar que un elemento propio de esta norma puede ser obtenido por medio de un intercambio total o parcial con un elemento diferente al activo fijo o a cambio de un activo cualquiera. En esa medida, el costo de adquisición de los elementos de propiedad, planta y equipo se estimará por el valor razonable de dicho activo cedido ajustado por el importe de cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios líquidos entregados adicionalmente.

“La frecuencia de la revaluación de los elementos de propiedad, planta y equipo dependerá de cuán volátiles y significativos sean los movimientos que experimente este activo”.

Asimismo, un elemento que pertenece a la presente NIC puede ser conseguido mediante un intercambio por otro activo similar, que tenga un uso semejante dentro de la tendencia de la actividad y un valor parecido al entregado. De igual modo, uno de estos elementos puede ser vendido a cambio de obtener derechos de propiedad sobre activos semejantes. En estos dos casos, al realizar permutas de activos puede que el proceso de obtención de beneficios quede inacabado; cabe decir que no se reconocerán pérdidas o ganancias en relación con dicha transacción. Por ello, el costo del nuevo activo adquirido será igual al importe en libros del activo entregado. Entre los ejemplos, se pueden mencionar las aeronaves, hoteles, estaciones de servicio y otras propiedades de inversión.



5. Medición posterior al reconocimiento

Luego del reconocimiento inicial, esta norma permite dos modelos de medición posteriores: el modelo de costo y el modelo de revaluación. El modelo de costo plantea que, después de ser reconocido como un activo, el elemento será registrado por su costo, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de pérdidas por deterioro de valor. Mientras, en el modelo de revaluación, el valor revaluado es el valor razonable, menos la depreciación acumulada y el aporte acumulado de pérdidas por deterioro de valor.

6. Modelo de revaluación

El valor razonable de terrenos y edificios corresponde generalmente a su valor de mercado, para lo cual se debe tener siempre en cuenta el uso al que están destinados. De igual manera, el valor razonable de maquinaria y equipo responde –por lo general– a su valor de mercado, determinado por tasadores. En caso no exista evidencia del valor de mercado debido a la naturaleza especializada de la planta y equipo, se valoriza a su costo de reemplazo.

La reiteración con la que se revalorará no está establecida; sin embargo, se debe considerar que aquellas partidas que tienden a experimentar cambios significativos necesitarán revaluación anual. En cambio, aquellos elementos con variaciones poco volátiles e insignificantes podrán ser revaluados cada tres o cinco años.

Cuando un elemento es revaluado, cualquier tipo de depreciación acumulada a la fecha será tratada de dos maneras. En primer lugar, será revelado proporcionalmente con el cambio en el valor registrado bruto del activo, para que este valor después de revaluación corresponda a su monto revaluado. En segundo lugar, será eliminado contra el valor registrado bruto del activo y la cantidad neta redeclarada al valor revaluado del activo. Después del tratamiento de los incrementos y disminuciones que surgen en la revaluación, las disminuciones son cargadas al estado de resultados como un gasto, mientras que los incrementos serán acumulados directamente al patrimonio, como superávits.

7. Depreciación

Cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo con un costo que sea significativo en relación con el total del costo del elemento, debe ser depreciado por separado. En caso algún elemento no tenga un costo significativo en relación con el costo total del mismo, la entidad podrá elegir si lo deprecia de forma separada o no.

En la medida que la entidad deprecie de forma separada algunas partes de un elemento de propiedades, planta y equipo, también, lo hará con el resto del elemento. Cabe anotar que, en algunos casos, para depreciarlo, podría ser necesario emplear técnicas de aproximación.

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. Sin embargo, en ocasiones, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos.

7.1 Importe depreciable y período de depreciación

El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Se revisarán como mínimo al término de cada período anual el valor residual y la vida útil de un activo. Si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8. La depreciación se contabilizará aun 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. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación.

Cabe anotar que el importe depreciable de un activo se determina después de



deducir su valor residual. Este último podría aumentar hasta igualar o superar el importe en libros del activo. En cuanto a la depreciación de un activo, comenzará cuando este se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Además, finalizará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5 y la fecha en la que se produzca la baja en cuentas del mismo.

“ Cuando se adquiere un activo como un todo, las partes más importantes de ese bien tendrán que ser reconocidas de una forma distinta. En ese caso, el gasto se registrará por cada una de las partes del elemento.”

Se debe considerar que los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se consumen, por parte de la entidad, a través de su utilización, la obsolescencia técnica o comercial y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien. Para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta los siguientes factores: la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo (fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados). Cabe recalcar que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica.

Respecto a los terrenos y los edificios, se trata de activos separados, y –por ello– se contabilizarán de manera independiente. Exceptuando a las minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se deprecian. En cambio, los edificios tienen una vida limitada y, en esa medida, son activos depreciables.

7.2 Método de depreciación

El método utilizado revelará la muestra con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo. Este método será revisado, como mínimo, al finalizar cada período anual. En caso haya una modificación significativa en la muestra esperada de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo molde.

Existen tres tipos métodos de depreciación:

- Método lineal: el cual da lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie.
- Método de depreciación decreciente: que dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil, en función del saldo del elemento.
- Método de las unidades de producción: que 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 períodos, salvo algunas excepciones. A continuación, se aplicarán cada uno de los métodos mencionado a un caso particular:

• Primer caso: Método lineal

Una empresa Minera llamada «Buen Oro» tiene un activo fijo (tractor), que a lo largo de su vida útil se va a ir depreciando. A continuación, se mostrarán los valores a depreciar:

Valor del activo = S/. 2.500.000

Valor residual = S/. 500.000

Vida útil = 20 años

(Valor del activo – Valor residual) / (Vida útil estimada)

Entonces: $2.500.000 - 500.000 / 20 = S/. 100.000$

Este monto de S/. 100.000 calculados serán un cargo constante a lo largo de los 20 años que representa la vida útil de este activo.

• Segundo caso: Método de depreciación decreciente

La empresa industrial Milkito S.A compró una maquinaria, que un valor de adquisición de S/. 3.800.000 y tendrá una vida útil de 25 años. A continuación, este activo fijo será depreciado utilizando el método decreciente:

Valor de adquisición = S/. 3.800.000

Valor residual = S/. 800.000

Vida útil: 25 años

Tasa de depreciación = $1 - ((\text{Valor residual} / \text{costo})^{(1/\text{vida útil})})$

Entonces

Tasa de depreciación = $1 - ((800.000 / 3.800.000)^{(1/25)})$

Tasa de depreciación = 6,0423%

• Tercer caso: Método de las unidades de producción

La empresa Agro Peruana posee una máquina que compró el 1 de enero de 2009 en S/. 100.000. Se estimó que esta probablemente procesaría 50.000 unidades durante toda su vida útil. Además, se le dio un valor de salvamento de S/. 3000. Se pide calcular la depreciación por el método de las unidades de producción hasta el 31 de diciembre de 2009, tomando en cuenta que durante el mismo produjo 50.000 unidades.

Costo = S/. 100.000

Vida útil = 500.000 unidades

Valor de salvamento = S/. 3000

Ajuste del año 2009

Factor = $(100.000 - 3000) / 500.000 = 0,194$ por unidad

Producción del año = 50.000. Se procede de la siguiente manera: $50.000 * 0,194 = S/. 9700$ por año.

En los ejemplos anteriores, se aplicaron los métodos de depreciación a empresas que se dedicaban a los sectores de minería, agricultura, servicios e industria. Sin embargo, no se

