

INTRODUCCIÓN A LAS NICSP



Activos

Contenido

Introducción a los Activos	5
Enfoque de los activos	6
Activos típicos del sector público	6
Definición de un activo	7
Criterios de reconocimiento de activos	9
¿Es una carretera un activo?	10
¿Es el Centro de Convenciones un activo?	10
Árbol de decisión	11
Propiedad, Planta y Equipo.....	14
Definición de PP&E	15
Limitaciones de alcance	16
Principio de reconocimiento	17
Ejemplo de problemas de reconocimiento	18
Otros problemas de reconocimiento	18
Ejemplos de reconocimiento	19
Medición inicial	20
Ejemplo de medición	22
Medición después del reconocimiento inicial	22
Comparación de modelos.....	23
Pros y contras de la revalorización	24
Depreciación.....	26
Ejemplo de depreciación	27
Baja en cuentas	28
Revelaciones principales de PP&E	29
Plan de continuidad ilustrativo – Clase de edificios	30
NICSP 5, Costos por préstamos	31
Deterioro – NICSP 21 y NICSP 26.....	32
Indicadores de deterioro.....	34
Preguntas y discusión	34
Preguntas de revisión.....	35
Respuestas a las preguntas de revisión	40

Activos intangibles	45
Activos intangibles – NICSP 31	46
Activos intangibles	47
¿Adquirido o generado internamente?	48
Para los generados internamente	48
Otros temas	49
Activos intangibles adquiridos en una combinación del sector público (adquisición)	49
Preguntas y discusión	50
Preguntas de revisión	51
Respuesta a las preguntas de revisión	52
Arrendamientos	53
Clasificación de los arrendamientos	54
Arrendamientos financieros	55
¿Arrendamiento o acuerdo de concesión de servicios (ACS)?	57
Contabilidad de Arrendatarios – Arrendamientos Financieros	57
Ejemplo	58
Ejemplo	59
Contabilidad de Arrendatarios -Arrendamientos Operativos	61
Ejemplo	62
Gastos de arrendamientos financieros y arrendamientos operativos	62
Contabilidad del Arrendador – Arrendamientos Financieros	63
Ejemplo – Reconocimiento de ingresos	64
Contabilidad del Arrendador – Arrendamientos Operativos	64
Acuerdos de venta con arrendamiento posterior	65
Requisitos de revelación	66
Preguntas y discusión	68
Preguntas de revisión	69
Respuestas a las preguntas de revisión	71
Acuerdos de Concesión de Servicios	74
NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente	75
Acuerdo de Concesión de Servicios	75
Definición de activos de concesión de servicios	76
Activo de concesión de servicios de la ciudad	78
Reconocimiento de Pasivos	80
Pasivo de la ciudad	82
Otros temas	84
Presentación y revelaciones	84
Preguntas y discusión	85
Preguntas de revisión	86

Respuestas a las preguntas de revisión	88
Inventarios.....	90
Inventarios NICSP 12	91
Ejemplos de inventarios	91
Medición	92
Componentes de costo - Ejemplo 1	94
Componentes de costo - Ejemplo 2	95
Fórmulas para el cálculo de los costos de inventario	95
Ejercicio de medición.....	96
Reconocimiento de gastos	97
Ejercicio de reconocimiento de gastos	98
Revelaciones	99
Preguntas y discusión	100
Preguntas de revisión.....	101
Respuestas a las preguntas de revisión	103
Agricultura	105
Agricultura NICSP 27	106
Alcance	106
Plantas productoras.....	107
Ejemplos.....	107
Actividad Agrícola.....	108
Reconocimiento.....	108
Medición en el reconocimiento inicial.....	109
Medición posterior	109
Revelaciones	109
Preguntas y discusión	110
Preguntas de revisión.....	111
Respuesta a las preguntas de la revisión	113
Propiedades de Inversión	116
Alcance	117
Definición de Propiedades de Inversión.....	117
Árbol de decisión	118
Ejemplos de propiedades de inversión	119
Ejemplo trabajado.....	120
Principio de reconocimiento	120
Medición inicial	121
Medición posterior	121
Modelo de Valor Razonable	122
Transferencias.....	123

Disposiciones	124
Preguntas y discusión	125
Preguntas de revisión	126
Respuestas a las preguntas de revisión	127



Introducción a los Activos

Enfoque de los activos

- Definición y reconocimiento
- Normas relacionadas con los activos
 - Propiedad, Planta y Equipo (NICSP 17)
 - Costos por préstamos (NICSP 5)
 - Arrendamientos (NICSP 13)
 - Inventarios (NICSP 12)
 - Activos intangibles (NICSP 31)
 - Acuerdos de concesión de servicios (NICSP 32)
 - Agricultura (NICSP 27)
 - Propiedades de inversión (NICSP 16)
 - Deterioro (NICSP 21 e NICSP 26)

Tenga en cuenta que la definición general y el reconocimiento reflejan [*El Marco Conceptual del Sector Público*](#) del IPSASB. El marco no sustituye a las NICSP individuales. Las NICSP individuales pueden reflejar la definición de activo anterior que, en esencia, no es significativamente diferente, pero difiere en el uso de la terminología. Las NICSP pueden actualizarse en algún momento en el futuro a fin de ser coherentes con el marco.

Activos típicos del sector público

- Activos financieros (activos monetarios)
 - Efectivo y equivalentes de efectivo
 - Ingresos por cobrar
 - Préstamos y anticipos por cobrar
 - Inversiones y derivados
- Activos no financieros
 - Activos físicos (activos no monetarios)
 - Inventarios
 - Propiedad, planta y equipo
 - Activos intangibles
 - Software informático



Definición de un activo

- Un **activo** es un recurso actualmente controlado por la entidad como consecuencia de un suceso pasado.
- Un **recurso** es una partida con potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos. La forma física no es una condición necesaria de un recurso.

Para cumplir con los objetivos de los estados financieros, los usuarios necesitan información sobre la magnitud de los recursos totales que el gobierno tiene a mano para cumplir con los pasivos a medida que vencen y para prestar servicios futuros. La definición identifica las características clave de un activo a los efectos de identificar los activos que deben ser reportados por una entidad. Hay muchos activos que no son reportados por una entidad. Por ejemplo, una entidad puede tener acceso al agua que es crítica para sus procesos, pero el agua puede no ser necesariamente un activo de la entidad.

La definición de un activo se puede separar en sus características clave.

Incorporan recursos

Los recursos pueden ser recursos financieros, incluidos efectivo, derechos de efectivo, inversiones y cualquier otro recurso que pueda utilizarse para liquidar pasivos a su vencimiento o para financiar la provisión de bienes y servicios futuros.

Los recursos económicos que surgen de los contratos y otros acuerdos vinculantes son promesas incondicionales y otras capacidades para exigir la provisión de recursos económicos, incluso a través de la protección contra riesgos.

Los recursos también pueden ser físicos con la capacidad de generar flujos de efectivo netos futuros o que se consumirán en la prestación de servicios futuros en el curso normal de las operaciones. El inventario y los elementos de propiedad, planta y equipo son ejemplos de recursos físicos que pueden generar beneficios económicos futuros o incorporar el potencial de servicio futuro.

Los recursos también pueden ser recursos intangibles que representan derechos reconocibles a futuros beneficios económicos y potencial de servicio. Ejemplos de activos intangibles que pueden ser reconocidos por entidades del sector público incluyen software adquirido o patentes adquiridas y derechos de autor en poder de entidades gubernamentales en áreas como el turismo, la investigación, la educación, la salud, la agricultura y los archivos.

Los activos proporcionan un medio para que las entidades logren sus objetivos. Una entidad comercial posee activos principalmente para generar entradas de efectivo futuras. Para las entidades comerciales, el beneficio económico futuro incorporado en un activo es el potencial para que, ya sea individualmente o en combinación con otros activos, contribuya, directa o indirectamente, al flujo futuro de efectivo y equivalentes de efectivo a la entidad. El objetivo principal de una entidad comercial es generar una ganancia y sus recursos se emplean para ese fin.

Los activos de un gobierno son diferentes de los de una empresa. Los gobiernos proporcionan servicios públicos y redistribuyen la riqueza para una variedad de propósitos sociales y económicos. Los activos de un gobierno generalmente se utilizan para saldar pasivos o para proporcionar servicios futuros. Dichos activos pueden incluir efectivo, derechos de efectivo, inversiones, inventarios de suministros, gastos pagados por adelantado y activos tangibles de capital comprados, construidos, contribuidos, desarrollados o arrendados. La mayoría de los activos tangibles de capital del gobierno representan la capacidad de servicio, en lugar de las futuras entradas netas de efectivo del gobierno.

Un gobierno también puede tener activos que, al igual que una empresa comercial, se utilizan para generar entradas netas de efectivo. Algunos recursos del sector público generan flujos de efectivo porque tienen tarifas de usuario asociadas a ellos.

Para abarcar todos los fines a los que pueden destinarse los activos de una entidad del sector público, las NICSP utilizan los términos beneficios económicos futuros y potencial de servicio para describir las características esenciales de los activos. Los activos utilizados para generar entradas netas de efectivo se describen como aquellos que incorporan beneficios económicos futuros. Los activos utilizados para proveer bienes y servicios, pero que no generan directamente entradas netas de efectivo, se describen como aquellos que incorporan potencial de servicio.

Actualmente controlado por la entidad

El criterio utilizado para relacionar un recurso a una entidad específica es el de control. El control de un activo tiene dos aspectos:

- a) La entidad puede utilizar o beneficiarse del recurso para el logro de sus objetivos; y
- b) La entidad puede excluir o regular de otro modo el acceso de terceros a los beneficios derivados del recurso.

Para un activo que se brinda para su uso por la ciudadanía y el público en general, el control está en manos del gobierno que posee la capacidad de controlar el acceso al potencial de servicio actual incorporado en el activo. Este control puede demostrarse, por ejemplo, por la capacidad del gobierno para determinar el nivel de servicio que proporcionará el activo, tales como el establecimiento de horas de operación y niveles de tarifas para un parque público.

La titularidad no puede considerarse una característica esencial de un activo porque esta característica no siempre es necesaria. Si bien muchos bienes, por ejemplo, cuentas por cobrar y bienes, están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad, el derecho de propiedad no es esencial. Por ejemplo, la propiedad mantenida en un contrato de arrendamiento es un activo si la entidad controla los beneficios que se espera que fluyan de la propiedad.

Además de poder acceder a los beneficios, la entidad puede excluir o regular de otra manera el acceso de otros a los beneficios derivados del recurso.

Surge de un suceso pasado

En algunos casos, es difícil determinar si una transacción o evento crea un elemento que cumpla con esta definición de activo. La evaluación de si un elemento cumple con la definición de activo puede requerir una evaluación de la posición legal de una entidad en la fecha de presentación de informes. Se debe hacer una evaluación de toda la evidencia disponible para determinar si la entidad tiene el derecho u otro acceso a un recurso económico que otros no tienen.

Por ejemplo, una entidad puede estar presentando un reclamo a través de procesos legales, donde el resultado es incierto. En la fecha de presentación de informes, puede haber incertidumbre sobre si existe un recurso económico en términos del resultado de la acción legal.

La ocurrencia de una transacción pasada u otro suceso se considera evidencia que respalda la existencia de un recurso presente. Las transacciones o sucesos que se espera que ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos. Por ejemplo, una intención de comprar inventario no cumple, por sí misma, con la definición de un activo.

Aunque la ocurrencia de una transacción puede no ser necesaria para que un activo exista, las transacciones generalmente proporcionan evidencia indiscutible de que un activo ha sido adquirido y son la base más común para reconocer activos. Por ejemplo, la adquisición de equipo médico normalmente proporciona información suficiente para justificar el reconocimiento de un activo, y la destrucción de un edificio en un desastre natural conduce a la baja en cuentas de ese activo.

Cada transacción no resulta en un activo. Por ejemplo, la compra de materiales e insumos puede no resultar en un recurso del cual se obtendrán beneficios económicos o potencial de servicio porque se consumen en las actividades actuales. Otros ejemplos son ciertos gastos en el desarrollo de elementos intangibles. Dichos gastos se reconocen como gasto en el período en que ocurren.

Aunque muchos activos del sector público son el resultado de incurrir en gastos, no todos los activos son el resultado de gastos. Por ejemplo, algunos activos significativos de un gobierno pueden ser recursos naturales y tierras heredadas en el derecho de sus poderes soberanos (por ejemplo, secuestro) y no han sido comprados.



Criterios de reconocimiento de activos

- Un elemento que cumpla con la definición de un activo debe reconocerse si:
 - Es probable que cualquier potencial de servicio futuro o beneficio económico asociado con el activo fluya hacia la entidad; y
 - El costo o valor razonable del elemento se puede medir de manera fiable

Una vez que se determina que un recurso cumple con la definición y tiene las características clave de un activo, se debe determinar si se cumplen los criterios de reconocimiento. El reconocimiento es el proceso de incluir un elemento en los estados financieros de una entidad mediante la adición del importe respectivo en los totales de un estado financiero junto con una descripción narrativa del elemento (por ejemplo, cuentas por cobrar, tarifas de usuario, subvenciones). No significa una revelación en las notas a los estados financieros. Las notas proporcionan más detalles sobre las partidas reconocidas en los estados financieros o proporcionan información sobre las partidas que no cumplen los criterios de reconocimiento y, por lo tanto, no se reconocen en los estados financieros. El reconocimiento o no de un elemento en particular requerirá la aplicación de juicio al considerar la materialidad y si las circunstancias específicas cumplen con los criterios de reconocimiento.

El concepto de **probabilidad** se utiliza en los criterios de reconocimiento para referirse al grado de incertidumbre de que los beneficios económicos futuros asociados al activo fluirán hacia la entidad. El concepto está en consonancia con la incertidumbre que caracteriza al entorno en el que opera una entidad. "Probable" significa que es más probable que se produzca una afluencia de recursos que no.

Es decir, la probabilidad de que el suceso ocurra es mayor que la probabilidad de que no ocurra.

El grado de probabilidad asociado a un activo (entrada de recursos) se determina sobre la base de toda la evidencia disponible en la fecha de presentación de informes. La evidencia considerada incluye cualquier evidencia adicional proporcionada por eventos posteriores a la fecha de presentación. Por ejemplo, una entidad tiene una cuenta por cobrar en la fecha de presentación de informes por los impuestos sobre la renta, a pesar de que los contribuyentes no han presentado declaraciones de impuestos. Es probable, con base en la experiencia pasada, que los impuestos sean adeudados por los contribuyentes.

Es posible que una partida no se reconozca en los estados financieros porque no se puede hacer una estimación razonable del importe en cuestión. En tales casos, puede haber dificultades para obtener mediciones fiables de los activos. En el ejemplo anterior, es posible que no sea posible medir de manera confiable el monto de los impuestos adeudados en la fecha de presentación de informes hasta que se reciba o se reciba el pago. Si se recibe un pago después de la fecha de presentación, es posible reconocer el activo en la fecha de presentación. (Ver [NICSP 14, Hechos ocurridos después de la fecha de presentación](#)).

El hecho de que se trate de una estimación no significa que la medición no sea fiable. Debido a la naturaleza de los estados financieros, las estimaciones suelen ser parte de su preparación. Por ejemplo, la estimación de los impuestos por cobrar puede basarse en el uso de modelos estadísticos que utilizan datos sobre el patrón histórico de recaudación de un impuesto en particular en períodos anteriores, la consideración del momento de los ingresos en efectivo de los contribuyentes, las declaraciones hechas por los contribuyentes y la relación de los impuestos por cobrar con otros sucesos en la economía. La medición de los activos y los ingresos derivados de las operaciones fiscales utilizando modelos estadísticos puede dar lugar a que el importe de los activos y los ingresos reconocidos sea diferente de los importes reales determinados en los períodos de presentación de informes posteriores. Esto no hace que el importe reportado sea menos fiable. Las revisiones de las estimaciones se realizan de conformidad con [NICSP 3, Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores](#).

En el caso de los activos adquiridos, las transacciones generalmente se reconocen inicialmente en los estados financieros por el importe de efectivo o equivalentes de efectivo pagados o recibidos o el valor razonable que se les atribuye cuando tuvieron lugar. Sin embargo, algunos activos significativos de un gobierno no se adquieren. Por ejemplo, las tierras que han sido heredadas debido a los derechos soberanos de un gobierno pueden ser difíciles de medir.

Cuando no se puede hacer una estimación razonable, el elemento no se reconoce en los estados financieros. Por ejemplo, los ingresos esperados de una demanda pueden cumplir con las definiciones de activo e ingreso, así como con el criterio de probabilidad para el reconocimiento; sin embargo, si no es posible que el derecho se mida de manera fiable, no debe reconocerse como un activo o como ingreso.



¿Es una carretera un activo?

- Una entidad del sector público posee y mantiene una red de carreteras en su jurisdicción.
- Los residentes y el público en general tienen acceso a las carreteras para su uso general.
- ¿Son las carreteras un activo de la entidad del sector público? ¿Por qué o por qué no?

Respuesta:

La respuesta parece intuitiva; sin embargo, existe el argumento de que las carreteras no son activos de la entidad del sector público porque los usuarios de las carreteras obtienen los beneficios económicos incorporados en ellas, no la entidad del sector público. Es decir, el beneficio financiero y no financiero proporcionado por el activo está dirigido a la comunidad en general. Además, la entidad del sector público no puede restringir el acceso al activo porque, en la mayoría de los casos, los residentes y el público en general tienen acceso gratuito.

Las carreteras satisfacen la definición de un activo. Las carreteras son recursos de la entidad del sector público que utiliza para cumplir con sus objetivos de prestación de servicios de transporte. La entidad del sector público puede controlar el acceso, por ejemplo, exigiendo que los vehículos tengan licencia. La entidad puede regular el uso de las carreteras, como imponer restricciones de peso a los vehículos que utilizan las carreteras, etc.



¿Es el Centro de Convenciones un activo?

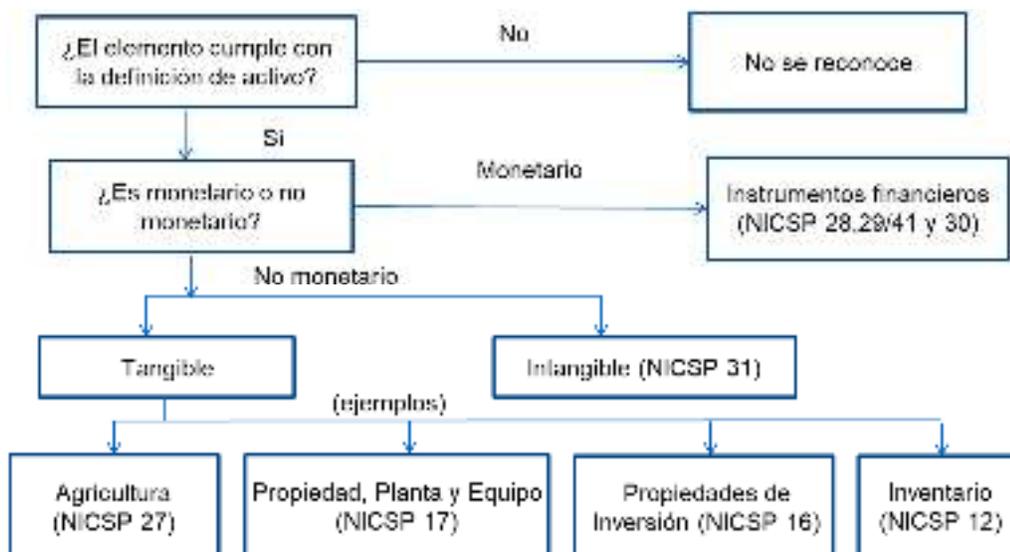
Escenario:

- Un nivel superior de gobierno ha construido y mantiene un centro de convenciones dentro de los límites de un gobierno local. El gobierno local se beneficia de la actividad económica generada por el centro a través del aumento de las evaluaciones de la propiedad y mayores ingresos tributarios.
- ¿Debería el gobierno local reportar el centro de convenciones como un activo? ¿Por qué o por qué no?

Respuesta:

El centro de convenciones no pasa la prueba de ser un activo del gobierno local. El gobierno local no controla los beneficios que pueden derivarse del centro de convenciones. No tiene derechos u otro acceso para determinar la naturaleza y la forma de uso del centro de convenciones para cumplir con sus objetivos. El nivel superior del gobierno controla el acceso al activo. Determina las políticas operativas del centro de convenciones. Por ejemplo, puede establecer las tarifas de uso y determinar a quién arrendará las instalaciones.

Árbol de decisión



Considere el elemento en el contexto de la definición de un activo tal como se establece. Si no cumple con la definición, entonces no se requiere nada más.

Si el elemento cumple con la definición de activo, deberá determinar las NICSP apropiadas para reconocer el activo en los estados financieros.

Activos monetarios versus activos no monetarios: los activos monetarios son unidades monetarias y otros activos que se reciben en unidades monetarias fijas o determinables (efectivo, cuentas y préstamos por cobrar, inversiones temporales). Todos los demás activos no son monetarios.

Los activos monetarios se contabilizan utilizando las NICSP 28-30 sobre instrumentos financieros (y la NICSP 41 si la entidad ha adoptado esta Norma). Los activos restantes se dividen entre activos tangibles y activos intangibles. Los activos tangibles tienen sustancia física. Los ejemplos incluyen inventarios y propiedad, planta y equipo. Los activos intangibles carecen de sustancia física. Muchos de estos activos se abordarán más adelante en este módulo.

Opciones de medición en el reconocimiento inicial

- Propiedad, planta y equipo al costo o valor razonable
- Si se elige el costo histórico, si está disponible, úselo
- De lo contrario, debe utilizar métodos de medición alternativos
- El costo histórico menos el valor residual se amortiza a partir de la fecha de adquisición
- Se debe consultar a los auditores externos sobre cualquier método elegido.

Una entidad que adopte la contabilidad de devengo por primera vez de conformidad con las NICSP debe reconocer inicialmente la propiedad, planta y equipo al costo o al valor razonable.

Cuando el costo es el método de medición adoptado, pero dicha información no está disponible para cada activo, normalmente se requieren técnicas alternativas de medición inicial para determinar los saldos de apertura. Este es a menudo el caso de los elementos de propiedad, planta y equipo.

Los activos también deben evaluarse para detectar cualquier indicio de que el activo pueda estar deteriorado. *Vea la discusión sobre el deterioro más adelante en este módulo.*

Si el costo histórico está disponible, úselo.

La medición de activos de larga duración, como propiedad, planta y equipo, puede presentar algunos desafíos únicos. [La NICSP 33, Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público \(NICSP\) de devengo](#), proporciona orientación sobre la cantidad que debe reconocerse inicialmente cuando no se conoce el costo histórico.

Si una entidad elige usar el costo y el costo histórico está disponible, úselo. Si no se dispone de registros de costos históricos para cada activo, se requiere la aplicación de otras técnicas de medición para estimar el costo histórico. Este es a menudo el caso de los elementos de propiedad, planta y equipo que se han reconocido como gasto en una base de contabilidad de efectivo.

Cuando no se disponga de registros de costos históricos, la medición inicial alternativa podría basarse en:

- **Costo de reproducción**, que se basa en los atributos de los activos que posee actualmente una entidad del sector público. Es el costo de reproducir un activo en forma sustancialmente idéntica. No intenta tener en cuenta los impactos en los costos, como los cambios en la tecnología o los métodos de construcción.
- **Costo de reposición**, ajustado para tener en cuenta cualquier diferencia importante entre el activo actual y un activo de reemplazo. Es decir, el costo de reposición actual es la cantidad de efectivo u otra contraprestación que se necesitaría para adquirir un activo que tenga un potencial de servicio equivalente al del activo que se posee actualmente. Tendría en cuenta los cambios en la tecnología. Se basaría en el costo actual estimado de construir el activo existente o el componente del activo por el mismo método o (similar) de construcción utilizando los mismos materiales o materiales similares. El costo de reposición podrá establecerse por referencia al precio de un activo similar en un mercado activo y líquido.
- **Valor de mercado**, donde hay un mercado abierto para un activo, puede estar disponible para muchos tipos de activos, como edificios o terrenos desocupados. El valor de mercado puede establecerse mediante tasaciones.
- **Valor razonable**, donde puede no haber un mercado activo para un activo, pero un tasador, aplicando diferentes enfoques de valoración y haciendo referencia a los datos y razonamientos del mercado, puede llegar a un valor.

Otro método de medición que puede reducir el tiempo y el esfuerzo necesarios para obtener saldos de apertura es extrapolar los valores de los activos obtenidos de los tasadores externos a otros activos similares.

En todos los casos, cuando se utiliza un modelo de costo histórico, el valor actual estimado se ajusta mediante un factor de deflación para estimar el costo histórico original del activo cuando se adquiere, construye o desarrolla.

La deflación se puede lograr utilizando índices de precios específicos apropiados, como un índice de construcción. Si se desconoce la fecha exacta de adquisición, una estimación razonable es aceptable.

Además, el costo histórico estimado resultante menos el valor residual se amortiza desde la fecha de adquisición hasta la fecha actual para reflejar la vida útil restante del activo.

Si una entidad opta por utilizar el valor razonable, la mejor evidencia de valor son los precios cotizados en un mercado activo. Si no hay un mercado activo para un activo, una entidad establece el valor mediante el uso de una técnica de medición. El objetivo de utilizar una técnica de valoración es establecer cuál habría sido el precio de transacción en la fecha de medición en un intercambio de plena competencia motivado por consideraciones operativas normales. Las técnicas de medición incluyen:

- a) utilizar transacciones recientes de mercado en condiciones de plena competencia entre partes conecedoras y dispuestas, si están disponibles,
- b) referencia al valor actual de otro activo que es sustancialmente el mismo, y
- c) análisis del flujo de efectivo descontado.

Sería prudente obtener de antemano las opiniones de los auditores externos sobre la utilización de métodos de medición alternativos.

Las entidades también deberán asegurarse de que su aplicación de un método de medición alternativo se ajuste a la NICSP 33.



Propiedad, Planta y Equipo

Este módulo se centra en los requerimientos de la [NICSP 17, Propiedad, Planta y Equipo](#).

Las entidades del sector público utilizan sus activos de capital para prestar servicios a lo largo de muchos años. Los activos de capital de las entidades del sector público se utilizan generalmente para prestar servicios y, a diferencia del sector comercial, normalmente no generan flujos de efectivo que puedan utilizarse para saldar pasivos.

La razón principal por la que los gobiernos registran activos de capital es obtener una mejor apreciación de las existencias y el costo de usar estos activos, lo que debería conducir a un mejor proceso de toma de decisiones con respecto a su gestión. Pero presentar esta información de activos de capital también proporciona una rendición de cuentas a los contribuyentes con respecto a los recursos de capital adquiridos, utilizados y administrados por los organismos del sector público.

Las entidades del sector público son responsables de la gestión de una amplia gama de activos de propiedad, planta y equipo. Los artículos típicos pueden incluir:

- Edificios y equipo (por ejemplo, instalaciones administrativas, educativas, de atención médica, de policía y bomberos, equipo móvil)
- Infraestructura (carreteras, puentes, presas, sistemas de servicios públicos, eliminación de desechos sólidos, tratamiento de aguas residuales, transporte público, otras infraestructuras esenciales)
- Redes de comunicación e informática

Las entidades del sector público se enfrentan cada vez más a grandes desafíos para financiar el mantenimiento diferido, la renovación y el reemplazo de propiedades, plantas y equipos obsoletos. Esto puede ser un indicador de que los responsables de la toma de decisiones no han recibido suficiente información para comprender los efectos financieros de las decisiones de financiación pasadas sobre la condición de los activos de capital existentes y el costo de utilizarlos en la prestación de servicios.

Esto no quiere decir que las entidades del sector público no hayan estado manteniendo información sobre estos activos para gestionarlos adecuadamente. Se han desarrollado sistemas de gestión de activos, pero esos sistemas a menudo son de naturaleza especializada y existen independientemente de los sistemas financieros básicos.

Para asegurar los servicios públicos más eficaces y eficientes; para obtener el mejor valor por los recursos invertidos; y para lograr una infraestructura esencial sostenible, las entidades del sector público necesitan información confiable sobre los elementos que componen la propiedad, la planta y el equipo.

Los informes financieros no proporcionan toda la información necesaria para gestionar eficazmente estos activos. Es una base sobre la que la gestión de activos puede basarse para garantizar la eficiencia y la eficacia. Uno de los principales beneficios de adoptar la contabilidad de devengo es una mejor información para la toma de decisiones de gestión.

Los principales problemas en la contabilidad de la propiedad, la planta y el equipo son:

- a) La aplicación de los criterios generales de reconocimiento a los elementos que sean propiedad, planta y equipo;
- b) La determinación del importe en libros de la propiedad, planta y equipo; y
- c) Los cargos por depreciación y las pérdidas por deterioro que deben reconocerse en relación con el uso de la propiedad, planta y equipo.



Definición de PP&E

- PP&E son elementos tangibles que:
 - Se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para alquilar a terceros o para fines administrativos; y
 - Se espera que se utilicen durante más de un período sobre el que se informa
- Los sistemas de armas y los activos de infraestructura cumplen con la definición

El equipo militar especializado normalmente cumplirá con la definición de propiedad, planta y equipo, y deberá reconocerse como un activo de conformidad con la NICSP 17.

Los activos de infraestructura cumplen con la definición de propiedad, planta y equipo y deben contabilizarse de conformidad con la NICSP 17. Ejemplos de activos de infraestructura incluyen redes de carreteras, sistemas de alcantarillado, sistemas de suministro de agua y energía, y redes de comunicación.

Estos activos suelen tener las siguientes características:

- a) Forman parte de un sistema o red;
- b) Están especializados en la naturaleza y no tienen usos alternativos;
- c) Son inmuebles; y
- d) Pueden estar sujetos a restricciones en su disposición



Limitaciones de alcance

- No se aplica a:
 - Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola
 - Reservas minerales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares
- No se requiere, pero tampoco se excluye, el reconocimiento de los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural

Un activo biológico es un animal o planta viva. Generalmente los activos biológicos están relacionados con la actividad agrícola.

Estos se tratan en la [NICSP 27, Agricultura](#). Sin embargo, un activo biológico también podría existir fuera de las actividades agrícolas. Por ejemplo, un departamento de policía puede usar perros policía en una unidad canina.

La NICSP 17 se aplica a PP&E utilizados para desarrollar y mantener activos biológicos y reservas minerales.

La NICSP 17 no requiere, pero tampoco excluye, el reconocimiento de los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural

Los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural tienen un significado cultural, ambiental o histórico que vale la pena preservar perpetuamente. Ejemplos de estos bienes incluyen edificios y monumentos históricos, sitios arqueológicos, áreas de conservación y reservas naturales, y obras de arte.

A menudo es difícil hacer una estimación razonable de los beneficios futuros asociados con los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural, ya que rara vez se mantienen por su capacidad para generar entradas de efectivo, y puede haber obstáculos legales o sociales para usarlos para tales fines. El potencial de servicio de estos bienes se limita a su importancia cultural, ambiental o histórica. Los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural se adquieren por diversos medios, incluida la compra, la donación, el legado y el secuestro.

Si una entidad reconoce bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural, debe aplicar los requerimientos de revelación de la NICSP 17 (que se examinan) *más adelante* en este módulo) y puede, pero no está obligado a aplicar, los requerimientos de medición de la NICSP 17.

Algunos bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural tienen beneficios económicos futuros o potencial de servicio que no sea su valor patrimonial, por ejemplo, un edificio histórico que se utiliza para oficinas. En estos casos, estos bienes pueden reconocerse y medirse sobre la misma base que otros elementos de propiedad, planta y equipo.

Principio de reconocimiento

- El costo de un elemento de propiedad, planta y equipo se reconocerá como un activo si, y solo si:
 - Es probable que el potencial de servicio futuro o los beneficios económicos asociados con el elemento fluyan hacia la entidad; y
 - El costo o valor razonable del elemento se puede medir de manera fiable.

Los principios generales de reconocimiento de activos se aplican igualmente a la propiedad, planta y equipo así como a cualquier otro activo.

La NICSP 17 exige que una entidad aplique el principio general de reconocimiento de activos a todos los costos de propiedad, planta y equipo en el momento en que se incurra, incluidos los costos iniciales y los gastos posteriores. Estos costos incluyen los costos incurridos inicialmente para adquirir o construir un elemento de propiedad, planta y equipo y los costos incurridos posteriormente para agregarlo, reemplazarlo parcialmente o darle mantenimiento.

Costos posteriores

Reparaciones y mantenimiento

Según el principio de reconocimiento, el importe en libros de un elemento de propiedad, planta y equipo no incluye los costos del servicio diario del elemento. Estos gastos no cumplirían con los criterios de reconocimiento, ya que no darían lugar a beneficios potenciales o económicos del servicio que fluyen a la entidad. Más bien, estos costos se reconocen en el resultado cuando se incurren. Los costos del servicio diario son principalmente los costos para mantener el potencial de servicio del elemento de propiedad, planta y equipo. El propósito de estos gastos a menudo se describe como "reparaciones y mantenimiento" del elemento de propiedad, planta y equipo.

Sustitución de componentes

Las partes de algunos elementos de propiedad, planta y equipo pueden requerir reemplazo a intervalos regulares. Por ejemplo, una carretera puede necesitar repavimentación cada ciertos años, un horno puede requerir un revestimiento después de un número específico de horas de uso, o los interiores de las aeronaves, como asientos y galeras, pueden requerir reemplazo varias veces durante la vida útil del fuselaje. Las partes de la propiedad, la planta y el equipo también pueden requerir un reemplazo menos frecuente y no recurrente, tal como reemplazar las paredes interiores de un edificio. Una entidad reconoce los costos de reemplazo en el importe en libros de un elemento de propiedad, planta y equipo cuando se incurre si se cumplen los criterios de reconocimiento.

La NICSP 17 requiere que una entidad dé de baja el importe en libros de una parte de un elemento de propiedad, planta y equipo si esa parte ha sido sustituida y la entidad ha incluido el costo de la sustitución en el importe en libros del elemento.

Costo de las inspecciones importantes

Una condición para continuar operando un elemento de propiedad, planta y equipo (por ejemplo, una aeronave) puede ser la realización de inspecciones importantes regulares para detectar fallas, independientemente de si se reemplazan partes del elemento. Cuando se realiza cada inspección importante, su costo se reconoce en el importe en libros del elemento de propiedad, planta y equipo como un reemplazo si se cumplen los criterios de reconocimiento. Cualquier importe en libros restante del costo de la inspección previa (a diferencia de las partes físicas) se da de baja en cuentas. Esto ocurre independientemente de si el costo de la inspección previa se identificó en la transacción en la que se adquirió o construyó el elemento. Si es necesario, el costo estimado de una inspección similar futura puede utilizarse como una indicación de cuál era el costo del componente de inspección existente cuando se adquirió o construyó el elemento.



Ejemplo de problemas de reconocimiento

- Un municipio ha gastado 12 millones UM para instalar equipos en sus instalaciones de tratamiento de agua para cumplir con las nuevas regulaciones provinciales de calidad del agua. El equipo no ha tenido ningún efecto sobre la calidad y el volumen del agua tratada o la vida útil esperada de la planta de tratamiento.
- ¿Debería capitalizarse el gasto como PP&E? Explique

Respuesta:

El gasto no cumple estrictamente los criterios de reconocimiento. El equipo requerido para cumplir con los estándares de calidad del agua no proporciona beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Sin embargo, es apropiado tratar la actualización como PP&E.

Aunque el equipo no incorpora directamente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio, es necesario que un municipio obtenga beneficios económicos futuros o potencial de servicio de sus plantas de tratamiento de agua.

Es posible que se requieran elementos de propiedad, planta y equipo por razones de seguridad o ambientales. La adquisición de dicha propiedad, planta y equipo, aunque no aumente directamente los beneficios económicos o el potencial de servicio de ningún elemento existente en particular de propiedad, planta y equipo, puede ser necesaria para que una entidad obtenga los beneficios económicos o el potencial de servicio de sus otros activos. Tales elementos de propiedad, planta y equipo califican para el reconocimiento como activos.

Por ejemplo, las regulaciones de seguridad contra incendios pueden requerir que un hospital adapte nuevos sistemas de rociadores. Estas mejoras se reconocen como un activo porque, sin ellas, la entidad no puede operar el hospital de acuerdo con las regulaciones.

Sin embargo, el importe en libros resultante de dicho activo y activos conexos se examina para determinar si está deteriorado de conformidad con la [NICSP 21, Deterioro de activos no generadores de efectivo](#).



Otros problemas de reconocimiento

- Piezas de repuesto y equipos de servicio
- Piezas principales y equipos de reserva
- Agregación de elementos

Las piezas de repuesto y el equipo de servicio generalmente se llevan como inventario y se reconocen en el resultado a medida que se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto principales y el equipo de reserva califican como propiedad, planta y equipo cuando una entidad espera usarlos durante más de un período. Del mismo modo, si las piezas de repuesto y el equipo de servicio se pueden usar solo en relación con un elemento de propiedad, planta y equipo, se contabilizan como propiedad, planta y equipo.

La agregación de elementos individualmente insignificantes para el reconocimiento está permitida por la norma.

Ciertos elementos, como herramientas, muebles y computadoras de escritorio, pueden estar por debajo del umbral de capitalización individualmente, pero generalmente se compran o se mantienen en grandes cantidades para representar gastos significativos en general. La NICSP 17 no prescribe la unidad de medida para el reconocimiento, es decir, lo que constituye un elemento de propiedad, planta y equipo. Por lo tanto, se requiere juicio al aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de una entidad. Puede ser apropiado agregar elementos individualmente no materiales, tales como libros de biblioteca, accesorios de computadora y pequeños artículos de equipo, y aplicar los criterios al valor agregado.

Las entidades tal vez deseen considerar el uso de la agregación en los casos en que una clase de propiedad, planta y equipo esté compuesta por un gran número de elementos homogéneos individuales que excedan individualmente los umbrales de capitalización. Puede reducir los costos administrativos prohibitivos para rastrear y contabilizar por separado cada transacción de adquisición y enajenación.

En estos casos, una entidad agrega el costo de los elementos individuales para un período fiscal. Las adiciones totales se registran y deprecian a lo largo de la vida útil estimada aplicable. El activo se considera enajenado al final del último año de su vida útil estimada.

Por ejemplo, un gobierno tiene una gran cantidad de alcantarillas en su red de carreteras. Presupuesta anualmente para reemplazar las alcantarillas sobre una base cíclica de diez años. El gobierno capitaliza los costos de las alcantarillas reemplazadas en cualquier período fiscal en conjunto. Deprecia las alcantarillas durante los diez años de vida útil. Se considera que las alcantarillas se han dado de baja al final de los diez años. A pesar de que algunas alcantarillas pueden necesitar ser reemplazadas antes y algunas después de su vida útil esperada, en promedio, la cantidad reconocida no resultará en una declaración errónea material.

Otro ejemplo podrían ser las camas en un hospital.



Ejemplos de reconocimiento

- **Escenario 1** - Un hospital ha instalado dos generadores de respaldo idénticos para proporcionar energía eléctrica cuando hay una interrupción de energía. El segundo generador se utilizará en el improbable caso de que el primer generador falle.
- **Escenario 2** - Un gobierno local mantiene un suministro de motores eléctricos de respaldo de repuesto en su planta de tratamiento de agua. Los motores están fácilmente disponibles en los proveedores del mercado.
- **¿Cómo deben reconocerse los costos en cada escenario? ¿Por qué?**

Respuesta:

Escenario 1 - Ambos generadores de respaldo son elementos de propiedad, planta y equipo. Se espera que ambos se utilicen, aunque de forma irregular, durante más de un período. Las piezas de repuesto principales y los equipos de reserva califican como propiedad, planta y equipo cuando una entidad espera usarlos durante más de un período.

Escenario 2 - ¡Depende! Habría que ejercer el juicio profesional para determinar el tratamiento contable adecuado. En general, las piezas de repuesto y el equipo de servicio se llevan como inventario y se reconocen como gasto en el ahorro o desahorro del periodo según se consumen, excepto cuando los artículos cumplen con la definición de PP&E y son significativos o los artículos solo se pueden usar en relación con otro elemento de propiedad, planta y equipo. En este último caso, se capitalizan.

En este caso, dado que los motores eléctricos están comúnmente disponibles en el mercado, podrían reconocerse como inventario y reconocerse como gasto en el ahorro o desahorro del periodo cuando sean utilizados. Alternativamente, si se determina que satisfacen la definición de PP&E, son significativos o solo se pueden usar en relación con la planta de tratamiento de agua, podrían capitalizarse.

Medición inicial

- Un elemento de PP&E que califica para el reconocimiento como activo se mide a su costo.
- Los elementos de costo incluyen
 - Precio de adquisición (incluidos los derechos/impuestos de importación netos de descuentos y rebajas comerciales)
 - Costes directamente atribuibles
 - Estimación de las obligaciones asociadas al retiro, disposición o abandono
- El costo de un elemento adquirido en una transacción sin contraprestación es su valor razonable en la fecha de adquisición

Un elemento de propiedad, planta y equipo que califica para el reconocimiento como activo debe medirse a su costo. El costo de un elemento de propiedad, planta y equipo es el equivalente al precio de contado.

Uno o más elementos de propiedad, planta y equipo pueden adquirirse a cambio de un activo o activos no monetarios, o una combinación de activos monetarios y no monetarios. Es más probable que estas situaciones ocurran más en el sector comercial que en el sector público, dada la naturaleza de los activos en poder del sector público y su objetivo principal de potencial de servicio. Si se encuentra una situación similar, el elemento generalmente se reconoce inicialmente al valor razonable del activo entregado (más la contraprestación monetaria). Dependiendo de las circunstancias, el elemento también podría medirse al valor razonable del elemento recibido o al importe en libros del elemento entregado. Los requerimientos para medir un elemento de propiedad, planta y equipo en transacciones no monetarias son complejos y están fuera del alcance de este material de capacitación. Si los participantes se encuentran con una situación así, deben remitirse directamente a la NICSP 17 para obtener orientación.

Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, la diferencia entre el equivalente del precio de contado y el pago total normalmente se reconoce como interés durante el período de crédito. Alternativamente, ese interés podría reconocerse en el importe en libros de conformidad con el trato alternativo permitido en la NICSP 5, *Costos por préstamo*. La NICSP 5 se cubre más adelante en el material.

El costo de un elemento de propiedad, planta y equipo en poder de un arrendatario en virtud de un arrendamiento financiero se determina de conformidad con la NICSP 13, *Arrendamientos*. La NICSP 13 se cubre *más adelante* en el material.

Los elementos de costo de un elemento de propiedad, planta y equipo son:

- a) Su precio de adquisición, incluidos los derechos de importación y los impuestos de compra no reembolsables, después de deducir los descuentos y rebajas comerciales.
- b) Cualquier costo directamente atribuible a llevar el activo a la ubicación y condición necesaria para ser capaz de operar de la manera prevista por la dirección.
- c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y remoción del elemento y restauración del sitio en el que se encuentra, la obligación en la que incurre una entidad cuando se adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado el elemento durante un período determinado para fines distintos de producir inventarios durante ese período.

Los costos directamente atribuibles de un activo adquirido o construido son costos incrementales en los que no se habría incurrido más que para adquirir, construir o desarrollar el activo. Se incurre en ellos para llevar el activo a la ubicación y condición necesarias para que sea capaz de operar de la manera prevista.

Dichos costos incluyen los costos de las prestaciones de los empleados que surjan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedad, planta y equipo; costos de preparación del sitio; costos iniciales de entrega y manejo; costos de instalación y montaje; los costos de comprobar si el activo funciona según lo previsto; y honorarios profesionales.

Los ejemplos comunes de un activo construido internamente incluyen salarios y beneficios directos de los empleados internos, materiales y suministros, equipos, edificios temporales del sitio, honorarios legales y otros honorarios profesionales, etc.

Los costos que no se considerarían directamente atribuibles serían los que incurriría una entidad independientemente de que se emprenda o no el proyecto de adquisición o construcción. Entre los ejemplos de gastos que no se considerarían directamente atribuibles figurarían la asignación de gastos generales de administración y otros gastos generales (por ejemplo, gastos de ocupación o costos de funciones institucionales como recursos humanos, asuntos jurídicos, compras y contabilidad); costos de apertura de una nueva instalación, etc.

El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedad, planta y equipo cesa cuando el elemento está listo para su uso en la producción de bienes o servicios. Un activo normalmente está listo para uso productivo cuando la adquisición, construcción o desarrollo está sustancialmente completo. Determinar cuándo un activo, o una parte del mismo, está listo para uso productivo requiere considerar las circunstancias en las que debe ser operado. Normalmente estaría predeterminado por la entidad por referencia a factores como la capacidad productiva, el nivel de ocupación o el paso del tiempo.

Una entidad del sector público puede incurrir en una obligación como resultado de la adquisición, construcción, desarrollo u operación normal de un elemento de propiedad, planta y equipo asociado con su disposición, retiro o abandono.

La NICSP 12 se aplica a las obligaciones de desmantelamiento, retiro y restauración en que se incurre durante el período de utilización del elemento para producir inventarios.

Un pasivo resultante de operaciones inadecuadas no es un elemento del costo de la propiedad, planta y equipo. Un pasivo, por ejemplo, la limpieza ambiental, resultante de la operación inadecuada de un elemento de propiedad, planta y equipo no representa costos que son parte integral de un elemento de propiedad, planta y equipo.

Por ejemplo, una cierta cantidad de derrame puede ser inherente a las operaciones normales de una instalación de almacenamiento de combustible, pero un accidente catastrófico causado por el incumplimiento de los procedimientos de seguridad de una entidad no lo es. La obligación de limpiar después del accidente catastrófico no resulta del funcionamiento normal de la instalación. Una provisión para un pasivo de remediación ambiental que resulta del funcionamiento normal de un elemento de propiedad, planta y equipo y que está asociado con el retiro de ese activo se contabiliza como un elemento del costo.

Las obligaciones se reconocen y miden de conformidad con **NICSP 19, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes**, que se discutirá más adelante en el curso.

Cuando un activo se adquiera mediante una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición. Por ejemplo, un terreno puede ser aportada a un gobierno local por un desarrollador sin consideración o por una consideración nominal, para permitir que el gobierno local desarrolle parques, carreteras y caminos en el desarrollo. Un activo también puede ser adquirido a través de una transacción sin contraprestación mediante el ejercicio de poderes de secuestro. En estas circunstancias, el costo del elemento es su valor razonable en la fecha en que se adquiere.

El valor razonable de un elemento contribuido de PP&E generalmente se determina a partir de evidencia basada en el mercado mediante un avalúo. El valor razonable es el importe por el cual un activo podría intercambiarse, o liquidarse un pasivo, entre partes conocedoras y dispuestas en una transacción de plena competencia.

Un avalúo de un activo es normalmente realizado por un miembro de la profesión de valuación, que posee una calificación profesional reconocida y relevante. Para muchos activos, el valor razonable será fácilmente determinable por referencia a los precios cotizados en un mercado activo y líquido. Por ejemplo, los precios actuales del mercado generalmente se pueden obtener para terrenos, edificios no especializados, vehículos motorizados y muchos tipos de propiedad, planta y equipo. Si no se dispone de pruebas para determinar el valor de mercado en un mercado activo y líquido de un elemento de propiedad, el valor razonable del elemento podrá establecerse por referencia a otros elementos con características similares, en circunstancias y lugares similares. Si no hay evidencia basada en el mercado del valor razonable debido a la naturaleza especializada del elemento de propiedad, planta y equipo, una entidad puede necesitar estimar el valor razonable utilizando otras técnicas.

La medición de un elemento de propiedad, planta y equipo, adquirido sin costo o a valor nominal, a su valor razonable no constituye una revaluación. En consecuencia, los requerimientos de revaluación previstos en el modelo de revaluación de la NICSP 17 y el comentario justificativo sobre la revaluación sólo se aplican cuando una entidad opta por revaluar un elemento de propiedad, planta y equipo en períodos de presentación posteriores.



Ejemplo de medición

- Un municipio ha adquirido un terreno y un edificio para convertirlo en una estructura de estacionamiento. El edificio va a ser demolido.
 - ¿Cómo se contabilizaría la adquisición? Explique
- La propiedad se utiliza temporalmente para el estacionamiento en superficie pendiente de construcción.
 - ¿Es la operación de estacionamiento parte del costo de la nueva estructura de estacionamiento? Explique

Respuesta:

Un elemento de propiedad, planta y equipo que califica para el reconocimiento como activo debe medirse a su costo. Los elementos de costo de un elemento de propiedad, planta y equipo comprenden su precio de adquisición y cualquier costo directamente atribuible a llevar el activo a la ubicación y condición necesarias para que pueda operar de la manera prevista por la administración.

La demolición del edificio se consideraría un costo de acondicionar el terreno para su uso previsto e incluirlo en el importe en libros del terreno.

Algunas operaciones ocurren en relación con la construcción o el desarrollo de un elemento de propiedad, planta y equipo, pero no son necesarios para llevar el artículo a la ubicación y condición necesarias para que pueda operar de la manera prevista por la administración.

Estas operaciones incidentales pueden ocurrir antes o durante las actividades de construcción o desarrollo. Debido a que las operaciones incidentales no son necesarias para llevar un elemento a la ubicación y condición necesarias para que pueda operar de la manera prevista por la administración, los ingresos y los gastos relacionados de las operaciones incidentales se reconocen en ahorro o desahorro, y se incluyen en sus respectivas clasificaciones de ingresos y gastos.

Después del reconocimiento inicial, una entidad debe elegir el modelo de costos o el modelo de revaluación como su política contable, y debe aplicar esa política a toda una clase de propiedad, planta y equipo.



Medición después del reconocimiento inicial

- **Modelo de costo** - la propiedad, planta y equipo se llevan a su costo, menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada.
- **Modelo de revaluación** - la propiedad, planta y equipo se contabilizan a un importe revalorizado, siendo su valor razonable menos cualquier depreciación acumulada posterior y las pérdidas por deterioro acumuladas posteriores.

El modelo de revaluación es un tratamiento alternativo permitido. Después del reconocimiento inicial de un activo, el modelo de revaluación solo es apropiado si el valor razonable de un elemento de propiedad, planta y equipo se puede medir de manera confiable.

Una entidad no tiene que aplicar los modelos de manera consistente en todas las clases de propiedad, planta y equipo. Por ejemplo, una entidad podría optar por utilizar el modelo de costos para su equipo móvil porque se entrega en un período de tiempo razonablemente corto. Podría optar por utilizar el modelo de revaluación de los activos de infraestructura debido a su larga vida útil e importancia. La NICSP 17 proporciona orientación sobre las clases de propiedad, planta y equipo.

Comparación de modelos

	Modelo del costo	Modelo de revaluación
Reconocimiento inicial	Precio en efectivo o equivalente o valor razonable en la fecha de adquisición	
Subsiguiente	Costo original	Valor razonable en la fecha de revaluación
Importe en libros	Coste original menos depreciación acumulada y pérdidas por deterioro desde el reconocimiento	Importe revaluado menos la depreciación acumulada basada en el importe revaluado y las pérdidas por deterioro posteriores a la fecha de revaluación

El modelo de revaluación no se aborda en detalles en este material debido a que la complejidad de la contabilidad está más allá de su alcance. Además, las entidades del sector público y las empresas comerciales utilizan predominantemente el modelo de costos debido a su fiabilidad, comprensibilidad, simplicidad y rentabilidad desde una perspectiva contable.

Sin embargo, si su entidad del sector público opta por utilizar el modelo de revaluación, debe hacer referencia directamente a la NICSP 17.

En ambos modelos, un elemento de propiedad, planta y equipo que reúne los requisitos para ser reconocido como activo se mide a su costo de conformidad con la NICSP 17. El costo es normalmente el precio en efectivo o equivalente o, para un elemento adquirido a través de una transacción sin contraprestación, el valor razonable en la fecha de reconocimiento.

Bajo el modelo de costo, el costo original se traslada hacia adelante y el importe en libros es el costo original menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro.

Bajo el modelo de revaluación, el elemento se revalúa a valor razonable y el importe en libros es el importe revaluado menos la depreciación acumulada posterior (la depreciación se basa en el valor razonable en la fecha de la revaluación) y las pérdidas por deterioro posteriores.

En la fecha de la revaluación, el tratamiento contable es similar a la baja en cuentas del activo. El importe en libros del activo es igual a su valor razonable y se reconoce una ganancia (directamente a través de activos netos/patrimonio) o pérdida (ya sea a través de activos netos/patrimonio neto o en el resultado según las circunstancias).

Pros y contras de la revalorización

Ventajas	Desventajas
Proporciona información más relevante	Costos administrativos
La depreciación refleja el costo real de usar los activos	Ajustes contables complejos
Proporciona mejor información para la rendición de cuentas y la toma de decisiones	Volatilidad en los resultados del informe
Mejora la gestión de activos	Los montos revaluados no son costos de renovación requeridos para mantener los niveles de servicio

La siguiente tabla resume algunos de los principales argumentos, tanto a favor como en contra, para la adopción del modelo de revaluación.

Pros	Contras
La revaluación proporciona información más relevante para la gestión y la toma de decisiones, ya que refleja el valor actual de los activos de larga duración en lugar del costo original.	Los costos de realización de avalúos y seguimiento de los cambios en el valor.
La depreciación basada en los valores actuales de los activos refleja mejor el costo real de utilizar los activos, particularmente activos de larga duración.	La contabilidad de revaluación es más compleja, lo que resulta en la necesidad de realizar un seguimiento continuo de los ajustes de la cuenta.
Proporciona mejor información para evaluar la rendición de cuentas y la toma de decisiones.	Resulta en volatilidad en los resultados reportados a medida que la cantidad de activos revaluados fluctúa con el tiempo.
Llevar activos de larga duración a importes revaluados mejora la gestión, lo que lleva a una reinversión y renovación adecuadas.	Los importes revaluados pueden no ser los mismos que los costos de renovación de activos requeridos para mantener los niveles de servicio.

Argumentos a favor del modelo de revaluación

Las entidades del sector público son intensivas en capital y muchos de sus activos son de larga duración, por lo que la revaluación de activos proporciona información más relevante sobre la inversión en propiedad, planta y equipo.

Aquellos que promueven el uso del modelo de revaluación argumentan que las actividades de la mayoría de los organismos del sector público son intensivas en capital y poseen importantes activos de infraestructura de larga duración, como carreteras, agua, alcantarillado y activos de drenaje.

Basar la depreciación en los costos históricos de los activos de larga duración no refleja los verdaderos costos del uso de esos activos.

Las entidades del sector público no han reinvertido ni renovado continuamente la base de activos de infraestructura. Un factor que contribuye a esta situación es la presentación de informes de activos de larga duración al costo, subestimando así sus valores. Como consecuencia, los cargos por depreciación se subestiman en relación con el costo actual. Los tomadores de decisiones no entienden los verdaderos costos de los servicios. El registro de la depreciación basada en el costo original enmascara los déficits operativos reales. Esto da lugar a que las entidades del sector público no presupuesten para recuperar íntegramente los gastos reales de depreciación. Esto ha contribuido a una reinversión inadecuada en la renovación de activos.

La revaluación proporciona información más pertinente para la rendición de cuentas y las decisiones que implican la asignación de recursos. El modelo de revaluación mejorará la exactitud de la presentación de informes financieros relacionados con la infraestructura y ayudará a proporcionar información más significativa a los responsables de la toma de decisiones y las partes interesadas. La revaluación promueve la gestión de activos que conduce a una reinversión y renovación adecuadas de los activos para mantener los niveles de servicio.

Argumentos en contra del modelo de revaluación

El modelo de revaluación requiere una revaluación continua de los activos que, dependiendo de la naturaleza del activo, puede ser costosa.

El valor razonable de los elementos de propiedad generalmente se determina a partir de evidencia basada en el mercado mediante avalúos. Una evaluación del valor de un activo es normalmente realizada por un miembro de la profesión de avalúos, que posee una calificación profesional reconocida y relevante. Para algunos activos del sector público, puede ser difícil establecer su valor de mercado debido a la ausencia de transacciones de mercado para estos activos. Algunas entidades del sector público pueden tener participaciones significativas de dichos activos. Por ejemplo, los activos de infraestructura como carreteras, sistemas de agua, alcantarillado y drenaje, redes de transporte, etc. serán difíciles de revaluar porque la información relevante del mercado será escasa. Pocos sistemas de escala similar rara vez son mantenidos por entidades del sector privado y rara vez se comercializan.

Si no hay evidencia basada en el mercado del valor razonable debido a la naturaleza especializada del elemento de propiedad, planta y equipo, una entidad puede necesitar estimar el valor razonable utilizando otras técnicas de medición, como el costo de reproducción, el costo de reposición depreciado o los enfoques del costo de restauración o las unidades de servicio.

Si se revalúa un elemento de propiedad, planta y equipo, se revalúa toda la clase de propiedad, planta y equipo a la que pertenece ese activo. Los elementos dentro de una clase de propiedad, planta y equipo se revalúan simultáneamente para evitar la revaluación selectiva de activos y la presentación de importes en los estados financieros que son una mezcla de costos y valores en diferentes fechas.

La frecuencia requerida de las revaluaciones será un factor en los costos de adoptar el modelo de revaluación. La NICSP 17 no estipula la frecuencia de las revaluaciones. La frecuencia de las evaluaciones depende de la importancia del activo y de la volatilidad de los cambios en el valor razonable. La frecuencia en estos casos podría ser anual. En otros casos, la revaluación puede ser necesaria cada tres o cinco años.

La contabilidad de revaluación es compleja y requiere un seguimiento de los cambios en el valor a lo largo de la vida del activo. La revaluación de los activos puede crear volatilidad tanto en la posición financiera como en el rendimiento, ya que los valores de los activos fluctúan con el tiempo. Los gastos de depreciación se basan en cantidades revaluadas. Esto puede causar volatilidad en los resultados si los valores de los activos cambian significativamente. El modelo de revaluación puede confundirse con la renovación de activos. Los opositores a la revaluación argumentan que la depreciación es un concepto contable que asigna el costo de un activo a las operaciones a medida que se consume y no refleja la cantidad requerida para la renovación o el reemplazo.

Aquellos que argumentan en contra de la revaluación argumentan que la información financiera del consumo de activos (depreciación) a menudo se confunde con la renovación de activos. La depreciación se utiliza para asignar el costo, ya sea en función del costo real o de la cantidad revaluada, a lo largo de la vida del activo. Los gastos de depreciación informan el consumo de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de inversiones pasadas en propiedad, planta y equipo. El costo reportado en los estados financieros es el costo requerido para poner el activo en servicio o, para los activos revaluados, el costo actual de un activo equivalente que proporcionará el mismo nivel de servicio.

La planificación de la renovación de activos basada en el uso de gastos de depreciación anual es defectuosa. No proporciona información para fines de planificación. No tiene en cuenta los costos estimados de renovación ni el calendario del flujo de efectivo necesario para la prestación de servicios en el futuro. Exagera la cantidad de costos de renovación en los primeros años y fomenta el gasto de renovación innecesario. Al mismo tiempo, subestima la cantidad de fondos de renovación en años posteriores y no indica los niveles de financiación necesarios para garantizar que los niveles de servicio sigan siendo funcionales (por ejemplo, considerando la necesidad de expansión).

La cantidad revaluada de un activo puede ser diferente de la cantidad de renovación debido a cosas como el cambio tecnológico, los estándares cambiantes y los niveles de servicio.



Depreciación

- Todos los elementos de PP&E, excepto la tierra, están sujetos a depreciación
- El importe depreciable de un activo se reconoce como gasto de forma sistemática a lo largo de su vida útil en el ahorro o desahorro del periodo, a menos que se reconozca en el importe en libros de otro activo
- La depreciación comienza cuando un activo está en funcionamiento
- Se revisa en cada fecha de presentación de informes anuales
- Cada componente significativo se deprecia por separado

La vida útil es:

- El período 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 activo por una entidad.

El cargo por depreciación para un período generalmente se reconoce en el resultado. Sin embargo, a veces, los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio incorporado en un activo se absorben en la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación constituye parte del costo del otro activo y se incluye en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación del equipo de construcción utilizado para construir una carretera se incluiría en el costo del activo vial. Análogamente, la depreciación de la propiedad, planta y equipo utilizados para producir existencias es un costo de conversión reconocido en el costo de los inventarios de conformidad con la NICSP 12.

El monto depreciable es el costo de un activo, u otro importe sustituto del costo, menos su valor residual. El valor residual y la vida útil de un activo deben revisarse al menos en cada fecha de presentación de informes anuales y, si las expectativas difieren de las estimaciones anteriores, el cambio o cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable de conformidad con la [NICSP 3, Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores](#). En la práctica, el valor residual de un activo es a menudo insignificante y, por lo tanto, irrelevante en el cálculo del importe depreciable.

La depreciación de un activo comienza cuando está disponible para su uso, es decir, cuando se encuentra en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la manera prevista por la administración. La depreciación de un activo cesa cuando el activo es dado de baja. Por lo tanto, la depreciación no cesa cuando el activo se vuelve inactivo o se retira del uso activo y se mantiene para su enajenación, a menos que el activo esté completamente depreciado.

La asignación sistemática del costo de un activo se refleja en la elección del método de depreciación. Se puede utilizar una variedad de métodos de depreciación para asignar la cantidad depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Estos métodos incluyen el método de línea recta, el método de depreciación decreciente y el método de unidades de producción. La entidad selecciona el método que refleja más fielmente el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio incorporado en el activo. Este método se aplica de manera coherente de un período a otro, a menos que se produzca un cambio en el patrón de consumo previsto de esos beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

El valor residual y la vida útil de un activo, así como el método de depreciación aplicado a un activo, deben revisarse al menos en cada fecha de presentación de informes anuales. Si ha habido un cambio significativo en las expectativas, el efecto de los cambios se reconoce en los gastos de depreciación para el período en curso y para cada período futuro durante la vida restante de los activos, de conformidad con la NICSP 3, *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*.

Cada componente de un elemento de propiedad, planta y equipo que es significativo en relación con el costo total del artículo se deprecia por separado.

Una entidad asigna la cantidad inicialmente reconocida con respecto a un elemento de propiedad, planta y equipo a sus partes significativas y deprecia por separado cada una de esas partes. Por ejemplo, en la mayoría de los casos, se requeriría depreciar por separado los pavimentos, la estructura, las aceras y canales, los senderos, los puentes y la iluminación dentro de un sistema vial. Del mismo modo, puede ser apropiado depreciar por separado el fuselaje y los motores de una aeronave, ya sea propia o esté sujeta a un arrendamiento financiero.

Ejemplo de depreciación

Escenario:

Un gobierno tiene una instalación de tratamiento de agua con los siguientes componentes:

Componente	Costo (UM)	Vida útil esperada
Estructura del edificio	2,000,000	40 años
Techo	500,000	15 años
Bombas	1,000,000	10 años
Sistema HVAC	500,000	15 años

Suponiendo que la instalación estaba en servicio el 1 de enero de 20x0, sin valor residual y la depreciación es con el método de línea recta, ¿cuál es la depreciación para el año finalizado el 31 de diciembre de 20x0? Explique

¿Cómo se debe reconocer el centro de tratamiento?

Respuesta:

El gobierno asigna la cantidad inicialmente reconocida con respecto a la instalación de la facilidad de tratamiento a sus partes significativas y deprecia por separado cada una de esas partes.

En este caso, se ha elegido una base en línea recta.

Los componentes que componen la planta de tratamiento serían los que se indican en la tabla. El techo y el sistema HVAC se han agrupado porque tienen una esperanza de vida útil similar.

Componente	Costo (UM)	Vida esperada	Cálculo de la depreciación	Depreciación para el año finalizado el 3 de diciembre, 20x0
Estructura del edificio	2,000,000	40 años	Nota 1	50.000 UM
Techo y HVAC	1,000,000	15 años	Nota 2	66, 667 UM
Bombas	1,000,000	10 años	Nota 3	100.000 UM
Total	4,000,000			216.667 UM

Nota 1: 2,000,000 UM (costo original) / 40 años = 50,000 UM

Nota 2: 1,000,000 UM (costo original de techo y HVAC) / 15 años = 66,667 UM

Nota 3: 1,000,000 UM (costo original) / 10 años = 100,000 UM

La depreciación se carga al resultado del año en el Estado de Rendimiento Financiero para el período finalizado el 31 de diciembre de 20X0. El importe en libros de la planta de tratamiento de agua reportado en el Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 20X0 es de UM 3,783,333 (4,000,000 UM – 216,667 UM).

Baja en cuentas

- El importe en libros de PP&E se dará de baja en cuentas:
 - Por su disposición; o
 - Cuando no se espere obtener ningún beneficio económico o potencial de servicio futuros por su uso o disposición
- La ganancia o pérdida que surge al dar de baja un elemento de PP&E se incluirá en el resultado (ahorro o desahorro)
- Un componente reemplazado se dará de baja en cuentas

La enajenación de un elemento de propiedad, planta y equipo puede ocurrir de diversas maneras, por ejemplo, mediante la venta, la jubilación, el desmantelamiento o el abandono. La ganancia o pérdida que surja de la baja en cuentas de un elemento de propiedad, planta y equipo debe incluirse en el resultado cuando el elemento se dé de baja. El superávit o déficit que surja de la baja en cuentas de un elemento de propiedad, planta y equipo es la diferencia entre el ingreso neto de la enajenación, si aplica, y el importe en libros del elemento.

Si una entidad reconoce el costo de reposición de parte del elemento en el importe en libros de un elemento de propiedad, planta y equipo, entonces se da de baja el importe en libros de la parte reemplazada, independientemente de si la parte reemplazada se ha depreciado por separado.

Las partes de algunos elementos de propiedad, planta y equipo pueden requerir reemplazo a intervalos regulares. Por ejemplo, una carretera puede necesitar repavimentación cada pocos años. En otros casos, se requiere un reemplazo menos frecuente de un componente. De conformidad con el principio de reconocimiento de la propiedad, la planta y el equipo, una entidad reconoce el costo de reemplazar parte de un elemento de propiedad, planta y equipo en el importe en libros cuando se incurre en ese costo si se cumplen los criterios de reconocimiento. El importe en libros de las partes que se sustituyen se da de baja de conformidad con las disposiciones sobre la baja en cuentas.

Tenga en cuenta que hay un ejemplo de baja en cuentas en las [preguntas de revisión](#).

Revelaciones principales de PP&E

- Para cada clase
 - Las bases de medición
 - Los métodos de depreciación
 - La vida útil o las tasas de depreciación utilizadas
 - Importe bruto en libros y la depreciación acumulada al inicio y al final
 - Conciliación de los saldos de apertura y cierre
- Revelaciones específicas del modelo de revaluación
- Otras revelaciones, por ejemplo, restricciones de propiedad, compromisos contractuales, etc.

Las revelaciones requeridas por la NICSP 17 tienen por objeto proporcionar a los usuarios de los estados financieros información que les permita comprender los efectos de las políticas contables utilizadas e información adicional a la presentada en el contenido de los estados financieros que permita realizar comparaciones de la entidad con otras entidades, a lo largo del tiempo.

La NICSP 17 incluye requerimientos detallados de revelación demasiado numerosos para enumerarlos en el material de presentación. Las normas de revelación se basan en los requerimientos de las normas. Una vez que entienda los requerimientos, se explican por sí mismos.

Se debe hacer referencia a la NICSP 17 para las revelaciones requeridas y recomendadas. La NICSP 17 también incluyen un ejemplo ilustrativo de revelación.

Las principales revelaciones requeridas para cada clase de PP&E reportadas en los estados financieros incluyen:

- a) Las bases de medición utilizadas para determinar el importe bruto en libros; la base de medición indicaría si se ha utilizado el modelo de costo o el modelo de revaluación.
- b) Los métodos de depreciación utilizados;
- c) La vida útil o las tasas de depreciación utilizadas;
- d) El importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con las pérdidas por deterioro acumuladas) al inicio y al final del período;
- e) Una conciliación del importe bruto en libros y la depreciación acumulada al inicio y al final del período que muestre:
 - (i) Adiciones;
 - (ii) Enajenaciones;
 - (iii) Adquisiciones a través de combinaciones del sector público;
 - (iv) Si se utiliza el modelo de revaluación, aumentos o disminuciones resultantes de revaluaciones reconocidas o revertidas directamente en activos netos/patrimonio; y
 - (v) Pérdidas por deterioro (si las hubiere) de conformidad con la NICSP 21 y la NICSP 26
 - (vi) Depreciación;
 - (vii) Las diferencias de cambio netas resultantes de la conversión de la moneda; y
 - (viii) Otros cambios.

Si una entidad utiliza el modelo de revaluación, existen revelaciones específicas requeridas de la siguiente manera:

- a) La fecha efectiva de la revaluación;
- b) Si un tasador independiente estuvo involucrado;
- c) Los métodos y supuestos significativos aplicados en la estimación del valor razonable de los activos;
- d) La medida en que los valores razonables de los activos se determinaron directamente por referencia a los precios observables en un mercado activo o a transacciones recientes de mercado en condiciones de plena competencia, o se estimaron utilizando otras técnicas de medición;
- e) El superávit de revaluación, indicando la variación del período;
- f) La suma de todos los excedentes de revaluación para elementos individuales de propiedad, planta y equipo dentro de esa clase; y
- g) La suma de todos los déficits de revaluación de los distintos elementos de propiedad, planta y equipo de esa clase (NICSP 17, párrafo 92)

Otras revelaciones requeridas incluyen restricciones en la propiedad y PP&E prometido como garantía; gastos reconocidos en el importe en libros de PP&E durante la construcción; compromisos contractuales para la adquisición de PP&E; compensación de terceros por PP&E deteriorados, perdidos o renunciados que se incluyen en el resultado.

Se recomiendan algunas revelaciones adicionales.

Plan de continuidad ilustrativo – Clase de edificios

Periodo sobre el que se informa	20X1 000s UM	20X0 000s UM
Costo		
Balance de apertura	2,360	2,260
Adiciones	250	100
Disposiciones	0	0
Balance de cierre	2,610	2,360
Depreciación acumulada		
Balance de apertura	920	760
Depreciación	185	160
Balance de cierre	1,105	920
Importe en libros	1,505	1,440

Otras partidas que podrían incluirse:

- a) Depreciación acumulada en las enajenaciones
- b) Pérdidas por deterioro, reversiones del deterioro y pérdidas por deterioro acumuladas
- c) Si se utiliza el modelo de revaluación, ajustes de revaluación, superávits de revaluación y déficits de revaluación



NICSP 5, Costos por préstamos

- "Tratamiento de referencia": los costos por préstamos se reconocen como gastos en el periodo en que se incurren
- "Tratamiento alternativo permitido": los costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición de activos aptos se incluyen en el costo
- El activo apto es aquel que requiere un periodo de tiempo sustancial antes de estar listo para el uso previsto (PP&E, algunos inventarios, activos intangibles)
- Se proporcionan guías sobre qué costos son elegibles

Una entidad puede incurrir en deuda y costos por préstamos relacionados con la adquisición, construcción o producción de propiedad, planta y equipo. La NICSP 5 prescribe el tratamiento contable de los costos por préstamos.

La NICSP 5 permite dos alternativas para el reconocimiento de los costos por préstamos:

- "Tratamiento de referencia": los costos por préstamos se reconocen como un gasto en el período en que se incurren, independientemente de cómo se apliquen los préstamos; y
- "Tratamiento alternativo permitido": los costos de endeudamiento que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo calificado se incluyen en el costo de ese activo.

El IPSASB ofrece opciones en la aplicación de algunas de sus normas. La opción preferida se denomina "tratamiento de referencia" y la otra opción "tratamiento alternativo permitido". Seguir cualquiera de los dos tratamientos significaría que una entidad cumple con la NICSP 17.

Cuando una entidad del sector público adopta el tratamiento permitido en virtud de una NICSP, ese trato debe aplicarse de manera coherente a todos los costos de endeudamiento que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de todos los activos aptos de la entidad.

Un activo apto es un activo que necesariamente toma un período sustancial de tiempo para prepararse para su uso o venta previstos. Ejemplos de activos aptos son PP&E que incluyen elementos tales como edificios de oficinas, hospitales, activos de infraestructura como carreteras, puentes e instalaciones de generación de energía.

Si una entidad elige el tratamiento alternativo permitido, debe referirse a la NICSP 5 para obtener orientación sobre la determinación de los costos de endeudamiento que pueden ser objeto de capitalización. En la NICSP 5 se ha incluido una orientación revisada para las entidades que han adoptado la NICSP 41, *Instrumentos financieros*. La NICSP 41 tiene fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 2023; sin embargo, se permite la adopción temprana.

Los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo calificado son aquellos costos de endeudamiento que se habrían evitado si no se hubieran realizado los desembolsos en el activo apto. Cuando una entidad toma prestados fondos específicamente con el propósito de obtener un activo apto en particular, los costos por préstamos que se relacionan directamente con ese activo calificado se pueden identificar fácilmente.

Puede ser difícil identificar una relación directa entre determinados empréstitos y un activo apto, y determinar los empréstitos que de otro modo podrían haberse evitado, cuando, por ejemplo:

- a) La actividad de financiación de una entidad económica se centra en los fondos capitalizados.
- b) Una entidad económica utiliza una gama de instrumentos de deuda para pedir prestados fondos a diferentes tasas de interés.
- c) Los fondos prestados se transfieren a otras entidades dentro de la entidad económica como un préstamo con condiciones concesionarias, una subvención o una inyección de capital.

En la medida en que los fondos se tomen prestados en general y se utilicen con el fin de obtener un activo apto, el monto de los costos por préstamos elegibles para la capitalización debe determinarse aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos de ese activo. La tasa de capitalización debe ser el promedio ponderado de los costos de endeudamiento aplicables a los empréstitos de la entidad que estén pendientes durante el período, distintos de los empréstitos realizados específicamente con el fin de obtener un activo apto. El monto de los costos de endeudamiento capitalizados durante un período no debe exceder el monto de los costos por préstamos incurridos durante ese período.



Deterioro – NICSP 21 y NICSP 26

- Una pérdida en beneficios económicos futuros o potencial de servicio, además de la depreciación
- Se evalúa en cada fecha de presentación de informes
- La NICSP 21, *Deterioro de activos no generadores de efectivo* o la NICSP 26, *Deterioro de los activos generadores de efectivo*
 - Un activo generador de efectivo se mantiene con el objetivo principal de generar rendimiento comercial
 - Los activos no generadores de efectivo son todos los demás activos
- El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe de servicio recuperable si está deteriorado

El "deterioro" es una pérdida en los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de un activo, más allá del reconocimiento sistemático de la pérdida de los beneficios económicos futuros del activo o el potencial de servicio a través de la depreciación.

En cada fecha de presentación de informes, las entidades deben evaluar si hay indicios de que un elemento de propiedad, planta y equipo pueda verse deteriorado.

Una entidad aplica la NICSP 21, *Deterioro de los activos no generadores de efectivo* o la NICSP 26, *Deterioro de los activos generadores de efectivo*.

Aunque la definición de deterioro es la misma tanto para un activo no generador de efectivo como para un activo generador de efectivo, los requerimientos para evaluar si un activo está deteriorado, la medición del deterioro y su reconocimiento son diferentes según su naturaleza. Las normas explican cómo una entidad revisa el importe en libros de sus activos, cómo determina el importe recuperable o el importe del servicio recuperable de un activo, y cuándo reconoce o revierte el reconocimiento de una pérdida por deterioro.

Los eventos o circunstancias que pueden indicar un deterioro de un activo serán significativos y habrán tenido o se prevé que tengan un efecto adverso a largo plazo. Un cambio en el uso de un activo durante el período también puede ser una indicación de deterioro. Debe referirse a las normas apropiadas si un activo está deteriorado.

Un activo generador de efectivo es un activo mantenido con el objetivo principal de generar un rendimiento comercial.

Un activo genera un rendimiento comercial cuando se despliega de una manera consistente con la adoptada por una entidad orientada a las ganancias. Mantener un activo para generar un rendimiento comercial indica que una entidad tiene la intención de generar entradas de efectivo positivas del activo (o de la unidad generadora de efectivo de la que forma parte el activo) y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo involucrado en la tenencia del activo.

El deterioro de un activo generador de efectivo refleja una disminución en los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio incorporado en un activo a la entidad que lo controla. En el contexto de los activos generadores de efectivo, los términos beneficios económicos futuros o potencial de servicio generalmente se refieren a la capacidad del activo para generar flujos de efectivo futuros y un rendimiento comercial.

Un activo no generador de efectivo es cualquier otro activo de una entidad del sector público.

Este es el objetivo principal que es relevante para determinar que un activo es un activo generador de efectivo. Por ejemplo, un activo puede mantenerse con el objetivo principal de generar un rendimiento comercial aunque no cumpla ese objetivo durante un período de informe determinado. Por el contrario, un activo puede ser un activo que no genera efectivo, aunque pueda estar alcanzando el punto de equilibrio o generando un rendimiento comercial durante un período de informe en particular.

En algunos casos, puede no estar claro si el objetivo principal de mantener un activo es generar un rendimiento comercial. Se necesita juicio para determinar si un activo genera efectivo o no genera efectivo y, en consecuencia, qué norma aplicar. Al formular la determinación, una entidad debe elaborar criterios para que pueda ejercer ese juicio de manera coherente de conformidad con la definición de activos generadores de efectivo y activos no generadores de efectivo, y con la orientación conexas de la NICSP 21 y la NICSP 26.

Tomando en cuenta los objetivos generales de la mayoría de las entidades del sector público, la presunción es que los activos no generan efectivo y, por lo tanto, se aplicarán la NICSP 21.

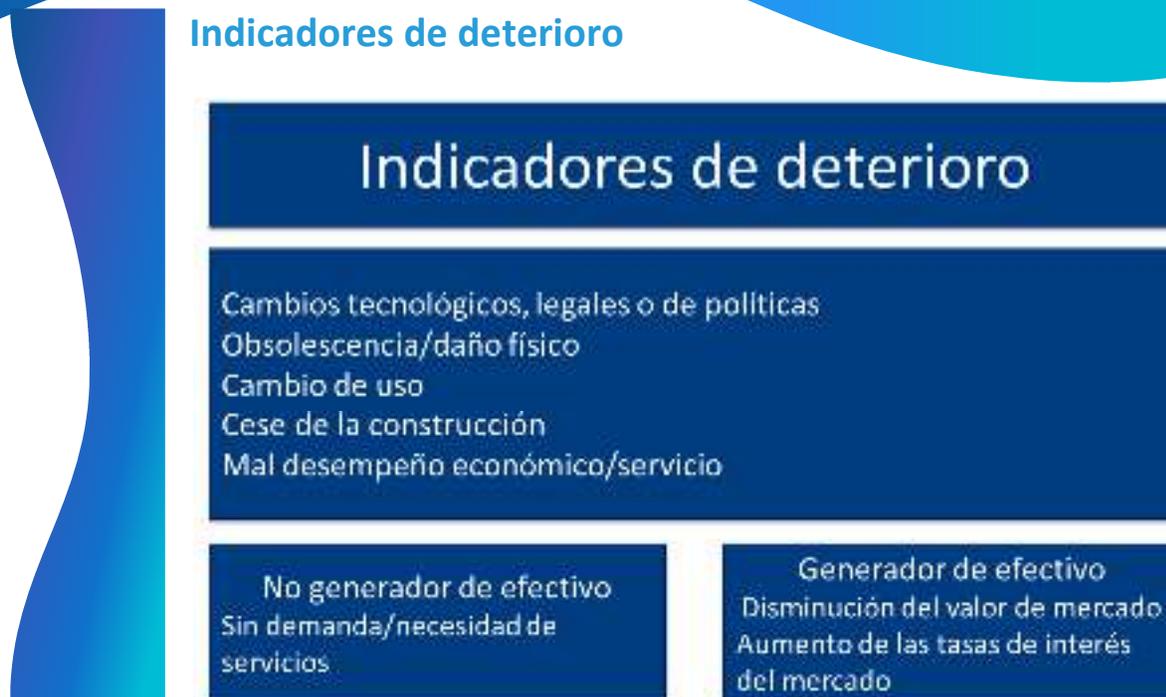
El deterioro de un activo no generador de efectivo refleja una disminución en la utilidad de un activo para la entidad que lo controla. Dado que la mayoría de los activos de una entidad del sector público se mantienen para prestar servicios, la definición de NICSP 21 se refiere a una pérdida de servicios públicos en lugar de beneficios económicos futuros y potencial de servicios.

Un activo se amortiza al importe recuperable si está deteriorado. Generalmente, si el importe en libros de una partida excede su importe de servicio recuperable o importe recuperable, se amortiza y se reconoce una pérdida por deterioro en el resultado en el período de amortización.

La NICSP 21 y la NICSP 26 definen el importe recuperable y el importe de servicio recuperable como el más alto entre el valor razonable de un activo, menos costos de venta y su valor en uso.

En ambas NICSP, el valor razonable menos los costos de venta es el importe que se puede obtener de la venta de un activo en una transacción de plena competencia entre partes conocedoras y dispuestas, menos los costos de enajenación. Lo que es diferente entre las definiciones de importe recuperable y el importe de servicio recuperable es el cálculo del valor en uso.

Indicadores de deterioro



La NICSP 21 y la NICSP 26 contienen una lista de indicadores clave de que puede haberse producido una pérdida por deterioro en el caso de los activos no generadores de efectivo y de los activos generadores de efectivo, respectivamente.

Al evaluar si existe algún indicio de que un activo o grupo de activos pueda verse afectado, una entidad tendrá en cuenta, como mínimo, las fuentes de información externas e internas. Las listas de indicadores no pretenden ser exhaustivas. Una entidad puede identificar otros indicadores de que un activo puede estar deteriorado.

Si alguno de estos indicadores de deterioro está presente, una entidad está obligada a hacer una estimación formal del importe recuperable o el importe de servicio recuperable. Si no hay indicios de una posible pérdida por deterioro, una entidad no está obligada a hacer una estimación formal del importe recuperable o el importe de servicio recuperable.

Al evaluar si se ha producido un deterioro, la entidad debe evaluar los cambios en el potencial de servicio a largo plazo. Esto resalta el hecho de que los cambios se ven en el contexto del uso anticipado a largo plazo del activo. Sin embargo, las expectativas de uso a largo plazo pueden cambiar, y las evaluaciones de la entidad en cada fecha de presentación de informes lo reflejarían.

Preguntas y discusión

Con esto concluye nuestro módulo sobre propiedad, planta y equipo. Los participantes deben consultar las preguntas de revisión para poner a prueba en sus conocimientos.

Visite la página web del IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Preguntas de revisión

Pregunta 1

Un gobierno local está adoptando por primera vez la contabilidad de devengo en el marco de las NICSP y propone no contabilizar el terreno bajo las carreteras. El gobierno local argumenta que la carretera está incrustada en la tierra. El terreno está dedicado al derecho de vía de la carretera y no tiene un uso alternativo. Las asignaciones viales han sido realizadas por los desarrolladores y, por lo tanto, no tienen costo.

¿Es el terreno bajo las carreteras un elemento de propiedad, planta y equipo? ¿Por qué?

Pregunta 2

Un gobierno ha culminado importantes renovaciones de un edificio del patrimonio histórico, artístico y cultural que utiliza para oficinas administrativas

¿Es edificio un elemento que se contabiliza según las NICSP? ¿Por qué?

Pregunta 3

Un gobierno ha incurrido en los siguientes costos para una nueva instalación:

- Costo de construcción del edificio 2.800.000 UM
- Costos de desarrollo del sitio 230.000 UM
- Tarifas de diseño 250.000 UM
- Permisos 100.000 UM
- Gastos generales y administrativos 250.000 UM
- Costos de reubicación 125.000 UM
- Provisión para la restauración del sitio 500.000 UM

¿Cuál es el costo de la nueva instalación para efectos contables? ¿Por qué?

Pregunta 4

Una entidad del sector público posee y opera un vertedero. Las regulaciones requieren la realización de actividades de cierre y post-cierre cuando el sitio deje de recibir desechos. Las actividades de cierre incluyen taponamiento, drenaje de aguas residuales y tratamiento y demolición de estructuras. Las actividades posteriores al cierre incluyen el mantenimiento y el monitoreo continuo del sitio. El taponamiento se puede realizar a medida que se llenan las celdas.

¿Cuáles son los elementos que se incluirían en el costo del vertedero? ¿Por qué?

Pregunta 5

Una entidad del sector público posee y opera una instalación de almacenamiento de combustible para reabastecer sus vehículos de obras públicas. Las regulaciones requieren que la instalación sea desmantelada y el sitio restaurado cuando deje de ser utilizado. Una cierta cantidad de derrame es inherente a las operaciones normales y se ha previsto una disposición para la limpieza del sitio en el cierre. Un accidente ha causado una cantidad anormal de contaminación que tendrá que ser limpiada al retirarse la instalación.

¿Cuáles costos de limpieza se deberían incluir en el costo de la instalación de almacenamiento de combustible? ¿Por qué?

Pregunta 6

Un gobierno ha reemplazado un puente de carretera principal existente de la siguiente manera:

Elemento	Costo UM
Contrato de construcción	25,000,000
Demolición de estructura antigua	2,000,000
Ingeniería y diseño	3,750,000
Supervisión e inspección de contratos	2,000,000
Importe en libras de la estructura antigua (coste 15 millones de UM menos la depreciación acumulada 14.500.000 UM)	500,000

¿Cuál es el importe en libras inicial del nuevo puente? ¿Qué ocurre con el importe en libras del puente anterior?

Pregunta 7

Una entidad reemplaza el sistema HVAC a un costo de 12,000 UM en una instalación al comienzo del período fiscal. El gasto de depreciación se calcula por separado en cada componente significativo en línea recta.

Descripción del componente	Costo (000 UM)	Vida útil esperada	Depreciación acumulada inicial	Valor inicial neto en libros
Estructura del edificio	132,00	40 años	26,400	105,600
Techo	22,000	16 años	11,000	11,000
Sistema HVAC	10,000	10 años	8,000	2,000
Total	164,000	35 años	45,400	118,600

En base a la información de la tabla, ¿qué asientos de diario se requieren para registrar el reemplazo y el gasto de depreciación anual para el período?

Pregunta 8

Una entidad compró un camión recolector de basura el 1 de enero de 2002. El 1 de enero de 2007, instaló un sistema automatizado de recolección. No tiene registros históricos. Ha decidido que utilizará un costo de reposición devaluado para estimar el costo histórico. Utiliza un índice IPC para devaluar el costo de reposición de 1.28 y 1.13 respectivamente para el camión de basura y el sistema de recolección automatizada. El camión de basura y el sistema de recolección tienen un costo de reposición el 1 de enero de 2012 de 150,000 UM y 25,000 UM respectivamente. La vida útil esperada de los camiones de basura es de 20 años. No hay valor residual.

- ¿Cuál es el costo histórico? ¿Por qué?
- ¿Qué es la amortización? ¿Por qué?

Pregunta 9

Una entidad posee una instalación con una vida útil esperada de 40 años. El sistema HVAC se reemplaza después de 10 años. No había valor para el sistema anterior.

	UM
Costo original	25,000,000
Depreciación acumulada (línea recta.)	2,000,000
Costo de reposición	3,750,000
Costo original del componente	2,000,000

¿Cómo se debe contabilizar el reemplazo? ¿Por qué?

Respuestas a las preguntas de revisión

Pregunta 1

Sí, el terreno es un elemento que cumple con la definición de propiedad, planta y equipo y debe ser reconocido por el gobierno local.

Cumpliría con los principios de reconocimiento en el sentido de que es probable que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociado con el elemento fluyan a la entidad; y el costo o valor razonable del elemento se puede medir de manera confiable.

El terreno debajo de las carreteras es separable de la carretera y debe contabilizarse por separado. Con algunas excepciones, como canteras y sitios utilizados para vertederos, la tierra tiene una vida útil indefinida y, por lo tanto, no se deprecia.

Pregunta 2

Sí. La propiedad del patrimonio histórico, artístico y cultural ha sido objeto de extensas renovaciones para que sea adecuada para las funciones administrativas de vivienda del gobierno. La propiedad tiene un potencial de servicio potencial más allá de su valor patrimonial. La propiedad debe ser reconocida y medida sobre la misma base que otros elementos de propiedad, planta y equipo.

La NICSP 17 no exige que una entidad reconozca, pero no le impide hacerlo, los bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural que no tienen potencial de servicio más allá de su importancia cultural, ambiental o histórica y que de otro modo cumplirían los criterios de definición y reconocimiento de propiedad, planta y equipo. Si una entidad reconoce los bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural, debe aplicar los requerimientos de revelación de esta Norma y puede, pero no está obligada a, aplicar los requerimientos de medición de esta Norma.

Pregunta 3

El costo de un elemento de propiedad, planta y equipo incluye cualquier costo directamente atribuible a llevar el activo a la ubicación y condición necesarias para que pueda operar de la manera prevista por la administración. Los elementos del costo de la nueva instalación incluyen:

Costos de construcción de edificios	UM	2,800,000
Costo de desarrollo del sitio		230,000
Tarifas de diseño		250,000
Permisos		100,000
Provisión para la restauración del sitio		500,000
Costo total	UM	3,880,000

Los costos generales y administrativos no son costos de un elemento de propiedad, planta y equipo. (NICSP 17, párrafo 33)

El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedad, planta y equipo cesa cuando el elemento se encuentra en la ubicación y condición necesarias para que pueda operar de la manera prevista por la administración. Los costos de reubicación o reorganización de parte o la totalidad de las operaciones de la entidad no se incluyen en el importe en libros de un elemento de propiedad, planta y equipo. (NICSP 17, párrafo 34)

Pregunta 4

Los elementos del costo del vertedero incluyen:

- a) Compra y desarrollo del sitio para recibir residuos (por ejemplo, excavación, celdas de revestimiento, etc.)
- b) Construcción de edificios de servicios
- c) Mejor estimación de los costos de las actividades de cierre y posteriores al cierre

La entidad del sector público tiene una obligación legal asociada al cierre del vertedero que resulte de su adquisición, construcción, desarrollo y normal operación. Es probable que se requiera una salida de recursos que incorpore beneficios económicos o potencial de servicio para liquidar las obligaciones cuando el vertedero deje de recibir residuos.

Los costos estimados de las actividades de cierre y posteriores al cierre se suman al costo del vertedero y se deprecian en el resultado durante la vida útil estimada del vertedero.

Pregunta 5

El costo de la instalación de almacenamiento de combustible no incluiría los costos estimados para la limpieza de la contaminación causada por el derrame accidental.

Un pasivo de remediación ambiental que resulta del funcionamiento normal de la instalación de almacenamiento de combustible y que está asociado con el retiro de ese activo se contabiliza como un costo del activo. Sin embargo, la obligación de limpiar después del accidente no resulta del funcionamiento normal de la instalación. La provisión para la limpieza ambiental no formaría parte del costo del activo. Se reconocería en el resultado del período en que se produjo el derrame accidental.

Pregunta 6

El importe inicial en libros del puente sería de 33.250.000 UM. El costo incluye la demolición de la antigua estructura.

El puente viejo se da de baja cuando se saca de servicio de la siguiente manera:

	Débito	Crédito
Depreciación acumulada	14, 500,000 UM	
Pérdida en la baja de cuentas (resultado)	500,000 UM	
Costo	3,750,000 UM	(15.000.000 UM)

Pregunta 7

El gasto de depreciación anual se calcula por separado en cada componente significativo.

	Sin reemplazo	HVAC reemplazado
Revestimiento del edificio (132,000 UM / 40 años)	3,300 UM	3,300 UM
Techo (22,999 UM / 16 años)	1,375 UM	1,375 UM
Sistema HVAC (10,000 UM / 10 años)	1,000 UM	1,200* UM
Total	5,675 UM	5,875 UM

*Asume un lleno año completo de depreciación en el año del reemplazo

Si el sistema HVAC se reemplaza en el período, se realizarán los siguientes asientos de diario.

	Débito	Crédito
Edificio	12,000 UM	
Cuentas por pagar		12,000 UM
Para registrar la retirada del antiguo sistema HVAC		
Depreciación acumulada	8,000 UM	
Edificio		10,000
Pérdida total en la disposición de HVAC	2,000 UM	

Pregunta 8

a) El costo de reposición actual es la cantidad de efectivo u otra contraprestación que se necesitaría para adquirir un activo que tenga un potencial de servicio equivalente al del activo que se posee actualmente. En este caso, el costo de reposición podrá establecerse por referencia al precio de un activo similar en un mercado activo y líquido. Para llegar al costo histórico estimado, el costo de reposición actual estimado se ajusta por un factor de deflación. Se ha determinado que el factor de deflación apropiado es el Índice de Precios al Consumidor (IPC).

El cálculo tiene que tener en cuenta las principales adiciones a un activo, en este caso la instalación del sistema de recolección automatizado.

Cálculo del costo histórico estimado:

Costo estimado de reposición del camión de basura = 150,000 UM.

Devaluado al 1 de enero de 2002; $(150,000 \text{ UM} / 1.28) = 117,188 \text{ UM}$.

Sistema automatizado de recolección; $(25.000 \text{ UM}/1,13) = 22,123 \text{ UM}$.

Costo histórico total: $(117,188 \text{ UM} + 22,123 \text{ UM}) = 139,311 \text{ UM}$

b) Cálculo de amortización/depreciación

Costo histórico total estimado del camión de basura = CU 117,188.

Vida esperada = 20 años

Amortización al 1 de enero de 2012; $(117,188 \text{ UM} / 20 \text{ años} * 10 \text{ años}) = 58,594 \text{ UM}$

Costo histórico total estimado del sistema de recolección de basura = 22,123 UM.

Vida útil estimada = 15 años (suponiendo que tiene una esperanza de vida equivalente al camión de basura en el que se instaló)

Amortización al 1 de enero de 2012; $(22,096 \text{ UM} / 15 \text{ años} * 5 \text{ años}) = 7,374 \text{ UM}$

Amortización total acumulada; $(58,594 \text{ UM} + 7,374 \text{ UM}) = 65,968$.

Importe neto en libros del activo al 1 de enero de 2012; $(117,188 \text{ UM} + 22,123 \text{ UM} - 65,968 \text{ UM}) = 73,343 \text{ UM}$

Pregunta 9

Una entidad evalúa todos sus costos de propiedad, planta y equipo bajo el principio de reconocimiento en el momento en que se incurren. Estos costos incluyen los costos incurridos inicialmente para adquirir o construir un elemento de propiedad, planta y equipo y los costos incurridos posteriormente para agregarle, reemplazar parte o darle servicio.

Bajo el principio de reconocimiento, una entidad no reconoce los costos de reparaciones y mantenimiento en el importe en libros del elemento de propiedad, planta y equipo. La reparación y el mantenimiento son generalmente los costos del servicio diario. Los costos del servicio diario son principalmente los costos de mano de obra y consumibles, y pueden incluir el costo de piezas menores. Puede incluir pagos realizados en virtud de contratos de servicios. Estos costos se reconocen en el resultado cuando se incurren.

Sin embargo, partes de algunos elementos de propiedad, planta y equipo pueden requerir reemplazo durante su vida útil. De conformidad con el principio de reconocimiento de la NICSP 17, una entidad reconoce el costo de sustituir parte de una propiedad, planta y equipo en el importe en libros del elemento cuando se incurre en ese costo, si se cumplen los criterios de reconocimiento.

Se requiere juicio profesional para determinar si parte de un elemento de propiedad, planta y equipo debe incluirse en el importe en libros de dicho elemento. Si se determina que la pieza de repuesto es de reparaciones y mantenimiento, los costos se reconocen en el resultado cuando se incurren.

Si una entidad reconoce el costo de una sustitución de una parte del elemento en el importe en libros, se da de baja el importe en libros de la parte sustituida, independientemente de si la parte sustituida se ha depreciado por separado. Si no es factible que una entidad determine el importe en libros de la pieza sustituida, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicación de cuál era el costo de la pieza sustituida en el momento en que se adquirió o construyó.

En el cuadro siguiente se resume el tratamiento contable del componente de sustitución, suponiendo que se haya determinado que debe incluirse en el importe en libros de la instalación.

		UM
Costo original	(a)	2,000,000
Depreciación acumulada (12,000,000/40 años * 10 años)	(b)	500,000
Depreciación acumulada	c)	1,500,000
Edificio	d)	50,000
Cálculo del importe en libros del componente HVAC reemplazado		
Costo original del componente (de la factura original)	(e)	25,000
Depreciación acumulada (25,000/40 años*10 años)	f)	6,250
Importe en libros del componente sustituido (e) – (f)	g)	18,750
Cálculo del costo tras el reemplazo		
Costo original antes del reemplazo	j)	2,000,000
Más el costo de reposición	k)	50,000
Menos el costo del componente original reemplazado	(l)	25,000
Costo original después del reemplazo	(m)	2,025,000
Cálculo de la depreciación acumulada después del reemplazo		
Depreciación acumulada antes del reemplazo	(n)	500,000
Menos depreciación acumulada en el componente reemplazado	(o)	18,750
Depreciación acumulada después del reemplazo	(p)	481,250
Importe en libros después del reemplazo (m) – (p)	(q)	1,543,750
Cálculo de la ganancia (pérdida) en la baja en cuentas por la disposición del componente sustituido		
Pérdida en la baja en cuentas (h) – (g)	(i)	(18,750)

La pérdida en la baja en cuentas del componente sustituido se reconoce en el resultado en el período del reemplazo.



Activos intangibles

Activos intangibles – NICSP 31

- Definición
 - Un activo no monetario identificable sin sustancia física
 - Capaz de separarse o dividirse de la entidad
- Alcance
 - Activos intangibles adquiridos o generados internamente
 - Activos intangibles adquiridos a través de una combinación del sector público (adquisición)
 - Activos intangibles que satisfacen los criterios de reconocimiento
 - Los poderes y derechos se excluyen del alcance
 - Los activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural: Si se reconocen, se deben hacer revelaciones.

Muchos activos, como edificios e inventarios, son tangibles. Sin embargo, las entidades con frecuencia gastan recursos, o incurren en pasivos, en la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles como software informático, patentes, derechos de autor, películas cinematográficas, listas de usuarios de un servicio, licencias de pesca adquiridas, cuotas de importación adquiridas y relaciones con usuarios de un servicio. No obstante, tanto los recursos tangibles como los intangibles pueden ser activos de una entidad.

La NICSP 31 se centra en el reconocimiento de los activos intangibles adquiridos o generados internamente que cumplen con la definición y los criterios de reconocimiento.

Según la NICSP 31, un activo intangible es un activo no monetario identificable sin sustancia física. No todos los elementos descritos anteriormente cumplen esta definición de activo intangible en virtud de la NICSP 31.

Un activo intangible de capital identificable es aquel que puede separarse o dividirse de la entidad y venderse, transferirse, licenciarse, alquilarse o intercambiarse o que surge de acuerdos vinculantes (contratos).

Para reconocer un activo intangible, debe ser controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y es probable que los beneficios económicos futuros esperados o el potencial de servicio que son atribuibles al activo fluyan a la entidad.

En la contabilidad del sector privado, los activos intangibles son derechos reconocibles a beneficios económicos futuros. Los ejemplos incluyen los derechos de patente. El valor a reconocer está sujeto a incertidumbre.

En el sector público, con la posible excepción de los programas informáticos, esos activos rara vez se reportan. Las complejidades surgen al considerar la identificación, el reconocimiento y la medición de activos intangibles. Las entidades del sector público, a diferencia de las entidades del sector privado, rara vez adquieren activos intangibles como patentes, licencias, etc. Para los activos intangibles generados internamente, a menudo es difícil determinar si hay un activo identificable que genere beneficios económicos futuros esperados o potencial de servicio y determinar el costo del activo de manera confiable.

Los gobiernos soberanos y otras entidades del sector público tienen importantes derechos o facultades que les confiere la legislación o por medios equivalentes que les permiten regular el acceso a los beneficios incorporados en los recursos intangibles. Por ejemplo, un gobierno puede tener el poder de emitir licencias que regulen el acceso al espectro electromagnético o celebrar acuerdos con terceros para acceder a los recursos naturales en tierras gubernamentales. Las cuestiones específicas de contabilidad y presentación de informes relacionadas con las facultades y los derechos de las entidades del sector público no han sido tratadas por la IPSASB y están fuera del ámbito de aplicación de la NICSP 31, *Activos intangibles*.

Algunos activos, como los programas informáticos, incorporan elementos intangibles y tangibles. Se requiere juicio profesional para determinar si un activo que incorpora ambos debe ser reportado como un activo de capital tangible o como un activo intangible. La determinación se basaría en una evaluación de qué elemento es más significativo. Por ejemplo, el sistema operativo de una computadora es parte integral del funcionamiento del hardware de la computadora. Cuando el software no es una parte integral del hardware relacionado, el software de computadora puede ser un activo intangible.



Activos intangibles

- El elemento debe ser
 - Identificable – separable o surge de acuerdos vinculantes
 - Controlado: para los intangibles, el control a menudo se deriva de derechos legales o la capacidad de restringir el acceso de otros a los beneficios.
- Reconocer
 - Cumplir con los criterios anteriores
 - Probabilidad de servicio futuro potencial/beneficio económico
 - Costo o valor razonable medido de manera fiable

Los activos intangibles deben ser identificables. Este será el caso cuando un activo intangible se adquiera en virtud de un acuerdo vinculante (un contrato). Esto se aplica incluso si los derechos sobre el activo intangible no pueden transferirse o separarse de los derechos sobre otros activos adquiridos en virtud del contrato. Las entidades del sector público a menudo adquieren licencias de software informático. Estos generalmente cumplen con la definición de un activo intangible adquirido. Con esta excepción, es raro que las entidades del sector público adquieran activos intangibles en virtud de un acuerdo vinculante.

Cuando el activo intangible no se adquiere a través de un acuerdo vinculante (un activo intangible generado internamente), los criterios de reconocimiento son más estrictos. El activo debe ser separable. Es decir, debe poder separarse o dividirse de la entidad y venderse, transferirse, licenciarse, alquilarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con un contrato relacionado, activo o pasivo identificable. Si la entidad tiene la intención de hacer esto o no es irrelevante.

Para reconocer un activo intangible, éste debe ser controlado por la entidad. Una entidad controla un activo si la entidad tiene el poder de obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que fluye del recurso subyacente y restringir el acceso de otros a esos beneficios o ese potencial de servicio.

Los criterios de reconocimiento restantes son los mismos que para otros activos:

- La probabilidad de que el potencial de servicio o el beneficio económico futuro fluyan hacia la entidad; y
- El costo del valor razonable del activo debe poder medirse de forma fiable.

¿Adquirido o generado internamente?

- La mayoría de los activos intangibles adquiridos cumplirán los criterios de reconocimiento
 - Ejemplos: software, marcas y marcas registradas, I+D en proceso
 - Si se adquiere a través de una transacción sin contraprestación, el costo es el valor razonable en la fecha de adquisición.
- Para los activos intangibles generados internamente es más difícil establecer los criterios de reconocimiento
 - Fase de investigación – gasto
 - Fase de desarrollo: Se reconocen solo cuando se cumplen los criterios de reconocimiento

Con la excepción del software, es raro que las entidades del sector público adquieran activos intangibles.

Los activos intangibles se miden al costo en el reconocimiento inicial. Si se adquieren a través de una transacción sin contraprestación, el costo considerado es el valor razonable del activo intangible en la fecha de adquisición.

El reconocimiento de un activo intangible generado internamente tiene criterios más estrictos. Los gastos deben separarse en una fase de investigación y una fase de desarrollo. Si esto no se puede hacer, todos los gastos se tratan como parte de la fase de investigación y no pueden reconocerse como un activo intangible.

La NICSP 31 incluye orientación sobre cómo distinguir entre las fases de investigación y desarrollo.

El gasto en la fase de desarrollo puede capitalizarse como un activo intangible cuando se cumplen los criterios de reconocimiento. Para reconocer el gasto como un activo intangible, la NICSP 31 requieren que una entidad pueda demostrar:

- a) La viabilidad técnica de completar el activo intangible para que esté disponible para su uso o venta;
- b) Su intención de completar el activo intangible y usarlo o venderlo;
- c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible;
- d) Cómo el activo intangible generará probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción del activo intangible o del propio activo intangible o, si se va a utilizar internamente, la utilidad del activo intangible;
- e) La disponibilidad de recursos técnicos, financieros y de otro tipo adecuados para completar el desarrollo y para usar o vender el activo intangible; y
- f) Su capacidad para medir de forma fiable el gasto atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

Para los generados internamente

- No capitalice:
 - La plusvalía generada internamente
 - Elementos intangibles en fase de investigación
 - Elementos que no pueden distinguirse del desarrollo de las operaciones en su conjunto
- Capitalice:
 - Cuando el gasto cumpla con los criterios de la fase de desarrollo, capitalice los costos de desarrollo adicionales, con algunas excepciones

La plusvalía generada internamente no se puede capitalizar.

Los gastos incurridos durante la fase de investigación de un activo intangible no pueden ser capitalizados.

Los elementos que no se pueden distinguir del desarrollo de las operaciones en su conjunto no se pueden capitalizar. Esto incluye marcas generadas internamente, cabeceras, títulos de publicación, listas de usuarios de un servicio y artículos similares.

Los gastos incurridos dentro de la fase de desarrollo de un activo intangible pueden capitalizarse cuando se cumplen los criterios de reconocimiento. Los gastos deben ser directamente atribuibles a la puesta en uso del activo.

Ejemplos de gastos que no se pueden capitalizar incluyen:

- a) Gastos de venta, administrativos y otros gastos generales, a menos que estos gastos puedan atribuirse directamente a la preparación del activo para su uso;
- b) Ineficiencias y déficits operativos iniciales identificados, incurridos antes de que el activo alcance el rendimiento planificado; y
- c) Gastos de capacitación del personal para operar el activo.



Otros temas

- Las adiciones o reemplazos posteriores de los activos intangibles generalmente se reconocen como gasto
- Puede capitalizar si el gasto mejora claramente el potencial de servicio del activo original, por ejemplo, mejoras de software
- Evaluar si la vida útil es finita o indefinida – si es finita, se amortiza; si es indefinida, se revisará anualmente por deterioro de valor
- Revelaciones

La mayoría de las adiciones o reemplazos posteriores de activos intangibles generalmente se reconocen como gasto. Esto se debe a que no cumplen con los criterios de reconocimiento. Es probable que mantengan los beneficios económicos futuros esperados o el potencial de servicio incorporado en un activo intangible existente. Además, a menudo es difícil atribuir los gastos posteriores directamente a un activo intangible en particular en lugar de a las operaciones de la entidad en su conjunto.

Sin embargo, si el gasto mejora claramente el potencial de servicio del activo original, entonces se pueden cumplir los criterios de reconocimiento. Si es así, los costos deben ser capitalizados.

Los activos intangibles pueden tener una vida útil finita o indefinida. Un ejemplo de una vida útil finita sería la compra de una licencia de software por un período fijo como 5 años.

Cuando un activo intangible tiene una vida útil finita, se amortiza a lo largo de esa vida útil.

Cuando un activo intangible tiene una vida útil indefinida, no se amortiza. Sin embargo, se revisa para detectar pérdidas por deterioro al menos una vez al año.



Activos intangibles adquiridos en una combinación del sector público (adquisición)

- El costo es el valor razonable en la fecha de adquisición
- El activo intangible debe ser identificable (para distinguirlo de la plusvalía)
- Se reconoce incluso si no se había reconocido previamente por la operación adquirida

Las entidades del sector público pueden adquirir activos intangibles a través de combinaciones del sector público (adquisiciones). La contabilidad de las combinaciones del sector público se establece en la [NICSP 40, *Combinaciones del sector público*](#).

Cuando un activo intangible se adquiere a través de una combinación del sector público, el costo de los activos intangibles es su valor razonable en la fecha de adquisición.

La probabilidad de que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio fluyan a la entidad siempre se considera satisfecha para los activos intangibles adquiridos en una combinación del sector público porque se espera que haya beneficios económicos de la combinación. Si el activo es separable o surge de acuerdos vinculantes, existirá información suficiente para medir el valor razonable del activo intangible y, por lo tanto, se cumple el requerimiento de que el valor del activo pueda medirse de manera confiable.

Los activos intangibles adquiridos en una combinación del sector público se reconocen por separado de la plusvalía. En consecuencia, la entidad debe ser capaz de identificar el activo intangible, por separado de la plusvalía, para reconocer el activo. Si una entidad no puede identificar el activo intangible, forma parte de la plusvalía y no se reconoce por separado.

Una entidad reconoce en la fecha de adquisición, por separado de la plusvalía, un activo intangible de una operación adquirida, independientemente de si el activo había sido reconocido por la operación adquirida antes de la adquisición. Esto significa que el adquirente reconoce como activo intangible un proyecto de investigación y desarrollo en proceso de la operación adquirida si el proyecto cumple con la definición de activo intangible.

La NICSP 31 establece los requerimientos de revelación en relación con los activos intangibles.

Preguntas y discusión

Con esto concluye nuestro módulo sobre activos intangibles. Los participantes deben consultar las preguntas de revisión para poner a prueba sus conocimientos.

Visite la página web del IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Preguntas de revisión

Pregunta 1

El espectro electromagnético es utilizado por todas las comunicaciones inalámbricas. La gestión de este espectro electromagnético es responsabilidad del departamento de industria del gobierno. La política del gobierno es garantizar un acceso justo y equitativo al espectro electromagnético a través de un sistema de concesión de licencias en virtud de la Ley de Telecomunicaciones y Radiodifusión.

¿Es el espectro electromagnético un activo del gobierno que cumple con los criterios de reconocimiento?

Pregunta 2

Un estudio de factibilidad ha confirmado que los beneficios económicos futuros y el potencial de servicio se obtendrán de la instalación de un sistema de software ERP. La vida útil esperada del sistema y hardware es de 5 años. En el cuadro siguiente se resumen los gastos efectuados.

Fase	UM (000s)
Factibilidad, evaluación de necesidades internas, evaluación y selección de proveedores	750
Compra de licencia (una vez)	1,250
Hardware	5,250
Configuración e implementación del sistema (personal interno y consultores externos)	20,650

¿Cuáles costos, si aplica, pueden ser reconocidos como activos intangibles de un gobierno? Explique

Respuesta a las preguntas de revisión

Pregunta 1

El gobierno puede hacer cumplir efectivamente sus beneficios relacionados con el espectro electromagnético. Tiene el poder a través de la legislación de regular y restringir el acceso de otros a esos beneficios. Es probable que los beneficios fluyan hacia el gobierno desde su control sobre el espectro electromagnético.

Sin embargo, es posible que no califique para el reconocimiento como activo en los estados financieros porque no se puede medir de manera fiable.

Un elemento puede cumplir con la definición de activo, pero aún no ser reconocida en los estados financieros porque no se espera que se obtengan beneficios económicos futuros o porque no se puede hacer una estimación razonable del importe involucrado.

Pregunta 2

Aunque el software reside en el hardware de la computadora, no es parte integral de la operación de ese hardware. Por lo tanto, el software es un activo intangible.

El gobierno ha evaluado la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio a través de la finalización de un estudio de factibilidad durante las etapas de planificación del proyecto. Se ha determinado que es probable que se obtengan beneficios económicos futuros o potencial de servicio.

El activo intangible se genera internamente aunque se compra una parte. El costo más significativo es la configuración del software para satisfacer las necesidades del gobierno y su implementación.

La evaluación de las necesidades del estudio de factibilidad y la evaluación y selección de proveedores se considerarían la fase de investigación del proyecto y, por lo tanto, los gastos se reconocerían como un gasto. En esta etapa del proyecto, el gobierno no puede demostrar que existe un activo intangible.

La compra, configuración e implementación del software sería la fase de desarrollo. Los gastos en actividades de desarrollo se reconocerían como un activo de capital intangible. Los gastos se pueden medir de manera fiable.

El hardware informático y los sistemas operativos que forman parte integrante de su funcionamiento no serían un activo intangible. Pueden ser reconocidos como propiedad, planta y equipo.



Arrendamientos

Los organismos del sector público suelen celebrar contratos de arrendamiento con arrendadores que transmiten el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo acordado a cambio de un pago (o una serie de pagos). Los organismos del sector público también pueden actuar como arrendadores, transmitiendo el derecho a utilizar un activo a un tercero durante un período de tiempo acordado a cambio de un recibo (o una serie de recibos),



Clasificación de los arrendamientos

- La NICSP 13, *Arrendamientos* requiere la clasificación de un arrendamiento como un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo
- Basado en si los riesgos y ventajas de la propiedad se transfirieron sustancialmente
- Riesgos - pérdidas por capacidad ociosa, obsolescencia tecnológica, cambios en el valor debido a las condiciones económicas
- Ventajas - expectativa de potencial de servicio u operación rentable, ganancia de la apreciación en valor
- Los elementos de terrenos y edificios de un contrato de arrendamiento se clasifican por separado

El problema principal en la contabilidad de los arrendamientos es la clasificación del arrendamiento como un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo. La NICSP 13 exige que los contratos de arrendamiento se contabilicen de conformidad con su esencia económica y no con su forma jurídica.

Si un arrendamiento es un arrendamiento operativo o financiero depende de si los riesgos y ventajas de la propiedad del activo relacionado recaen en el arrendatario o el arrendador.

Riesgos: incluyen las posibilidades de pérdidas por capacidad ociosa, obsolescencia tecnológica, cambios en el valor debido a las condiciones económicas.

Ventajas: expectativa de potencial de servicio u operación rentable durante la vida útil del activo, ganancia de la apreciación del valor o la realización de un valor residual.

Cuando un arrendamiento incluye elementos de terreno y edificios, una entidad evalúa la clasificación de cada elemento como un arrendamiento financiero u operativo por separado. Un arrendamiento podría incluir un arrendamiento financiero para el elemento de construcción y un arrendamiento operativo para el elemento de terreno.

Al determinar si el elemento del terreno es un arrendamiento operativo o financiero, una consideración importante es que el terreno normalmente tiene una vida económica indefinida.

Los pagos mínimos de arrendamiento se asignan entre el terreno y los elementos de los edificios en proporción a los valores razonables relativos de los intereses de arrendamiento en esos elementos del arrendamiento. Si los pagos de arrendamiento no pueden asignarse de manera confiable entre estos dos elementos, todo el arrendamiento se clasifica como un arrendamiento financiero, a menos que esté claro que ambos elementos son arrendamientos operativos, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasifica como un arrendamiento operativo.

El terreno y los edificios pueden tratarse como una sola unidad a los efectos de la clasificación del arrendamiento cuando la cantidad que inicialmente se reconocería para el elemento de terreno sea irrelevante. En tal caso, la vida económica de los edificios se considera como la vida económica de todo el activo arrendado.

Arrendamientos financieros

- Los riesgos y ventajas incidentales a la propiedad se transfieren sustancialmente
- Depende de la esencia sobre la forma
- Algunos ejemplos son:
 - Se transfiere la propiedad del activo al arrendatario al final del plazo
 - Opción de compra del activo a un precio muy por debajo del valor de mercado
 - El plazo del arrendamiento es por la mayor parte de la vida económica del activo
 - El valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento es el valor razonable del activo
- Y otros..

Un arrendamiento financiero transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas de la propiedad de un activo al arrendatario. Un contrato de arrendamiento operativo no lo hace.

Aunque la forma jurídica de un contrato de arrendamiento es que el arrendatario no puede adquirir ningún título legal sobre el bien arrendado, en el caso de los arrendamientos financieros la esencia y realidad financiera es que el arrendatario adquiere los beneficios económicos o el potencial de servicio del uso del activo arrendado durante la mayor parte de su vida económica a cambio de contraer una obligación de pagar por ese derecho un importe aproximado, al inicio del arrendamiento, al valor razonable del activo y el cargo financiero relacionado.

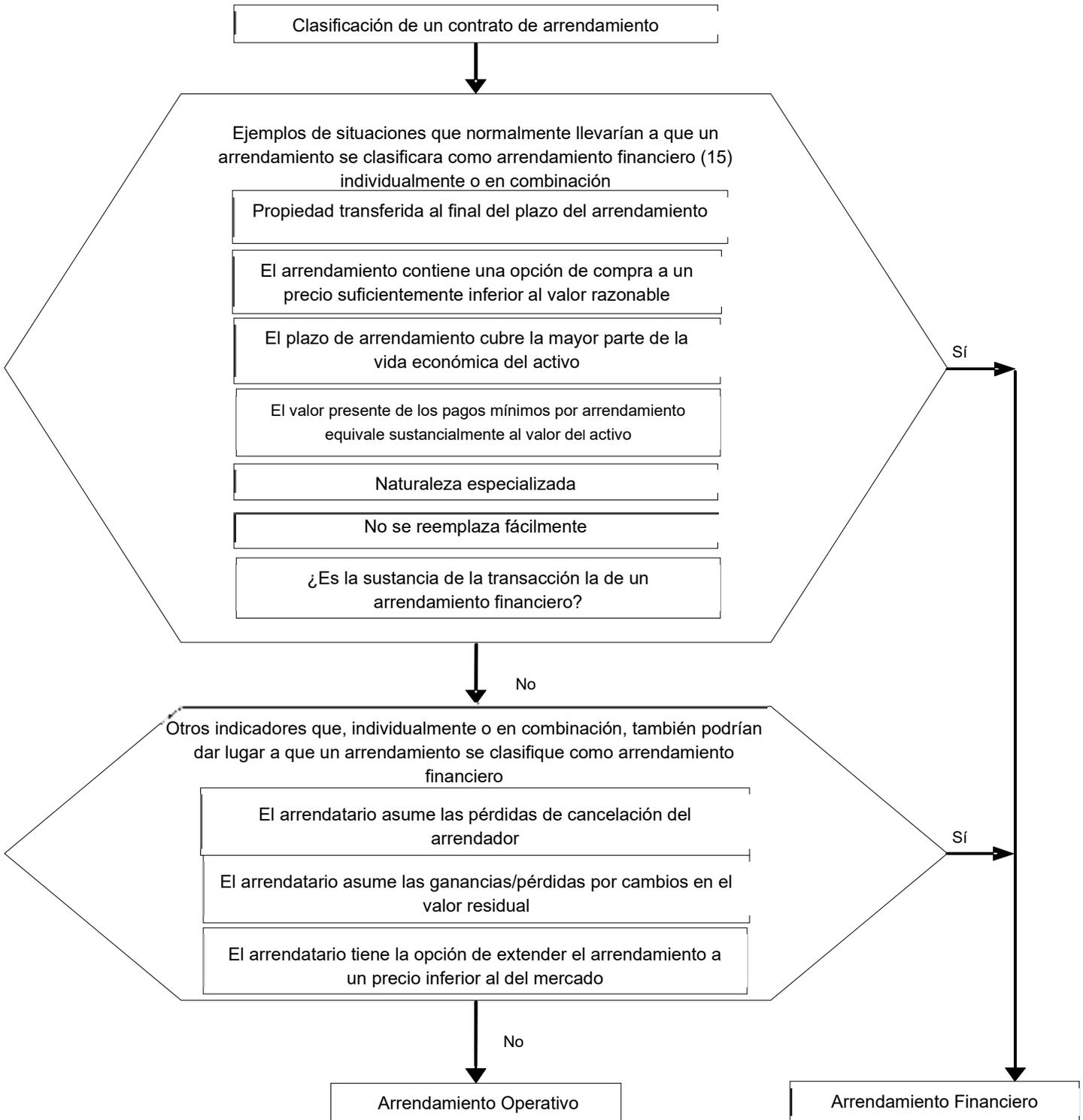
Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo depende de la esencia de la transacción más que de la forma del contrato. Aunque los siguientes son ejemplos de situaciones que individualmente o en combinación normalmente llevarían a que un arrendamiento se clasifique como un arrendamiento financiero, un arrendamiento no necesita cumplir con todos estos criterios para ser clasificado como un arrendamiento financiero:

- a) El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al final del plazo del arrendamiento;
- b) El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera que sea lo suficientemente inferior al valor razonable en la fecha en que la opción se pueda ejercer para que sea razonablemente certero, al inicio del arrendamiento, de que la opción se ejercerá;
- c) El plazo de arrendamiento es para la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si el título no se transfiere;
- d) Al inicio del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos del arrendamiento asciende al menos sustancialmente a la totalidad del valor razonable del activo arrendado;
- e) Los bienes arrendados son de naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario puede utilizarlos sin mayores modificaciones; y
- f) Los activos arrendados no pueden ser fácilmente reemplazados por otro activo.

Otros indicadores:

- a) Si el arrendatario puede cancelar el arrendamiento, las pérdidas del arrendador asociadas con la cancelación corren a cargo del arrendatario;
- b) Las ganancias o pérdidas derivadas de la fluctuación del valor razonable del residuo se acumulan para el arrendatario (por ejemplo, en forma de un descuento de alquiler que equivale a la mayor parte de los ingresos de las ventas al final del arrendamiento);
- c) El arrendatario tiene la capacidad de continuar el arrendamiento por un período secundario a un alquiler que es sustancialmente más bajo que el alquiler de mercado.

La Guía de Aplicación que acompaña a la NICSP 13 incluye el siguiente diagrama de flujo para ayudar con la clasificación de los arrendamientos:





¿Arrendamiento o acuerdo de concesión de servicios (ACS)?

- El arrendamiento podría ser un elemento de acuerdos más amplios
- APP: especialmente los activos de larga duración y los activos de infraestructura
- Se necesita evaluar si es un ACS
- Si no es un ACS, y contiene un arrendamiento operativo/financiero identificable, la NICSP 13 se aplica al componente de arrendamiento del acuerdo

Los acuerdos de concesión de servicios son comunes en el sector público. Los ACS se analizan más adelante en este módulo.

Los arrendamientos financieros identificables pueden formar parte de los acuerdos; si no son ACSs, utilice la NICSP 13.

Se necesita juicio profesional para determinar la esencia del acuerdo cuando no está claro.



Contabilidad de Arrendatarios – Arrendamientos Financieros

- Se reconocen los activos arrendados y las obligaciones de arrendamiento
- Los activos se contabilizan posteriormente de acuerdo a:
 - Propiedad, planta y equipo (NICSP 17)
 - Activos intangibles (NICSP 31)
- Inicialmente se reconocen por el menor valor entre
 - El valor razonable de la propiedad arrendada
 - El valor actual de los pagos mínimos de arrendamiento
- La tasa de descuento es la tasa de interés implícita en el arrendamiento
- Los pagos mínimos de arrendamiento se dividen entre gastos financieros y la reducción del pasivo

Los arrendatarios reconocen los activos adquiridos en virtud de arrendamientos financieros como activos, y las obligaciones de arrendamiento asociadas como pasivos en sus estados de situación financiera.

Si las operaciones de arrendamiento no se reflejan en los estados financieros del arrendatario, los activos y pasivos de una entidad se subestiman, distorsionando así las razones financieras.

Por lo tanto, un arrendamiento financiero se reconoce en los estados financieros del arrendatario tanto como un activo como una obligación de pagar los pagos futuros del arrendamiento.

Al comienzo del plazo del arrendamiento, el activo y el pasivo por los pagos futuros del arrendamiento se reconocen en los estados financieros por los mismos montos, excepto los costos directos iniciales del arrendatario que se agregan al monto reconocido como activo.

Después del reconocimiento inicial, los activos se contabilizan según la NICSP 17 (propiedad, planta y equipo) o en la NICSP 31 (activos intangibles). Esto incluye transacciones como la depreciación y la amortización. Cuando los bienes arrendados puedan sufrir pérdidas por deterioro de valor, debe aplicarse la NICSP 21 o la NICSP 26.

Los activos y pasivos se reconocen por importes iguales al valor razonable del activo arrendado o, si es inferior, al valor actual de los pagos mínimos de arrendamiento, cada uno determinado al inicio del arrendamiento.

La tasa de descuento que se utilizará para calcular el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento es la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si es factible determinarlo; de no ser así, se utilizará el tipo de interés incremental de endeudamiento del arrendatario.

Los pagos mínimos de arrendamiento son los pagos durante el plazo de arrendamiento que el arrendatario está o puede estar obligado a realizar, excluyendo el alquiler contingente, los costos de los servicios y, en su caso, los impuestos que deben pagar y reembolsar al arrendador, junto con cualquier cantidad garantizada por el arrendatario o por una parte relacionada con el arrendatario.

Los pagos mínimos de arrendamiento se dividen entre el cargo financiero y la reducción del pasivo pendiente. El cargo financiero se asigna a cada período durante el plazo de arrendamiento para producir una tasa de interés periódica constante sobre el saldo restante del pasivo.



Ejemplo

Escenario:

- Una entidad entra en un arrendamiento de vehículo por 4 años. El valor razonable del vehículo es 25,000 UM. Los pagos anuales de arrendamiento ascienden a 5,429 UM. El valor residual garantizado es de 10.000 UM. El vehículo se deprecia en línea recta durante 8 años. El vehículo será adquirido al final del contrato de arrendamiento. La tasa de interés implícita = 8.5%
- ¿Cómo se contabiliza el arrendamiento en los estados financieros de la entidad?

Respuesta:

La entidad del sector público reconoce el vehículo y el pasivo al valor razonable del vehículo arrendado o, si es menor, el valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento, cada uno determinado al inicio del arrendamiento. Los pagos mínimos de arrendamiento son los pagos durante el plazo de arrendamiento que el arrendatario está, o puede estar, obligado a realizar, junto con cualquier cantidad garantizada por el arrendatario. En este caso, el valor razonable y el valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento utilizando la tasa de interés implícita en el arrendamiento es de CU 25,000. Por lo tanto, la cantidad reconocida por el activo y el pasivo es de 25,000 UM. No hay costos directos iniciales incurridos en relación con el arrendamiento que se incluirán en el importe en libros del vehículo. Los pagos del arrendamiento se dividen entre el cargo financiero y la reducción del pasivo pendiente utilizando la tasa de interés implícita en el arrendamiento. Después del reconocimiento inicial, la entidad contabiliza el activo arrendado como propiedad, planta y equipo de conformidad con la NICSP 17. Además del gasto financiero, el arrendamiento financiero da lugar a un gasto de depreciación para el vehículo. Dado que existe una certeza razonable de que la entidad obtendrá la propiedad del vehículo al finalizar el plazo del contrato de arrendamiento, debe depreciarse durante el período de vida útil esperado. Se supone que el valor residual del vehículo no es significativo.

Ejemplo

Escenario:

Los hechos de la situación son los mismos.

La siguiente tabla muestra la asignación de los pagos de arrendamiento.

Nota 1: El pago final en el año 4 incluye el valor garantizado 10,000 UM asumiendo que la entidad compra el vehículo.

		Año 1 (UM)	Año 2 (UM)	Año 3 (UM)	Año 4 (UM)
Pago del arrendamiento (Nota 1)	(a)	5,429	5,429	5,429	15,429
Menos costo financiero @ 8.5% (Nota 2)	(b)	2,125	1,844	1,539	1,209
Reducción del pasivo (a) – (b) = (c)	(c)	3,304	3,585	3,890	14,221

Utilizando la información de la diapositiva anterior y la tabla, para cada año del arrendamiento, calcule:

- a) El saldo de cierre del pasivo de arrendamiento
- b) El gasto relacionado con el vehículo arrendado
- c) El importe en libros del vehículo arrendado

Utilice el siguiente cuadro para responder a las preguntas.

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
	UM	UM	UM	UM
a) Continuidad del pasivo				
Pasivo, saldo inicial				
Reducción del pasivo				
Pasivo, saldo final				
b) Gasto				
Costos financieros				
Depreciación				
Gasto total				
c) Importe en libros del vehículo				
Inicio				
Depreciación				
Cierre				

		Año 1 UM	Año 2 UM	Año 3 UM	Año 4 UM
Continuidad del pasivo					
Pasivo, saldo inicial	(a)	25,000	21.696	18,111	14,221
Reducción del pasivo	(b)	3,304	3,585	3,890	14,221
Pasivo, saldo final	(c)	21,696	18,111	14,221	0
Gasto					
Costos financieros	d)	2,125	1,844	1,539	1,209
Depreciación	(e)	3,125	3,125	3,125	3,125
Gasto total	f)	5,250	4,969	4,664	4,334
Importe en libros del vehículo					
Inicio	g)	25,000	21,875	18,750	15,625
Depreciación	(h)	3,125	3,125	3,125	3,125
Cierre	(i)	21,875	18,750	15,625	12,500

Nota 1: Tasa de interés implícita utilizando VP – 8.5% anual. Los gastos por intereses se calculan de la siguiente manera:

- Año 1 – 25,000 UM *8.5% = 2,125 UM
- Año 2 – 21,696 UM *8.5% = 1,844 UM
- Año 3 – 18,110 UM*8.5% = 1,539 UM
- Año 4 – 14,221*8.5% = 1,209 UM



Contabilidad de Arrendatarios -Arrendamientos Operativos

- No se reconocen los activos arrendados y las obligaciones de arrendamiento
- Los pagos de arrendamiento se reconocen como gasto
 - Base de línea recta
 - Otra base solo si es representativa del patrón de tiempo del beneficio que tendrá el usuario
 - No refleja necesariamente los pagos en efectivo

Los arrendatarios no reconocen los activos de arrendamiento o los pasivos de arrendamiento para un arrendamiento operativo. Un arrendamiento operativo no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas de la propiedad de un activo al arrendatario.

Los arrendatarios reconocen los pagos de arrendamiento como un gasto. De forma predeterminada, los gastos se reconocen en línea recta. Sin embargo, si una base diferente refleja mejor el consumo del usuario de los beneficios asociados con el arrendamiento (denominado en la norma patrón de tiempo del beneficio del usuario), se debe utilizar esta base.

La base utilizada para reconocer los gastos de arrendamiento puede diferir de la base sobre la cual se realizan los pagos. Por ejemplo, un contrato de arrendamiento puede no requerir que un arrendatario realice ningún pago en los dos primeros períodos. Tales términos proporcionan un incentivo para que un arrendatario celebre un contrato de arrendamiento. Sin embargo, este patrón no refleja el uso del activo arrendado por parte del arrendatario, y no debe utilizarse como base para reconocer los gastos de arrendamiento.

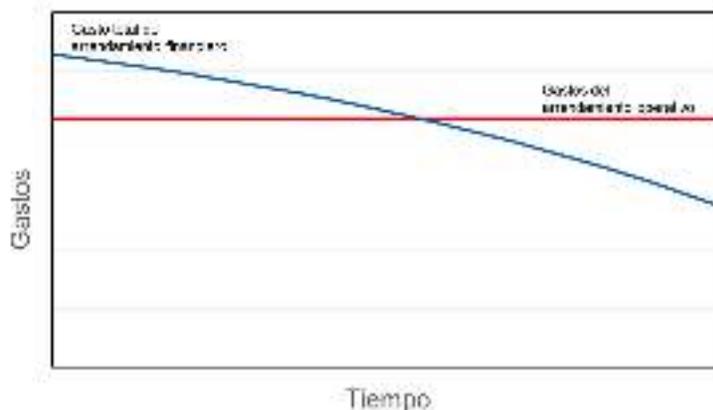
Ejemplo

- El Municipio A arrienda un edificio de oficinas por 10 años. El edificio tiene una vida útil esperada de 50 años. El municipio A contabiliza el arrendamiento como un arrendamiento operativo.
- Como incentivo para celebrar el contrato de arrendamiento, el arrendador no requiere el pago en los primeros dos años del contrato de arrendamiento. Los pagos de arrendamiento para los ocho años restantes son de \$ 100,000 por año
- ¿Qué gasto de arrendamiento debe reconocer el Municipio A?
 - a) En los años 1 y 2
 - b) En los años 3 a 10

Respuesta

La pauta de los pagos de arrendamiento no refleja la pauta de uso del edificio de oficinas. Los gastos de arrendamiento deben ser en línea recta, a menos que otra base refleje mejor el uso del activo, lo que no es el caso aquí. Los gastos totales de arrendamiento ascienden a \$ 800,000 (8 años a \$ 100,000). El contrato de arrendamiento es por 10 años. El gasto de arrendamiento que se reconocerá cada año es de \$ 80,000 (\$ 800,000 dividido por 10 años). Este es el caso de (a) los años 1 y 2 y (b) los años 3 a 10.

Gastos de arrendamientos financieros y arrendamientos operativos



El gráfico muestra cómo los gastos reconocidos varían con el tiempo dependiendo de si un arrendamiento se clasifica como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero. El gráfico asume que, bajo un arrendamiento financiero, el activo se deprecia durante el plazo del arrendamiento. Los gastos totales de arrendamiento son los mismos; el momento de esos gastos es diferente.

Los gastos de arrendamiento operativo generalmente se reconocen en línea recta. Los gastos de arrendamiento financiero tienen dos elementos. La primera es la depreciación del activo arrendado. Esto a menudo será en línea recta, como en este ejemplo. El segundo elemento es el costo de financiamiento. Como vimos anteriormente, esto se reduce con el tiempo a medida que se reduce el pasivo de arrendamiento financiero.

Como resultado, los gastos reconocidos bajo un arrendamiento financiero a menudo serán más altos que bajo un arrendamiento operativo equivalente al comienzo de un arrendamiento. Por el contrario, los gastos reconocidos bajo un arrendamiento financiero a menudo serán más bajos que en un arrendamiento operativo equivalente al final de un arrendamiento.



Contabilidad del Arrendador – Arrendamientos Financieros

- Se da de baja la propiedad, planta y equipo o activo intangible arrendado
- Los pagos de arrendamiento por cobrar se reconocen como un activo (cuenta por cobrar)
- El reconocimiento inicial es por un importe igual a la inversión neta en el arrendamiento
- El reconocimiento de los ingresos financieros refleja una tasa periódica constante de retorno de la inversión neta

Cuando un arrendador arrienda un activo bajo un arrendamiento financiero, el arrendador da de baja ese activo. Este no es un requerimiento de la NICSP 13. Más bien, es un requerimiento en virtud de las disposiciones sobre la baja en cuentas de la NICSP 17 (propiedad, planta y equipo) o la NICSP 31 (activos intangibles). En virtud de un arrendamiento financiero, el arrendador transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas de la propiedad de un activo al arrendatario. El arrendador, por lo tanto, ya no controla los beneficios económicos o el potencial de servicio asociado con el activo. Es esta pérdida de control la que desencadena la baja en cuentas.

Los arrendadores reconocen los pagos de arrendamiento por cobrar en virtud de un arrendamiento financiero como activos en su estado de situación financiera. Los activos se muestran como cuentas por cobrar en los estados financieros.

Una cuenta por cobrar se reconoce inicialmente por un monto igual a la inversión neta en el arrendamiento. La inversión neta en el arrendamiento es la inversión bruta en el arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento. La inversión bruta en el arrendamiento es el agregado de:

- a) Los pagos mínimos de arrendamiento por cobrar por el arrendador en virtud de un arrendamiento financiero; y
- b) Cualquier valor residual no garantizado que se devengue para el arrendador.

Los arrendadores a menudo incurren en costos directos iniciales, e incluyen montos tales como comisiones, honorarios legales y costos internos que son incrementales y directamente atribuibles a la negociación y organización de un contrato de arrendamiento. Excluyen los gastos generales, como los incurridos por un equipo de ventas y marketing. Para los arrendamientos financieros, los costos directos iniciales se incluyen en la medición inicial del arrendamiento financiero por cobrar, y reducen la cantidad de ingresos reconocidos durante el plazo del arrendamiento. El tipo de interés implícito en el arrendamiento se define de tal manera que los costos directos iniciales se incluyen automáticamente en el crédito financiero del arrendamiento; no es necesario agregarlos por separado:

La tasa de interés implícita en el arrendamiento es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, causa el valor presente agregado de:

- a) Los pagos mínimos de arrendamiento; y
- b) El valor residual no garantizado sea igual a la suma de (i) el valor razonable del activo arrendado, y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.

Se aplican requisitos adicionales a los arrendadores fabricantes o comerciantes. Estos están fuera del alcance de este material de capacitación. La NICSP 13 debería consultarse al contabilizar a los arrendadores fabricantes o comerciantes.

El reconocimiento de los ingresos financieros se basa en un patrón que refleja una tasa periódica constante de rendimiento de la inversión neta del arrendador en el arrendamiento financiero.

Ejemplo – Reconocimiento de ingresos

La Agencia X arrienda un activo al Municipio Y por cinco años. La inversión neta de la Agencia X en el arrendamiento es de 50,000 UM. El pago anual del arrendamiento es de 11,740.95 UM (tasa de interés implícita de 5.6%). No hay valor residual al final del período de arrendamiento. La tabla muestra cómo se reconocen los ingresos

Año	Cuentas por Cobrar 1 de enero	Pagos recibidos	Ingresos	Cuentas por Cobrar 31 de diciembre
20X1	50,000.00	(11,740.95)	(2,800.00)	41,059.05
20X2	41,059.05	(11,740.95)	(2,299.31)	31,617.41
20X3	31,617.41	(11,740.95)	(1,770.57)	21,647.03
20X4	21,647.03	(11,740.95)	(1,212.23)	11,118.31
20X%	11,118.31	(11,740.95)	(622.64)	0.00

El arrendamiento se contabiliza como un arrendamiento financiero. En este ejemplo, se supone que el hecho de que no haya valor residual al final del período de arrendamiento demuestra que el período de arrendamiento cubre toda la vida útil del activo.

Los ingresos se calculan multiplicando el saldo por cobrar al 1 de enero por la tasa de interés implícita del 5.6%. Tomando el año 20X1 como ejemplo, $\$50,000 \times 5.6\% = \$2,800$. El saldo del recibo ($\$11,740.95 - \$2,800 = \$8,940.95$ en el año 20X1) reduce la cuenta por cobrar al 31 de diciembre. En el año 20X1, esto da $\$50,000 - \$8,940.95 = \$41,059.05$.

Contabilidad del Arrendador – Arrendamientos Operativos

- Los activos arrendados **no** se dan de baja
 - Depreciación (NICSP 17) o amortización (NICSP 31), en consonancia con otros activos similares
- Los pagos del arrendamiento se reconocen como ingresos
 - Base de línea recta
 - Otra base sólo si es más representativa del patrón temporal en el que se disminuyen los beneficios derivados del activo arrendado
 - No refleja necesariamente los ingresos en efectivo
- Costos directos iniciales
 - Se añaden al importe en libros del activo
 - Se reconocen como gasto durante el plazo de arrendamiento

Cuando un arrendador arrienda un activo bajo un arrendamiento operativo, el arrendador no da de baja ese activo. El arrendador sigue contabilizando el activo según la NICSP 17 (propiedad, planta y equipo) o en la NICSP 31 (activos intangibles). Los activos arrendados depreciables deben depreciarse (o amortizarse en el caso de activos intangibles) de una manera que sea consistente con la política de depreciación normal del arrendador para activos similares.

Los arrendadores reconocen los recibos de arrendamiento como ingresos. De forma predeterminada, los ingresos se reconocen en línea recta. Sin embargo, si una base diferente refleja mejor la forma en que se disminuyen los beneficios derivados del activo arrendado, se debe utilizar esta base.

La base utilizada para reconocer los ingresos por arrendamiento puede diferir de la base sobre la cual se reciben los cobros. Por ejemplo, un arrendador puede no requerir ningún pago en los dos primeros períodos. Tales términos proporcionan un incentivo para que un arrendatario celebre un contrato de arrendamiento. Sin embargo, este patrón no refleja cómo el arrendador está obteniendo ingresos del activo arrendado, y no debe utilizarse como base para reconocer los ingresos por arrendamiento.

Los costos directos iniciales incurridos por los arrendadores en la negociación y organización de un arrendamiento operativo se agregan al importe en libros del activo arrendado. Esta cantidad se reconoce como un gasto durante el plazo del arrendamiento sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento. Una consecuencia del requerimiento de reconocer los costos directos iniciales como un gasto durante el plazo del arrendamiento es que los costos directos iniciales pueden necesitar ser tratados como un componente separado del activo. Por ejemplo, una entidad puede depreciar equipos especializados durante 20 años. Si la entidad otorga un arrendamiento operativo para el equipo por un período de cinco años, cualquier costo directo inicial se depreciaría durante un período diferente al resto del activo.

Acuerdos de venta con arrendamiento posterior

- Si la transacción da como resultado un arrendamiento financiero:
 - Cualquier exceso de los ingresos de las ventas sobre el importe en libros se difiere y se amortiza durante el plazo del arrendamiento.
- Si la transacción da como resultado un arrendamiento operativo:
 - Si el precio de venta es igual al valor razonable, la ganancia o la pérdida se reconoce inmediatamente
 - Si el precio de venta es inferior al valor razonable, la ganancia o la pérdida se reconoce inmediatamente
 - Excepto cuando se compense con pagos futuros de arrendamiento por debajo del precio de mercado, se difiere y amortiza en proporción a los pagos de arrendamiento
 - Si el precio de venta es superior al valor razonable, el exceso sobre el valor razonable se difiere y amortiza durante el período por el que se espera que se utilice el activo.

Una transacción de venta con arrendamiento posterior implica la venta de un activo y el arrendamiento del mismo activo. El pago del arrendamiento y el precio de venta suelen ser interdependientes, porque se negocian como un paquete. El tratamiento contable de una transacción de venta y arrendamiento depende del tipo de arrendamiento involucrado.

Si una transacción de venta y arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento financiero, cualquier exceso de los ingresos de las ventas por encima del importe en libros no es reconocido como ingreso por el vendedor-arrendatario inmediatamente. En cambio, el vendedor-arrendatario difiere el exceso y lo amortiza durante el plazo del arrendamiento. Esto se debe a que la transacción es un medio por el cual el arrendador proporciona financiación al arrendatario, con el activo como garantía. Por esta razón, no procede considerar como ingreso un exceso de ingresos por ventas sobre el importe en libros.

Si una transacción de venta y arrendamiento da como resultado un arrendamiento operativo, y está claro que la transacción se establece a valor razonable, cualquier ganancia o pérdida se reconoce de inmediato. En efecto, ha habido una transacción de venta normal, por lo que el reconocimiento inmediato de cualquier ganancia o pérdida es apropiado.

Si el precio de venta está por debajo del valor razonable, cualquier ganancia o pérdida se reconoce inmediatamente, excepto que, si la pérdida se compensa con pagos futuros de arrendamiento por debajo del precio de mercado, se difiere y amortiza en proporción a los pagos de arrendamiento durante el período durante el cual se espera que se utilice el activo.

Si el precio de venta está por encima del valor razonable, el exceso sobre el valor razonable se difiere y amortiza durante el período durante el cual se espera que se utilice el activo.

Requisitos de revelación

- Pagos mínimos de arrendamiento
 - Por pagar (arrendatario) o por cobrar (arrendador)
 - Hasta un año; entre uno y cinco años; y más de cinco años.
- Activos y Pasivos
 - Solo arrendamientos financieros
- Otros términos del arrendamiento
 - Descripción general de los términos de arrendamiento materiales/ significativos
 - Alquileres contingentes
 - Subarrendamientos (arrendatarios)
 - Ingresos no devengados, provisión por importes incobrables, valores residuales no garantizados (arrendadores en arrendamientos financieros)

La diapositiva resume los requerimientos de revelación para las entidades con transacciones de arrendamiento. El objetivo de la revelación de información es permitir a los usuarios de los estados financieros evaluar:

- a) Los compromisos futuros de una entidad en virtud de un contrato de arrendamiento (ya sea para proporcionar activos o realizar pagos); y
- b) Las recompensas correspondientes (ya sea el derecho a usar un activo o el derecho a recibir ingresos).

Los requisitos detallados son los siguientes:

Arrendatarios – Arrendamiento Financiero

- a) Para cada clase de activo, el importe neto en libros en la fecha de presentación;
- b) Una conciliación entre el total de pagos futuros mínimos de arrendamiento en la fecha de presentación de informes y su valor presente;
- c) Además, una entidad revelará el total de pagos futuros mínimos de arrendamiento en la fecha de presentación, y su valor presente, para cada uno de los siguientes períodos:
 - (i) A más tardar un año;
 - (ii) Más tarde de un año y no más tarde de cinco años; y
 - (iii) Más tarde de cinco años;
- d) Rentas contingentes reconocidas como gasto en el período;
- e) El total de pagos mínimos futuros de subarrendamiento que se espera recibir en virtud de subarrendamientos no cancelables en la fecha de presentación; y
- f) Una descripción general de los acuerdos de arrendamiento materiales del arrendatario que incluya, entre otros, lo siguiente:
 - (i) La base sobre la cual se determina el alquiler contingente pagadero;
 - (ii) La existencia y los términos de las opciones de renovación o compra y las cláusulas de escalamiento; y

- (iii) Restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento, como las relativas a la devolución del excedente, la devolución de las contribuciones de capital, los dividendos o distribuciones similares, la deuda adicional y el arrendamiento adicional.

Arrendatarios – Arrendamiento Operativo

- a) El total de pagos mínimos futuros de arrendamiento en virtud de arrendamientos operativos no cancelables para cada uno de los siguientes períodos:
 - (i) A más tardar un año;
 - (ii) Más tarde de un año y no más tarde de cinco años; y
 - (iii) Más tarde de cinco años;
- b) El total de pagos mínimos futuros de subarrendamiento que se espera recibir en virtud de subarrendamientos no cancelables en la fecha de presentación;
- c) Pagos de arrendamiento y subarrendamiento reconocidos como gasto en el período, con montos separados para pagos mínimos de arrendamiento, alquileres contingentes y pagos de subarrendamiento; y
- d) Una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendatario, que incluye, entre otros, lo siguiente:
 - (i) La base sobre la cual se determinan los pagos contingentes de alquiler;
 - (ii) La existencia y los términos de las opciones de renovación o compra y las cláusulas de escalamiento; y
 - (iii) Restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento, como las relativas a la devolución del excedente, la devolución de las contribuciones de capital, los dividendos o distribuciones similares, la deuda adicional y el arrendamiento adicional.

Arrendadores – Arrendamientos Financieros

- a) Una conciliación entre la inversión bruta total en el arrendamiento en la fecha de presentación de informes y el valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento por cobrar en la fecha de presentación. Además, una entidad revelará la inversión bruta en el arrendamiento y el valor actual de los pagos mínimos de arrendamiento por cobrar en la fecha de presentación, para cada uno de los siguientes períodos:
 - (i) A más tardar un año;
 - (ii) Más tarde de un año y no más tarde de cinco años; y
 - (iii) Más tarde de cinco años;
- b) Ingresos financieros no devengados;
- c) Los valores residuales no garantizados que se devenguen en beneficio del arrendador;
- d) La asignación acumulada para pagos mínimos de arrendamiento incobrables por cobrar;
- e) Rentas contingentes reconocidas en el estado de ejecución financiera; y
- f) Una descripción general de los acuerdos materiales de arrendamiento del arrendador.

Arrendadores – Arrendamientos Operativos

- a) Los pagos mínimos futuros de arrendamiento en virtud de arrendamientos operativos no cancelables en conjunto y para cada uno de los siguientes períodos:
 - (i) A más tardar un año;
 - (ii) Más tarde de un año y no más tarde de cinco años; y
 - (iii) Más tarde de cinco años;
- b) Total de rentas contingentes reconocidas en el estado de rendimiento financiero del período; y

- c) Una descripción general de los acuerdos de arrendamiento de largo plazo.

Preguntas y discusión

Con esto concluye nuestro módulo sobre arrendamientos. Los participantes deben consultar las preguntas de revisión para poner a prueba en sus conocimientos.

Visite la página web del IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Preguntas de revisión

Pregunta 1

¿Cuál de las siguientes oraciones describe mejor un arrendamiento financiero?

- a) Un contrato de arrendamiento que transfiere la propiedad del activo al arrendatario al final del plazo del arrendamiento.
- b) Un contrato de arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo.
- c) Un arrendamiento en el que el valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento asciende al menos sustancialmente a la totalidad del valor razonable del activo arrendado.

Pregunta 2

Un arrendatario arrienda un equipo especializado. El plazo de arrendamiento es de 10 años, y el título del equipo se transferirá al arrendatario al final del plazo de arrendamiento. La vida económica del equipo es de 25 años. El valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento asciende al 97% del valor razonable del equipo.

¿Debe el arrendatario clasificar el arrendamiento como un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo?

Pregunta 3

El Municipio A entra en un contrato de arrendamiento financiero para un camión de bomberos el 1 de enero de 20x1. El plazo de arrendamiento es de cinco años y al final del contrato de arrendamiento, el título se transfiere al Municipio A. La vida económica del vehículo es de 7 años. El valor razonable del camión de bomberos es de 100,000 UM. El valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento es también de 100.000 UM. Los pagos de arrendamiento de 23,740 UM se realizan el 31 de diciembre de cada año. La tasa de interés implícita en el arrendamiento es del 6%. El municipio A incurre en 5,000 UM por honorarios legales con respecto a las negociaciones de arrendamiento.

¿Qué asientos contables hará el Municipio A en el 20x1?

Pregunta 4

El Municipio A entra en un contrato de arrendamiento financiero para un camión de bomberos el 1 de enero de 20x1. El plazo de arrendamiento es de cinco años. El valor razonable del camión de bomberos es de 100,000 UM. El valor actual de los pagos mínimos de arrendamiento es también de 100,000 UM. Los pagos de arrendamiento de 23,740 UM se realizan el 31 de diciembre de cada año. La tasa de interés implícita en el arrendamiento es del 6%.

¿Qué gasto por interés reconoce el Municipio A en 20x1, 20x2, 20x3, 20x4 y 20x5?

¿Cuál es el importe del pasivo pendiente al 31 de diciembre de 20x1; 31 de diciembre 20x2; 31 de diciembre 20x3; 31 de diciembre 20x4 y 31 de diciembre 20x5?

Pregunta 5

El Gobierno B posee un edificio de oficinas. El importe en libros del edificio y del terreno asociado es de 275.000 francos suizos. El Gobierno B ha adoptado el método del costo para la contabilización de su propiedad, planta y equipo.

El Gobierno B celebra un contrato de arrendamiento para arrendar el terreno y el edificio a una empresa del sector privado. El contrato de arrendamiento comienza el 1 de enero de 20x1 y el plazo del arrendamiento es de 20 años. Al final del período de arrendamiento, el título del terreno y el edificio se transferirá a la empresa.

El valor razonable del terreno y el edificio es de 325,000 UM. La compañía realiza pagos de arrendamiento de 25,130 UM anualmente el 31 de diciembre. Esto da una tasa de interés implícita de 4.567%.

¿Qué asientos contables hará el Municipio A en 20x1?

Respuestas a las preguntas de revisión

Pregunta 1

La mejor descripción de un arrendamiento financiero es (b) un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo.

La transferencia de propiedad al final del contrato de arrendamiento [respuesta a)] y el valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento que ascienden al menos sustancialmente a la totalidad del valor razonable del activo arrendado [respuesta c)] son criterios que se utilizan para evaluar si un arrendamiento es un arrendamiento financiero. Sin embargo, no se aplicarán a todos los arrendamientos financieros.

Pregunta 2

El arrendatario deberá considerar todos los criterios especificados en la NICSP 13 para determinar si el arrendamiento es un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo:

- a) El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al final del plazo del arrendamiento.
- b) El arrendatario no tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera que sea suficientemente inferior al valor razonable. Como la titularidad del activo se transferirá, este criterio no se aplica.
- c) El plazo de arrendamiento no es por la mayor parte de la vida económica del activo. Sin embargo, el título del activo se transferirá, por lo que el arrendatario obtendrá los beneficios del activo durante la mayor parte de su vida económica.
- d) El valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento asciende al menos sustancialmente a la totalidad del valor razonable del activo arrendado.
- e) El equipo es un activo especializado. No es seguro si es de naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlo sin mayores modificaciones.
- f) Si bien el equipo es un activo especializado, no está claro si podría ser reemplazado fácilmente por otro activo.

En general, es probable que el arrendamiento sea un arrendamiento financiero. Los términos más significativos son que el arrendatario pagará sustancialmente todo el valor razonable del activo y obtendrá el título del activo al final del plazo de arrendamiento.

Pregunta 3

A 1 de enero de 20x1, el Municipio A reconoce un activo (camión de bomberos) y un pasivo de arrendamiento relacionado. Estos se miden al valor razonable del camión de bomberos. El Municipio A también reconoce los honorarios legales como parte del costo del activo, ya que estos son costos directos iniciales del arrendatario.

Dr Activo (Camión de Bomberos)	105.000 UM
Cr Pasivo de Arrendamiento	100.000 UM
Cr Caja/ Banco	5.000 UM

A 31 de diciembre de 20x1, el Municipio A realiza el primer reembolso del arrendamiento. Se reconocen las siguientes cantidades para 20x1:

1. Gasto de interés del año
(6000 UM: 6% tasa de interés implícita x pasivo pendiente de 100,000 UM)
2. Reducción del pasivo de arrendamiento por el reembolso
(17,740 UM: Reembolso del arrendamiento de 23,740 UM menos el gasto por interés de 6,000 UM)
3. Depreciación del activo (camion de bomberos)
(Asumiendo el método de línea recta, 15,000 UM: Valor del activo 105,000 UM / 7 años de vida económica)

El activo se deprecia durante 7 años (la vida económica del activo) en lugar de 5 años (el plazo del contrato de arrendamiento) porque el título del camión de bomberos se transfiere al Municipio A al final del plazo del arrendamiento. El municipio A se beneficiará del uso del activo durante toda la vida económica del activo.

Dr Gastos por intereses	6,000 UM
Dr Pasivo de Arrendamiento	17,740 UM
Cr Caja/ Banco	23.740 UM
Dr Cargo por depreciación	15,000 UM
Cr Activo (Camión de Bomberos)	15.000 UM

Pregunta 4

La siguiente tabla muestra cómo se asignarán los pagos del arrendamiento cada año y los movimientos en el pasivo del arrendamiento:

	20x1	20x2	20x3	20x4	20x5
Gastos por intereses	6,000	4,936	3,807	2,611	
Reducción del pasivo	17,740	18,804	19,933	21,129	
Movimiento en el pasivo					
1 de enero	0	82,260	63,456	43,523	22,394
Reconocimientos	100,000	0	0	0	0
Reducción	(17,740)	(18,804)	(19,933)	(21,129)	(22,394)
31 de diciembre	82,260	63,456	43,523	22,394	0

Pregunta 5

El contrato de arrendamiento transfiere el título del terreno y el edificio a la empresa al final del contrato de arrendamiento. El valor actual de los pagos mínimos de arrendamiento es sustancialmente todo el valor razonable del activo. Por lo tanto, el Gobierno B contabilizará el arrendamiento como un arrendamiento financiero.

Al 1 de enero de 20x1 el Gobierno B da de baja el terreno y el edificio. Reconoce una cuenta por cobrar de arrendamiento, medido en el reconocimiento por la inversión neta del Gobierno B en el arrendamiento. Como no hay un valor residual no garantizado para el Gobierno B, este es el valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento. La diferencia entre el importe en libros del terreno y el edificio y el arrendamiento por cobrar se reconoce como una ganancia en la venta de propiedad, planta y equipo.

Dr Arrendamiento por cobrar	325,000 UM
Cr Terreno y Edificio (baja en cuentas)	275,000 UM
Cr Ganancia en la venta del activos	50,000 UM

Al 31 de diciembre, el Gobierno B recibe el primer pago del arrendamiento. Reconoce las siguientes importes para el 20x1:

1. Intereses devengados por el año
(14,843 UM: 4.567% de tasa de interés implícita x cuenta por cobrar pendiente de CU 325,000)
2. Reducción del pasivo del arrendamiento a partir del reembolso del arrendamiento
(10,287 UM: Pago de arrendamiento recibido de 25,130 UM menos los intereses devengados de 14,843 UM)

Dr Caja / Banco	25.130 UM
Cr Intereses devengados	14.843 UM
Cr Arrendamiento por cobrar	10.287 UM



Acuerdos de Concesión de Servicios

NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente

La [NICSP 32, Acuerdos de concesión de servicios: La Concedente](#) prescribe la contabilidad de los acuerdos de concesión de servicios por parte de la concedente, una entidad del sector público.

Teniendo en cuenta los diversos tipos de acuerdos que involucran a entidades de los sectores público y privado, la norma se centra en ciertos tipos que son acuerdos de concesión de servicios.

Un acuerdo de concesión de servicios involucra a una concedente y un operador. Una concedente es la entidad que otorga el derecho de utilizar un activo de concesión de servicios al operador. Un operador es la entidad que utiliza el activo de concesión de servicios para prestar servicios públicos.

Los acuerdos de concesión de servicios implican el uso de un activo para prestar servicios públicos. Ejemplos de activos de concesión de servicios son: carreteras, puentes, túneles, prisiones, hospitales, aeropuertos, instalaciones de distribución de agua, redes de suministro de energía y telecomunicaciones, instalaciones permanentes para operaciones militares y de otro tipo, y otros activos tangibles o intangibles no corrientes utilizados con fines administrativos en la prestación de servicios públicos (por ejemplo, equipo y programas informáticos). Si el activo de concesión de servicios es proporcionado por el operador, puede ser (i) un activo existente o (ii) puede ser construido, desarrollado o adquirido de un tercero. El activo de concesión de servicios podrá ser proporcionado por la concedente. Puede ser un i) activo existente de la concedente o ii) una actualización de un activo existente. (NICSP 32, párrafo 8)

La principal cuestión contable en los acuerdos de concesión de servicios es si la concedente debe reconocer un activo de concesión de servicios. La cuestión consecuente es contabilizar el crédito cuando la concedente reconoce un activo de concesión de servicios.



Acuerdo de Concesión de Servicios

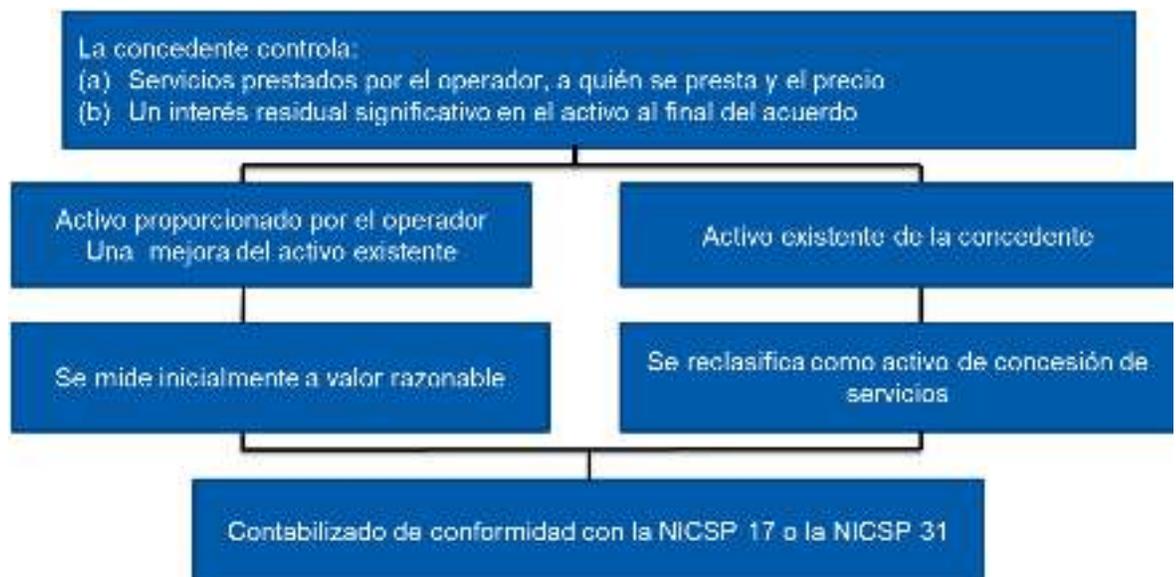
- Un acuerdo vinculante entre una concedente y un operador en el que
 - El operador utiliza el activo de concesión de servicios para prestar un servicio público en nombre de la concedente durante un período de tiempo determinado; y
 - El operador es compensado por sus servicios durante el período de l acuerdo de concesión de servicios

Los acuerdos de concesión de servicios se celebran mediante un acuerdo vinculante, que puede incluir contratos o acuerdos similares que confieren derechos y obligaciones similares a los de si se trataran de un contrato. En virtud del acuerdo de servicio de concesión, el operador utiliza el activo de concesión de servicios para prestar servicios públicos en nombre de la concedente a cambio de una compensación. La compensación podría ser en forma de pagos o el derecho a obtener ingresos de terceros (usuarios del servicio).

Definición de activos de concesión de servicios

- Un activo utilizado para prestar servicios públicos en un acuerdo de concesión de servicios que:
 - Es proporcionado por el operador que:
 - El operador construye, desarrolla o adquiere de un tercero; o
 - Es un activo existente del operador; o
 - Es proporcionado por la concedente que:
 - Es un bien existente de la concedente; o
 - Es una mejora a un activo existente de la concedente

La concedente reconoce el activo cuando



En virtud de la NICSP 32, el reconocimiento se basa en la determinación de que la concedente tiene control sobre los beneficios económicos y el potencial de servicio del activo de concesión de servicios. La concedente reconoce un activo proporcionado por el operador y una actualización a un activo existente de la concedente como un activo de concesión de servicios si:

- a) La concedente controla o regula qué servicios debe prestar el operador con el bien, a quién debe prestarlos y a qué precio; y
- b) La concedente controla, a través de la propiedad, el derecho real o de otro tipo, cualquier interés residual significativo en el activo al final del plazo del acuerdo.

Puede haber casos en que no se cumpla la condición b), como cuando el activo de concesión de servicios está especializado y el plazo del acuerdo de concesión de servicios puede ser equivalente a la vida útil esperada del activo de concesión de servicios. La NICSP 32 se aplica a un activo utilizado en un acuerdo de concesión de servicios durante toda su vida útil (un activo "de toda la vida") si se cumplen las condiciones en a).

La concedente mide inicialmente el activo de concesión de servicios que proporciona el operador y una actualización de un activo existente de la concedente a su valor razonable.

Las NICSP 17 y NICSP 31 requieren la medición inicial de un activo adquirido en una transacción con contraprestación al costo, que es el equivalente al precio en efectivo del activo. Para las transacciones con contraprestación, el precio de transacción se considera valor razonable.

El tipo de compensación intercambiada entre la concedente y el operador afecta a la forma en que se determina el valor razonable del activo de concesión de servicios en el reconocimiento inicial. Cuando la concedente efectúa pagos al operador, los pagos y otras contraprestaciones requeridas por el acuerdo se asignan al inicio del acuerdo o tras una nueva evaluación del acuerdo en los correspondientes al activo de concesión de servicios y a los de otros componentes del acuerdo de concesión de servicios (por ejemplo, servicios de mantenimiento y explotación).

El valor razonable en el reconocimiento inicial del activo representa la parte de los pagos pagados al operador por el activo. El equivalente en efectivo del activo de concesión de servicios es el valor actual del componente de activos de concesión de servicios de los pagos.

Cuando los componentes de activos y servicios de los pagos en virtud de un acuerdo de concesión de servicios son inseparables, el valor razonable debe determinarse utilizando técnicas de estimación. Por ejemplo, una concedente puede estimar los pagos relacionados con el activo por referencia al valor razonable de un activo comparable. Alternativamente, el componente de activos podría estimarse estimando los pagos para los demás componentes del acuerdo de concesión de servicios por referencia a acuerdos comparables y luego deduciendo estos pagos del total de pagos en virtud del acuerdo.

La concedente podrá compensar al operador por el activo de concesión de servicios por otros medios, como conceder al operador el derecho a obtener ingresos de terceros usuarios del activo de concesión de servicios (cobro de peajes en una carretera) u otro activo generador de ingresos. Un ejemplo de esto último podría ser cuando el operador tiene acceso a los ingresos de un estacionamiento privado adyacente a un hospital utilizado por la concedente para tratar a pacientes públicos.

En estos casos, la concedente no incurre directamente en un costo por adquirir el activo de concesión de servicios. Los tipos de transacciones son transacciones con contraprestación no monetarias. En cualquier caso, la concedente debe medir inicialmente el componente del activo a su valor razonable. La NICSP 17 y la NICSP 31, según proceda, proporcionan orientación sobre la medición de los activos adquiridos en una transacción con contraprestación no monetaria. Cuando un activo se adquiera a través de una transacción con contraprestación no monetaria, su coste debe medirse a su valor razonable en la fecha de adquisición. La medición en el momento del reconocimiento de un activo de concesión de servicios a su valor razonable no constituye una revaluación en el marco de la NICSP 17 o la NICSP 31. Los requerimientos de revaluación de la NICSP 17 y la NICSP 31 sólo se aplican cuando la concedente opta por revaluar un elemento propiedad, planta y equipo en períodos de presentación de informes posteriores.

El acuerdo podrá afectar a un activo existente de la concedente. Los activos existentes de la concedente que se utilizan en el acuerdo de concesión de servicios se reclasifican como activos de concesión de servicios. Sólo cuando el acuerdo de concesión de servicios implique la mejora de un activo existente de la concedente que dé lugar a un aumento de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo, se medirá inicialmente a su valor razonable de conformidad con la NICSP 32.

Después del reconocimiento o reclasificación inicial, los activos de concesión de servicios se contabilizan de conformidad con la NICSP 17, Propiedad, Planta y Equipo o NICSP 31, Activos Intangibles, según corresponda.

Será necesario hacer referencia a la NICSP 17 y a la NICSP 31 para:

- a) Dar de baja el activo (por ejemplo, cuando el activo se transfiere al operador de forma permanente);
- b) criterios de reconocimiento cuando un activo de concesión de servicios se construye o desarrolla durante un período prolongado;
- c) medición cuando se trata de una contraprestación no monetaria de activos;
- d) medición después del reconocimiento inicial
- e) la componentización de activos;
- f) depreciación/amortización; y
- g) revelaciones requeridas.

Los activos de concesión de servicios se revelan en la clase pertinente de activos de conformidad con las NICSP 17 y NICSP 31. También pueden presentarse con otros activos de concesión de servicios cuando los acuerdos de concesión de servicios se informan en conjunto. Por ejemplo, a los efectos de la NICSP 17, un puente de peaje puede incluirse en la misma clase que otros puentes. A los efectos de los requerimientos de divulgación establecidos en la NICSP 32, el puente de peaje podrá incluirse en los acuerdos de concesión de servicios presentados en conjunto como carreteras de peaje.

Después del reconocimiento inicial, la NICSP 21, *Deterioro de activos no generadores de efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro de los activos generadores de efectivo*, también se aplican al considerar si existe algún indicio de que un activo de concesión de servicios esté deteriorado.

Activo de concesión de servicios de la ciudad

Pagos del Acuerdo de Concesión del Servicio de Tratamiento de Aguas Residuales			
	Mensual	Total anual	Valor presente
Componente de capital	130 UM	1,560 UM	15,500 UM
Operación y mantenimiento	99 UM	1,188 UM	11,731 UM
Total	229 UM	2,748 UM	27,231 UM

1. ¿Cómo mide la ciudad la instalación de tratamiento de aguas residuales? Explique
2. ¿Su respuesta sería diferente si los pagos no estuvieran separados entre componentes? Explique

Al tomar la decisión de utilizar un acuerdo de concesión de servicios o un enfoque de adquisición tradicional y operar la instalación de tratamiento de desechos internamente, la Ciudad hizo la siguiente comparación de costos.

Descripción	Acuerdo de Concesión de Servicios			Interno
	Mensualidad (000 UM)	Importe total (000 UM)	Valor presente (000 UM)	Valor presente (000 cu)
Costo de capital (valor razonable)	130	1,560	15,500	18,200
Operación	99	1,188	11,731	21,500
Total	229	2,748	27,231	39,700

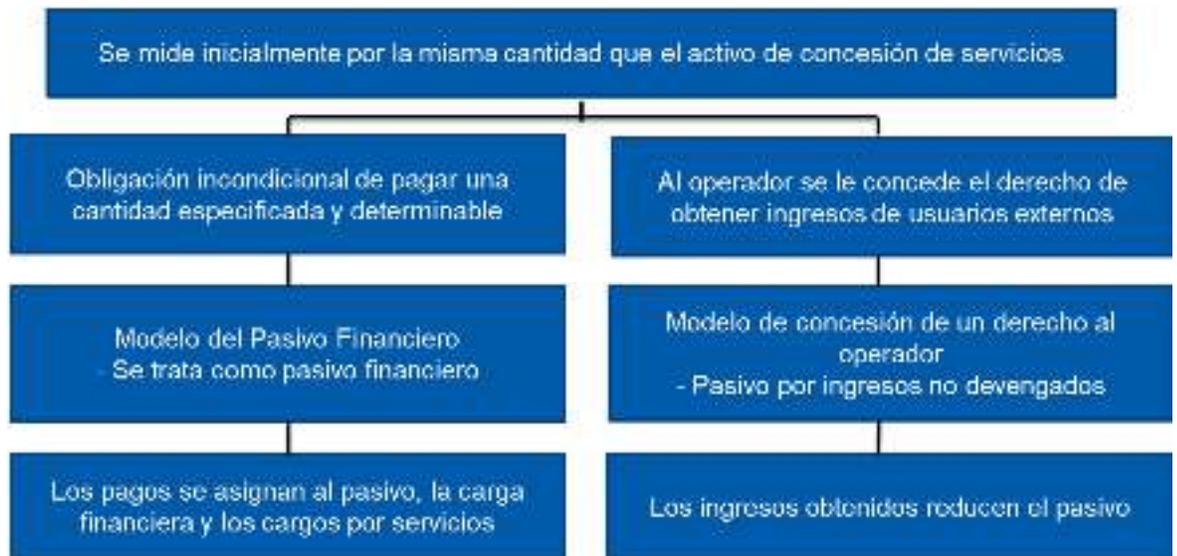
*La tasa de descuento es del 8.12%. Este es el costo promedio ponderado estimado del sector privado de capital para proyectos con una escala, tipo de negocio y perfil de riesgo comparable similares.

Respuestas:

1. Un activo de concesión de servicios que califica para el reconocimiento se mide a su costo. El costo de un activo de concesión de servicios es el equivalente al precio al contado. Cuando la concedente efectúa pagos al operador, el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial del activo representa la parte de los pagos pagados al operador por el activo. El equivalente en efectivo del activo de concesión de servicios es el valor presente del componente de los pagos por el activo de concesión de servicios. La Ciudad reconoce un activo de concesión de servicios en CU 15,500. Los pagos de operación y mantenimiento se reconocen como un gasto cuando son pagados por la Ciudad.
2. No. Cuando los componentes de activos y servicios de los pagos en virtud de un acuerdo de concesión de servicios son inseparables, el valor razonable debe determinarse utilizando técnicas de estimación. La Ciudad puede estimar los pagos relacionados con el activo por referencia al valor razonable de un activo comparable. Alternativamente, la Ciudad puede volver al componente de activos estimando los pagos por la operación y el mantenimiento y luego deduciendo estos pagos de los pagos totales.

Cuando la concedente reconoce un activo de concesión de servicios proporcionado por el operador o que es una mejora de un activo existente, también reconoce un pasivo. La concedente tiene la obligación, como resultado del acuerdo vinculante, de compensar al operador por su control de un activo de concesión de servicios. El pasivo reconocido se mide inicialmente por el mismo monto que el activo de concesión de servicios ajustado, si procede, por el importe de cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al operador, o del operador a la concedente.

Reconocimiento de Pasivos



La naturaleza del pasivo reconocido se basa en la naturaleza de la contraprestación intercambiada entre la concedente y el operador. Cuando la concedente compensa al operador por el activo de concesión de servicios efectuando pagos al operador, se trata de un pasivo financiero y se utiliza el modelo de "pasivo financiero" para medirlo. Cuando la concedente compensa al operador concediendo el derecho a obtener ingresos de terceros usuarios del activo de concesión de servicios o el acceso a otro activo generador de ingresos, el pasivo se mide utilizando el "modelo de concesión de derechos".

Modelo del Pasivo Financiero

Cuando la concedente tenga la obligación incondicional de pagar una cantidad determinada de efectivo u otro activo financiero al operador por la construcción, el desarrollo, la adquisición o la mejora de un activo de concesión de servicios, la concedente contabilizará el pasivo reconocido como pasivo financiero. Del mismo modo, la concedente tiene un pasivo financiero si ha garantizado pagar al operador el déficit entre los importes recibidos por el operador de los usuarios del servicio y las cantidades especificadas o determinables. Los requerimientos de la NICSP 28, la NICSP 29 (o la NICSP 41 si se ha adoptado esa Norma) y la NICSP 30 se aplican al pasivo financiero reconocido.

Los pagos pagados al operador se asignan de acuerdo con su esencia como una reducción del pasivo reconocido, un cargo financiero imputado y cargos por servicios prestados por el operador. El cargo financiero y los cargos por servicios prestados por el operador se contabilizan como gastos.

Modelo de concesión de un derecho al operador

De acuerdo a este modelo, la concedente no tiene la obligación incondicional de pagar en efectivo u otro activo financiero al operador. Dado que el reconocimiento del activo de concesión de servicios da lugar a un aumento de los activos netos/patrimonio de la concedente, el crédito representa los ingresos. El acuerdo de concesión de servicios es una transacción con contraprestación en la que la concedente ha recibido un activo de concesión de servicios a cambio de otorgar un derecho (una licencia) al operador para cobrar a los usuarios del servicio público que presta en nombre de la concedente, o el acceso a otro activo generador de ingresos. Por lo tanto, la concedente contabiliza la contraprestación como una transacción generadora de ingresos. Dado que el derecho concedido al operador es efectivo durante el período del acuerdo de concesión de servicios, la concedente no reconoce inmediatamente los ingresos procedentes del intercambio.

En cambio, hasta que se hayan cumplido los criterios para el reconocimiento de los ingresos, la concedente reconoce un pasivo equivalente a la parte no devengada de los ingresos resultante del intercambio de activos entre la concedente y el operador. La cantidad inicialmente reconocida se sigue midiendo a la mismo importe que el activo de concesión de servicios ajustado por la cantidad de cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) intercambiada.

La concedente reconoce los ingresos y reduce el pasivo de acuerdo con la esencia económica del acuerdo de concesión de servicios. Es decir, los ingresos obtenidos se reconocen durante el plazo del acuerdo de concesión de servicios.

Acuerdos divididos

Puede haber casos en que la concedente pague por el bien de la concesión de servicios, en parte incurriendo en un pasivo financiero y en parte mediante la concesión de un derecho al operador. El importe inicialmente reconocido por el pasivo total se mide por el mismo importe que el activo de concesión de servicios ajustado por el importe de cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) intercambiada. Sin embargo, es necesario contabilizar por separado cada parte del pasivo total.

Pasivo de la ciudad

Escenario:

La ciudad de "Anywhere" (la concedente) ha celebrado un acuerdo de concesión de servicios en el que realiza un flujo predeterminado de pagos a una entidad del sector privado (operador) para el tratamiento de aguas residuales. Los pagos se han asignado en el acuerdo de concesión de servicios entre los componentes de capital y servicios. El plazo del acuerdo es de 21 años a partir de la fecha de puesta en marcha. Los pagos comienzan en el primer mes del segundo año cuando se pone en marcha el activo de concesión del servicio y recibe las aguas residuales. No se deben realizar pagos durante la construcción del activo de concesión de servicios.

Pagos del Acuerdo de Concesión del Servicio de Tratamiento de Aguas Residuales				
	Pagos		Valor Presente	
	Mensual	Total anual	Inicio Año 2	Final Año 2
Componente de capital	130 UM	1,560 UM	15,500 UM	15,196 UM
Operación y mantenimiento	99 UM	1,188 UM		
Total	229 UM	2,748 UM		

*La tasa de descuento es del 8.11%. Este es el costo promedio ponderado estimado de capital del sector privado para proyectos con una magnitud similar, tipo de negocio y perfil de riesgo comparable.

Preguntas:

1. Utilizando la información de la tabla, ¿qué asientos contables se realizan para reconocer el activo y pasivo de la concesión del servicio? Explique
2. ¿Qué asientos contables se realizan para asignar los pagos realizados en el año 2? Explique

Respuestas:

1. Asientos para registrar el activo de concesión de servicios a partir del año 2 cuando esté en servicio y reciba aguas residuales para su tratamiento de acuerdo con los términos del acuerdo de concesión de servicio. La Ciudad no realiza pagos durante la construcción

	Débito (000s UM)	Crédito (000 UM)
Activo de concesión de servicios (clase separada en virtud de la NICSP 17) (VP de series predeterminadas de pagos asignados al componente de capital)	15,500	
Pasivo financiero de la concesión de servicios (medido en la misma cantidad que el activo de concesión de servicios)		15,500

2. Asientos para asignar la serie de pagos predeterminados realizados durante el año 2 del acuerdo de concesión de servicios.

	Débito (000s UM)	Crédito (000 UM)
Pasivo financiero (porción que reduce el pasivo = 15,500 UM – CU 15,196 UM)	304	
Gastos financieros (componente de capital menos reducción del pasivo 1,560 UM – 304 UM) (= UM 15, 500 x 8,11%)	1,256	
Efectivo		1,560
Gastos de funcionamiento	1,188	
Efectivo		1,188



Otros temas

- Otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes
- Otros ingresos
 - Compensación del operador a la concedente (alquiler, pagos por adelantado, flujo de pagos y otras consideraciones)
 - Disposiciones de participación en los ingresos
- Consulte la guía de aplicación de la NICSP 32

Los siguientes temas pueden requerir una referencia directa a la NICSP 32 y otras NICSP pertinentes.

Otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes

Los acuerdos de concesión de servicios pueden incluir diversas formas de garantías financieras o garantías de rendimiento. Ciertas garantías hechas por una concedente pueden ajustarse a la definición de un contrato de garantía financiera. La concedente aplica la NICSP 28, la NICSP 29 (o la NICSP 41 si se ha adoptado esta Norma) y la NICSP 30 para contabilizar la garantía. Las garantías y compromisos que no cumplan los requisitos de la NICSP 28 y la NICSP 29 (o NICSP 41) en relación con los contratos de garantía financiera o que no sean contratos de seguro se contabilizan de conformidad con la NICSP 19.

Otros ingresos

El operador podrá compensar a la concedente por el acceso al activo de concesión de servicios con una serie de entradas predeterminadas de recursos. La compensación, además del activo de concesión de servicios, puede ser en forma de alquiler, pagos por adelantado, un flujo de pagos, una reducción en la serie de pagos que debe realizar la concedente u otra contraprestación. Puede haber una disposición de participación en los ingresos en el acuerdo con el operador.

En general, la concedente contabiliza esos pagos de conformidad con la NICSP 9, *Ingresos por transacciones con contraprestación*. El momento del reconocimiento de ingresos está determinado por los términos y condiciones del acuerdo de concesión de servicios.



Presentación y revelaciones

- Una descripción y los términos significativos del acuerdo
- La naturaleza y el alcance de los derechos en virtud del acuerdo
- Importe en libros de los activos de concesión de servicios
- Obligaciones de proporcionar al operador acceso a activos de concesión de servicios
- Cambios en un acuerdo
- Revelaciones requeridas por otras NICSP

La presentación de la información en los estados financieros debe ajustarse a la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*. Por ejemplo, el cargo financiero determinado en virtud de la NICSP 32 se incluye en los costos financieros que la NICSP 1 requiere que se presente por separado en el estado de rendimiento financiero.

Todos los aspectos de un acuerdo de concesión de servicios se tienen en cuenta al determinar las revelaciones apropiadas en las notas. Como mínimo, la concedente deberá revelar:

- a) Una descripción del acuerdo;
- b) Términos significativos del acuerdo que pueden afectar la cantidad, el momento y la certeza de los flujos de efectivo futuros;
- c) La naturaleza y el alcance de los derechos en virtud del acuerdo de concesión de servicios, el importe en libros de los activos de concesión de servicios, las obligaciones de proporcionar al operador acceso a los activos de concesión de servicios u otros activos generadores de ingresos; y
- d) Cambios en un acuerdo durante el período sobre el que se informa.

Las revelaciones se proporcionan individualmente para cada acuerdo de concesión de servicios material o, en conjunto, para los acuerdos de concesión de servicios que involucran servicios de naturaleza similar (por ejemplo, cobros de peajes, telecomunicaciones o servicios de tratamiento de aguas).

La concedente también aplica los requerimientos pertinentes de presentación y revelación en otras NICSP en lo que respecta a los activos, pasivos, ingresos y gastos reconocidos en virtud de la NICSP 32.

Preguntas y discusión

Con esto concluye nuestro módulo sobre acuerdos de concesión de servicios. Los participantes deben consultar las preguntas de la revisión para poner a prueba sus conocimientos.

Visite la página web del IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Preguntas de revisión

Pregunta 1

Un gobierno ha estado planeando una carretera importante para circunvalar una gran área metropolitana durante varios años. Adquirió el derecho de paso, pero el proceso normal del gobierno para la construcción de carreteras no fue posible dadas sus limitaciones financieras. Firmó un contrato de arrendamiento de 99 años del derecho de paso con un consorcio de empresas privadas que diseñarían, construirían, financiarían la operación y el mantenimiento de la carretera. El acuerdo le dio al consorcio un control ilimitado sobre la autopista y sus peajes.

Para satisfacer los volúmenes de tráfico, el consorcio tiene la capacidad de expandir la autopista y aumentar las tarifas de peaje sin consultar primero al gobierno. El acuerdo, aunque le permite al gobierno la capacidad de construir un sistema de tránsito ligero con el derecho de paso, le restringe la construcción de autopistas cercanas que podrían competir con el consorcio.

¿Es el acuerdo un acuerdo de concesión de servicios? Explique

Pregunta 2

Un municipio (la concedente) firmó el acuerdo de concesión de servicios para su instalación de aguas residuales el 1 de enero de 20X0. Según el acuerdo, el operador proporcionará servicios de aguas residuales al público durante 20 años, por lo que el municipio pagará al operador. La instalación de aguas residuales se transferirá al municipio al final del acuerdo de concesión de servicios de 20 años. La instalación tiene una vida útil prevista de 40 años. El municipio mide la propiedad, la planta y el equipo utilizando el modelo de costos.

Los pagos se efectuarán anualmente, al final de cada año. El pago anual total es de 90,000 UM.

El pago anual es un pago único que cubre el reembolso del pasivo por el activo de capital, el cargo financiero y los servicios prestados por el operador. Los elementos individuales no se identifican por separado.

El municipio desconoce el valor razonable de la instalación. Sin embargo, el municipio podría comprar los servicios que se prestan en virtud del acuerdo de concesión de servicios por 14.515 UM anuales. El costo incremental de endeudamiento del municipio es de 6.995%

- a) ¿Cómo debe medir el municipio la instalación de aguas residuales en el reconocimiento inicial?
- b) ¿Qué importes incluiría el municipio en su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X0 para:
 - (i) El activo de la instalación de aguas residuales; y
 - (ii) El pasivo relacionado
- c) ¿Qué gastos reconocería el municipio en su estado de rendimiento financiero para 20X0 con respecto al acuerdo de concesión de servicios?

Respuestas a las preguntas de revisión

Pregunta 1

El acuerdo implica el uso de un activo para proporcionar servicios públicos. El operador utiliza el activo para prestar servicios públicos en nombre de la concedente a cambio de una compensación en forma de concesión del derecho a obtener ingresos de terceros usuarios del servicio.

Lo que distingue a un acuerdo de concesión de servicios dentro del ámbito de aplicación de la NICSP 32 de otros acuerdos es el concepto de control del activo. Los acuerdos fuera del ámbito de aplicación de la NICSP 32 son los que entrañan componentes de servicios cuando el activo no está controlado por la concedente. La NICSP 32 se aplica cuando la concedente:

- a) controle o regule los servicios prestados por el operador, y
- b) controle cualquier interés residual significativo en el activo de concesión de servicios al final del plazo del acuerdo.

En este caso, el gobierno no cumple ninguna de las dos condiciones. El acuerdo le dio al consorcio un control ilimitado sobre la autopista y sus peajes. No hay un interés significativo en el activo de concesión de servicios. Aunque se espera que el consorcio mantenga la carretera durante todo el plazo del acuerdo, el plazo excede la vida útil esperada del activo. El consorcio mantiene y expande el activo a través de los ingresos por peajes que controla.

Pregunta 2

- a) El municipio debe reconocer el activo de la instalación de aguas residuales a su valor razonable. Como no conoce el valor razonable del activo, tendrá que estimarlo a partir de la información que sí tiene.

El pago anual que debe realizar es de 90,000 UM. El municipio sabe que el valor razonable de los servicios que se prestan en virtud del acuerdo de concesión de servicios es de 14.515 UM. De ello se deduce que el pago restante de 75.485 UM se refiere al reembolso del pasivo y del cargo financiero conexo. Utilizando su costo de endeudamiento incremental de 6.995%, el municipio puede calcular el valor presente neto de 20 pagos anuales de CU75,485. El valor presente neto de estos 20 pagos anuales de 75,485 UM utilizando una tasa de descuento del 6.995% es de 800,000 UM. Por lo tanto, el municipio mide el activo de la instalación de aguas residuales en 800,000 UM en el reconocimiento inicial. El municipio también reconocerá un pasivo por la misma cantidad.

Sugerencia: el valor presente neto se puede calcular en una hoja de cálculo utilizando la función VAN.

- b) (i) En el reconocimiento inicial, el municipio mide el activo de la instalación de aguas residuales en 800,000 UM. El activo tiene una vida útil esperada de 40 años. Asumiendo la depreciación en línea recta, el municipio reconocerá la depreciación de 20,000 UM en 20X0. Por lo tanto, el importe en libros del activo será de 780,000 UM al 31 de diciembre de 20X0.

(ii) En el reconocimiento inicial, el municipio mide el pasivo relacionado en CU800,000. De la respuesta a la parte (a) anterior, el municipio sabe que 75,485 UM del pago realizado en 20X0 se relaciona con el gasto de financiamiento y la reducción del pasivo. El gasto de financiamiento se calcula en 55,960 UM ($800,000 \text{ UM} \times 6.995\%$). En consecuencia, la reducción del pasivo es el elemento restante del pago, es decir, 19,525 UM. Por lo tanto, el pasivo al 31 de diciembre de 20X0 será de 780,475 UM ($800,000 \text{ UM} - 19,525 \text{ UM}$).

- c) El municipio reconocerá tres gastos separados en 20X0 con respecto al acuerdo de concesión de servicios:

	UM
Depreciación [calculada en la parte b) i) de la presente respuesta]	20,000
Gastos de financiación [calculados en la parte b) ii) de la presente respuesta]	55,960
Coste de los servicios prestados (valor razonable de los servicios prestados según lo indicado en la pregunta)	14,515
TOTAL	90,475



Inventarios



Inventarios NICSP 12

Definición

- Materiales o suministros a ser
 - Consumidos en un proceso de producción
 - Consumidos o distribuidos en la prestación de servicios
- Elementos mantenidos para la venta o distribución en el curso ordinario de las operaciones (productos acabados, tierras mantenidas para la venta)
- Trabajos en curso

Los inventarios son activos:

- a) En forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción;
- b) En forma de materiales o suministros para ser consumidos o distribuidos en la prestación de servicios (por ejemplo, libros educativos producidos por una autoridad de salud para su donación a las escuelas o materiales de cursos educativos / de capacitación);
- c) Mantenidos para la venta o distribución en el curso ordinario de las operaciones, incluidos los terrenos y otros bienes mantenidos para la venta; o
- d) En el proceso de producción para venta o distribución.

En algunas entidades del sector público, los inventarios se referirán a la prestación de servicios y no a bienes comprados y mantenidos para su reventa o bienes fabricados para la venta. En estos casos, es probable que los inventarios sean una acumulación de costos de trabajo en curso para cada etapa de la prestación de servicios.



Ejemplos de inventarios

- Ejemplos comunes de inventarios en el sector público incluyen:
 - Inventarios militares (por ejemplo, municiones, misiles, cohetes y bombas)
 - Consumibles
 - Productos terminados
 - Terrenos y propiedades en venta
 - Materiales de mantenimiento
 - Repuestos
 - Reservas estratégicas, como las reservas de energía
 - Existencias de sellos postales y moneda no utilizados
 - Trabajos en curso

Los inventarios típicos de los organismos del sector público abarcan los bienes comprados y mantenidos para su reventa, incluyendo, por ejemplo, mercancía comprada por una entidad y mantenida para su reventa, o tierras y otros bienes mantenidos para la venta. En muchas entidades del sector público, los inventarios se referirán a la prestación de servicios y no a los bienes comprados y mantenidos para su reventa o a los bienes fabricados para la venta. En menor medida, los inventarios en el sector público pueden incluir materiales y suministros en espera de uso en el proceso de producción.

Las entidades del sector público pueden tener bienes comprados o producidos por una entidad, que son para su distribución a otras partes sin cargo o por un cargo nominal, por ejemplo, libros educativos producidos por una autoridad de salud para su donación a las escuelas. En el caso de un proveedor de servicios, los inventarios incluyen los costos del servicio, para los cuales la entidad aún no ha reconocido los ingresos relacionados.



Medición

- Menor valor entre el costo y valor neto realizable (excepto como se indica a continuación)
- Valor razonable cuando se adquiere en una transacción sin contraprestación
- Menor valor entre el costo y costo de reposición actual cuando se mantiene para la distribución o el consumo en la producción de bienes que se distribuirán sin cargo o con cargo nominal

Los inventarios deben medirse al menor valor entre el costo y valor neto realizable

El costo de los inventarios incluye todos los costos de compra, los costos de conversión y otros costos incurridos para llevar los inventarios a su ubicación y condición actuales.

Los costos de los inventarios adquiridos incluyen (a) el precio de compra, (b) los derechos de importación y otros impuestos (distintos de los que posteriormente la entidad recupera de las autoridades fiscales), y (c) los costos de transporte, manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de bienes, materiales y suministros. Los descuentos comerciales, reembolsos y otros artículos similares se deducen para determinar los costos de compra.

El costo de los inventarios manufacturados incluye los costos directamente relacionados con las unidades de producción, incluidos los gastos generales de producción fijos y variables asignables directamente atribuibles.

La NICSP 12 proporciona orientación sobre el costo de la conversión (existencias de manufacturas). Los costos incluyen costos directamente relacionados con las unidades de producción, como la mano de obra directa y la asignación de gastos generales de producción fijos y variables. La orientación es compleja y está más allá del alcance de esta capacitación. Sería raro que las entidades del sector público participaran en la fabricación. Los participantes de las entidades que participan en la fabricación deben consultar directamente la NICSP 12 para obtener más orientación.

Otros costos se incluyen en el costo de los inventarios sólo en la medida en que se incurra en ellos para llevar los inventarios a su ubicación y condición actuales. Los costos normalmente excluidos son los costos de almacenamiento, los gastos generales administrativos, los costos de venta y los costos por préstamos. Se reconocen como gastos en el período en que se incurre. La NICSP 5, *Costos por préstamos*, identifica circunstancias limitadas en las que los costos por préstamos se incluyen en el costo de los inventarios.

Una entidad puede comprar inventarios en términos de pagos diferidos. Cuando el acuerdo contiene efectivamente un elemento de financiación, ese elemento, por ejemplo, una diferencia entre el precio de compra para las condiciones normales de crédito y el importe pagado, se reconoce como gasto por intereses durante el período de financiación.

El costo de la tierra mantenida para la venta incluye la asignación de costos, tanto fijos como variables, incurridos en el desarrollo de tierras no desarrolladas mantenidas para la venta en propiedades residenciales o comerciales. Dichos costos podrían incluir costos relacionados con el paisajismo, el drenaje, la colocación de tuberías para la conexión de servicios públicos, etc. Puede incluir costos de endeudamiento cuando el desarrollo requiere un período de tiempo sustancial para llevarlo a una condición para la venta.

El valor neto realizable se refiere a la cantidad neta que una entidad espera obtener de la venta de inventario en el curso ordinario de las operaciones. El valor neto realizable es el precio de venta estimado en el curso ordinario de las operaciones, menos los costos estimados de finalización y los costos estimados necesarios para realizar la venta, el intercambio o la distribución. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos a los costos de venta.

La baja de inventarios por debajo del costo al valor neto realizable es consistente con la opinión de que los activos no deben reconocerse por importes superiores a los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera que se realicen de su venta, intercambio, distribución o uso.

El costo de los inventarios puede no ser recuperable si esas existencias están dañadas, si se han vuelto total o parcialmente obsoletas, o si sus precios de venta han disminuido. El valor neto realizable es un valor específico de la entidad.

Si las existencias se revierten al valor neto realizable, se realiza una nueva medición del valor neto realizable en cada período subsiguiente. Cuando las circunstancias que anteriormente causaron que las existencias se anotaran por debajo del costo ya no existen, o cuando hay pruebas claras de un aumento en el valor neto realizable debido a circunstancias económicas cambiantes, el monto de la baja se revierte (es decir, la reversión se limita al monto de la baja original) de modo que el nuevo importe en libros es el menor valor entre el costo y el valor neto realizable revisado.

El importe de cualquier baja de inventarios y todas las pérdidas de inventarios se reconoce como un gasto en el período en que se produce la baja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de cualquier amortización de inventarios se reconoce como una reducción en el importe de los inventarios reconocidos como un gasto en el período en que se produce la reversión.

En las transacciones con contraprestación, una entidad adquiriría elementos de inventario y daría directamente aproximadamente el mismo valor (principalmente en forma de efectivo, bienes, servicios o uso de activos) a otra entidad a cambio. Se presume que la contraprestación intercambiada se aproxima al valor razonable del inventario.

Por el contrario, en una transacción sin contraprestación, una entidad recibiría elementos de inventario sin dar directamente aproximadamente el mismo valor a cambio. Por ejemplo, una agencia de ayuda internacional puede donar suministros médicos a un hospital público después de un desastre natural. Vea [NICSP 9, Ingresos de transacciones con contraprestación](#) y [NICSP 23, Ingresos por transacciones sin contraprestación \(impuestos y transferencias\)](#) para obtener más información sobre las transacciones con contraprestación en comparación con las transacciones sin contraprestación.

En tales circunstancias, el costo del inventario es su valor razonable en la fecha en que se adquiere. El valor razonable refleja la cantidad por la cual se podría intercambiar el mismo inventario entre compradores y vendedores conocedores y dispuestos en el mercado.

Los inventarios se miden al menor entre el costo y el costo de reposición actual cuando se mantienen para:

- a) Distribución sin cargo o por un cargo nominal; o
- b) Consumo en el proceso de producción de bienes a distribuir sin cargo o por un cargo nominal.

Una entidad del sector público puede tener inventarios de bienes que se propone distribuir sin cargo o por un monto nominal. Por ejemplo, un gobierno puede tener un inventario de materiales de cursos educativos / de capacitación que tiene la intención de distribuir sin cargo. En estos casos, los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del inventario a efectos de información financiera se reflejan en la cantidad que la entidad tendría que pagar para adquirir los beneficios económicos o el potencial de servicio si esto fuera necesario para lograr los objetivos de la entidad.

El costo actual se ha definido previamente como la cantidad de efectivo o equivalentes de efectivo que tendría que pagarse si se adquiriera el mismo activo o un activo equivalente actualmente. El costo de reposición actual es el costo en el que incurriría la entidad para adquirir el activo en la fecha de presentación de informes.

Si tales inventarios no se pueden adquirir en el mercado, será necesario hacer una estimación del costo de reposición.

Algunas entidades del sector público participan en la prestación de servicios a lo largo del tiempo. Los ingresos procedentes de esas transacciones se reconocen por referencia a la etapa de finalización de la transacción en la fecha de presentación. Entre los ejemplos de servicios prestados por entidades del sector público por los que normalmente se reciben ingresos a cambio pueden figurar el suministro de vivienda, la gestión de las instalaciones de agua, la gestión de las carreteras de peaje, la tramitación de los casos judiciales, la investigación científica y tecnológica y la gestión de los pagos de transferencias. Algunos acuerdos para la prestación de servicios están directamente relacionados con los contratos de construcción, por ejemplo, los de los servicios de directores de proyectos y arquitectos. (Las orientaciones sobre el reconocimiento de ingresos se pueden encontrar en la *NICSP 9, Ingresos de transacciones con contraprestación*).

Los inventarios de estas entidades de servicios del sector público se referirán a la prestación de servicios en lugar de a los bienes comprados y mantenidos para la reventa o los bienes fabricados para la venta.

Los inventarios consistirán en los costos acumulados asociados con un servicio que pueden proporcionarse durante un período prolongado de tiempo o en etapas. Los inventarios de la labor en curso incluyen los costos del servicio respecto de los cuales la entidad aún no ha reconocido los ingresos correspondientes. Es decir, la entidad de servicio público puede acumular costos asociados con el trabajo en curso antes de la facturación.

En la medida en que los proveedores de servicios tienen inventarios, los miden a los costos de su producción. Estos costos consisten principalmente en la mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluido el personal de supervisión y los gastos generales atribuibles.

Los costos de mano de obra no dedicada a la prestación del servicio no están incluidos. Por ejemplo, no se incluyen los costos de mano de obra y otros costos relacionados con las ventas y el personal administrativo general, sino que se reconocen como gastos en el período en que se incurren. El costo de los inventarios de un proveedor de servicios no incluye los márgenes excedentes de gastos generales no atribuibles (por ejemplo, gastos generales administrativos) que a menudo se tienen en cuenta en los precios cobrados por los proveedores de servicios.



Componentes de costo - Ejemplo 1

- Una entidad que mantiene un inventario de lubricantes realiza la siguiente transacción
 - Compra = 10.000 Litros @ 5.00 UM/litro
 - Depósito contenedor = 1,000 UM
 - Impuesto sobre el valor añadido (reembolsable) = 10%
 - Envío y manipulación = 1,500 UM
 - Descuento del proveedor = 5% en pedidos de 1000 litros o más
- ¿Cuál es el costo del inventario? Explique

Respuesta:

Descripción	Cálculo	Total
Costo del lubricante	10,000ltrs* 5.00 UM	50.000 UM
Menos descuento para proveedores	50,000 UM *5%	2.500 UM
Subtotal		47.500 UM
Envío y manipulación		1.500 UM
Costo total		49.000 UM

El depósito del contenedor y el impuesto al valor agregado reembolsable no se incluyen en el costo.



Componentes de costo - Ejemplo 2

- Al final del año fiscal, un gobierno tiene un inventario de folletos educativos de atención médica preventiva, impresos internamente, que tiene la intención de distribuir a los ciudadanos de forma gratuita como parte de una campaña destinada a reducir la dependencia de los ciudadanos al sistema de atención médica. Al final del período fiscal, el gobierno valora el inventario al costo, incluida la mano de obra directa, los materiales y los gastos generales fijos y variables atribuibles.
- ¿Es esta la valoración correcta? Explique

Respuesta:

La medición propuesta del inventario al costo, incluida la mano de obra directa y los gastos generales de producción fijos y variables directamente atribuibles, puede no ser correcta. Los folletos se distribuirán sin cargo. Las existencias se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición actual cuando se mantengan para su distribución sin cargo o por un cargo nominal.

El costo de reposición actual es el costo en el que incurriría la entidad para adquirir el activo en la fecha de presentación de informes. El gobierno tendría que probar el costo de reposición actual contra su costo de producción para determinar el valor apropiado.



Fórmulas para el cálculo de los costos de inventario

- Los inventarios compuestos por
 - Elementos o bienes y servicios únicos producidos y segregados para proyectos específicos se valorarán individualmente.
 - Un gran número de artículos intercambiables se miden utilizando PEPS o fórmulas de costo promedio ponderado
- Se aplicará la fórmula de costos de manera consistente

El costo de los inventarios de artículos que normalmente no son intercambiables, y los bienes o servicios producidos y segregados para proyectos específicos, debe asignarse mediante la identificación específica de sus costos individuales.

Cuando hay un gran número de artículos de inventario que normalmente son intercambiables, los costos deben asignarse utilizando las fórmulas de costo promedio ponderado o de primero que entra, primero que sale (PEPS).

La fórmula PEPS asume que los artículos de inventario que se compraron primero se consumen, transfieren o venden primero, y en consecuencia los artículos que quedan en inventario al final del período son los más recientemente comprados o producidos.

Bajo la fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada artículo se determina a partir del promedio ponderado del costo de artículos similares al comienzo de un período, y el costo de artículos similares comprados o producidos durante el período.

La fórmula de costos debe aplicarse sistemáticamente a todas las existencias que tengan una naturaleza y un uso similares a los de la entidad. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, pueden justificarse diferentes fórmulas de costos.

Ejercicio de medición

Un gobierno utiliza el método del promedio ponderado para su inventario de reservas de energía. No hay costos por la venta, el intercambio o la distribución. Al final del período fiscal, las unidades se cotizan a 20 UM.

	Unidades	UM
Inventario, inicio del período	100	2,000
Comprado durante el período	50	1,750
Costo de almacenamiento		500
Inventario, final del período	150	???

¿Cuál es el valor del inventario al final del período? Explique

Respuesta:

	Cálculo	Con
Inventario al costo, al final del período fiscal	Inventario al cierre, costo promedio 150 unidades*25 UM	3,750
Valor neto realizable al final de los ejercicios fiscales	150 unidades @ 20 UM	3,000
Valor del inventario al final del período fiscal	Menor valor entre el costo o valor realizable neto	3,000
Actualización del valor al valor neto realizable a través del resultado	Costo 3 UM, valor realizable neto de 3,000 UM	750

Bajo la fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada artículo se determina a partir del promedio ponderado del costo de artículos similares al comienzo de un período, y el costo de artículos similares comprados o producidos durante el período. Los costos normalmente excluidos son los costos de almacenamiento, los gastos generales administrativos, los costos de venta y los costos de endeudamiento. Las existencias se medirán al menor valor entre el costo y el valor realizable neto. El valor realizable neto es el precio de venta estimado en el curso ordinario de las operaciones, menos los costos estimados de finalización y los costos estimados necesarios para realizar la venta, el intercambio o la distribución. El importe de la baja se reconoce como gasto en el período.



Reconocimiento de gastos

- Cuando se vende, intercambia o distribuye, el importe en libros se reconoce como gasto en el período en el que se reconocen los ingresos relacionados.
- Si no hay ingresos relacionados, se reconoce el gasto cuando se distribuyen los bienes o se prestan servicios
- Los proveedores de servicios reconocen los gastos cuando se prestan o facturan los servicios
- Las amortizaciones o pérdidas se reconocen como gasto cuando ocurren

Cuando se venden, intercambian o distribuyen inventarios, el importe en libros de esos inventarios se reconoce como un gasto en el período en que se reconocen los ingresos relacionados.

Si no hay ingresos relacionados, el gasto se reconoce cuando se distribuyen los bienes o se presta el servicio relacionado.

Para un proveedor de servicios, el momento en que los inventarios se reconocen como gastos normalmente ocurre cuando se prestan servicios o al facturar por servicios cobrables.

Algunos inventarios pueden asignarse a otras cuentas de activos, por ejemplo, el inventario utilizado como componente de la propiedad, planta o equipo autoconstruido. Los inventarios asignados a otro activo de esta manera se reconocen como un gasto durante la vida útil de ese activo.

Ejercicio de reconocimiento de gastos

Una entidad del sector público tiene un inventario de material granular para su uso en el mantenimiento de carreteras dentro de su jurisdicción. La siguiente tabla resume las transacciones relacionadas con el inventario de material granular para el período.

Fecha	Descripción	Unidades	Costo total (CT)	Costo unitario (UM)
1 de enero	Saldo de apertura	1,000	10,000	10
2 de febrero	Emitido	(200)		
25 de febrero	Comprado	400	6,000	15
2 de marzo	Comprado	200	4,000	20
25 de marzo	Emitido	(900)		
31 de marzo	Inventario de cierre	500		

¿Cuál es el gasto para el período y el saldo de cierre del inventario utilizando el método de costo PEPS?

Respuesta:

Uso del método PEPS

Fecha	Descripción	Unidades	Cálculo		Costo total (UM)	Coste unitario (UM)	Gasto (UM)
1 de enero	Saldo de apertura	1,000		(a)	10,000	10	
2 de febrero	Emitido	(200)	200 unidades @ 10 UM	(b)	(2,000)	10	2,000
2 de febrero	Saldo de cierre	800		(c)	8,000	10	
25 de febrero	Comprado	400	400 unidades @ 15	d)	6,000	15	
25 de febrero	Saldo de cierre	1,200	(c)+ (d) = (800 @ 10 UM + 400 @ 15 UM)	(e)	14,000		
2 de marzo	Comprado	200	200 unidades @ 20 UM	f)	4,000	20	
2 de marzo	Saldo de cierre	1,400	(e) + (f) = (800 @ UM 10 + 400 @ 15 UM + 200 @ 20 UM)	g)	18,000		
25 de marzo	Emitido	(900)	(800 unidades @ 10 UM) + (100 unidades @ 15 UM)	(h)	(9,500)		9,500
31 de marzo	Inventario de cierre	500	(g)-(h)=(300 unidades @ 15 UM)+(200 unidades @ 20 UM)	(i)	8,500		11,500

El gasto para el período es de 11,500 UM. El inventario de cierre es de 8,500 UM.

Revelaciones

- Políticas contables
- Importe por clasificación y en total
- Importe de los inventarios medidos a su valor razonable
- Importe reconocido como gasto
- Importe y circunstancias de las amortizaciones o reversiones
- Importe pignorado en garantía

Los estados financieros deben revelar:

- a) Las políticas contables adoptadas para medir los inventarios, incluida la fórmula de costos utilizada;
- b) El importe total en libros de los inventarios y el importe en libros en las clasificaciones apropiadas para la entidad;

La información sobre los importes en libros mantenidos en diferentes clasificaciones de existencias y el alcance de los cambios en estos activos es útil para los usuarios de los estados financieros. Las clasificaciones comunes de inventarios son mercancías, suministros de producción, materiales, trabajos en curso y productos terminados. Los inventarios de un proveedor de servicios pueden describirse como trabajo en curso.

- c) El importe en libros de los inventarios contabilizados a valor razonable menos costos de venta;
- d) El importe de los inventarios reconocidos como gasto durante el período;

El importe de los inventarios reconocidos como un gasto durante el período normalmente consiste en aquellos costos previamente incluidos en la medición del inventario que ahora se ha vendido, intercambiado o distribuido. También puede incluir otros costos, como los costos de distribución. En un entorno de fabricación, otros costos pueden incluir gastos generales de producción no asignados y cantidades anormales de costos de producción de inventarios.

Preguntas y discusión

Con esto concluye nuestro módulo sobre inventarios. Los participantes deben consultar las preguntas de revisión para poner a prueba sus conocimientos.

Visite la página web del IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Preguntas de revisión

Pregunta 1

¿Cuál de las siguientes opciones define mejor los inventarios? ¿Por qué?

- a) Activos mantenidos en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción, consumidos o distribuidos en la prestación de servicios, mantenidos para la venta o en proceso de producción.
- b) Activos mantenidos para la venta, en el proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser procesados en el proceso de producción.
- c) Activos materiales mantenidos para la venta en el curso ordinario de los negocios, en el proceso de producción o en forma de materiales o suministros que se consumirán en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Pregunta 2

¿Cuál de las siguientes opciones describe mejor cómo se podrían medir los inventarios? ¿Por qué?

- a) Al menor valor entre el costo y el valor realizable neto
- b) El menor valor entre el costo y el costo de reposición actual
- c) Valor razonable en la fecha de adquisición
- d) Todas las anteriores
- e) Ninguna de las anteriores

Pregunta 3

¿Cuál de las siguientes opciones describe mejor el costo del inventario? ¿Por qué?

- a) Todos los costos de adquisición y costos de conversión.
- b) Costos directos, costos indirectos y otros costos (gastos generales de producción asignados).
- c) Todos los costos de adquisición, costos de conversión y otros costos incurridos para llevar los inventarios a su ubicación y condición actuales.

Pregunta 4

Una entidad posee terrenos para su reventa. ¿Cuál de las siguientes se incluiría en el costo de los terrenos mantenida para la venta? ¿Por qué?

- a) La asignación de los costos, tanto fijos como variables, incurridos en el desarrollo del suelo no urbanizable
- b) Costos por préstamos
- c) Gastos generales administrativos y costos de venta

Pregunta 5

¿Qué declaración describe mejor las fórmulas de costos utilizadas para asignar el costo de los inventarios? ¿Por qué?

- a) Utilizando la fórmula de último que entra, primero que sale (LIFO).
- b) Utilizar la identificación específica de los costos individuales para los inventarios que normalmente no son intercambiables y, para los inventarios que normalmente son intercambiables, el método de primero que entra, primero que sale (PEPS) o la fórmula del costo promedio ponderado.
- c) Identificación específica de los costos de cada elemento individual en los inventarios.

Respuestas a las preguntas de revisión

Pregunta 1

La respuesta es a).

Los inventarios cumplen con la definición de un activo. Representan recursos controlados por la entidad como resultado de eventos pasados y de los cuales se espera que fluyan beneficios económicos futuros o potencial de servicio a la entidad.

Los inventarios son activos:

- a) En forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción;
- b) En forma de materiales o suministros para ser consumidos o distribuidos en la prestación de servicios;
- c) Mantenido para la venta o distribución en el curso ordinario de las operaciones; o
- d) En el proceso de producción para venta o distribución.

Los inventarios abarcan los bienes comprados y mantenidos para la reventa, incluidas, por ejemplo, las mercancías compradas por una entidad y mantenidas para la reventa, o las tierras y otros bienes mantenidos para la venta. Los inventarios también abarcan los productos terminados producidos, o el trabajo en curso producido, por la entidad. Los inventarios también incluyen: a) materiales y suministros en espera de ser utilizados en el proceso de producción, y b) bienes comprados o producidos por una entidad, que se distribuyen a otras partes sin cargo o por un cargo nominal, por ejemplo, libros educativos producidos por una autoridad de salud para su donación a las escuelas. En muchas entidades del sector público, los inventarios se referirán a la prestación de servicios y no a los bienes comprados y mantenidos para su reventa o a los bienes fabricados para la venta. En el caso de un proveedor de servicios, los inventarios incluyen los costos del servicio para los cuales la entidad aún no ha reconocido los ingresos relacionados. (NICSP 12, párrafo 11)

Pregunta 2

El respuesta es d).

Dependiendo de la naturaleza del inventario, pueden aplicarse los apartados a), b) y c). Los inventarios se medirán al menor entre el costo y al valor realizable neto, excepto cuando:

- a) Los inventarios se adquieren mediante una transacción sin contraprestación, el costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición;
- b) Se retienen para su distribución sin cargo o por un cargo nominal; o el consumo en el proceso de producción de bienes a distribuir sin cargo o por un cargo nominal, menor entre el costo o el costo de reposición actual.

El costo de reposición actual es el costo en el que incurriría la entidad para adquirir el activo en la fecha de presentación de informes. El gobierno tendría que probar el costo de reposición actual contra su costo de producción para determinar el valor apropiado.

Pregunta 3

El respuesta es c).

El costo de los inventarios comprenderá todos los costos de compra, los costos de conversión y otros costos incurridos para llevar las existencias a su ubicación y condición actuales.

Los costos de los inventarios adquiridos comprenden (a) el precio de adquisición, (b) los derechos de importación y otros impuestos (distintos de los que posteriormente la entidad recupera de las autoridades fiscales), y los costos de transporte, manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de bienes, materiales y suministros. Los descuentos comerciales, reembolsos y otros artículos similares se deducen para determinar los costos de adquisición (NICSP 12, párrafo 19)

La NICSP 12 proporcionan orientación sobre el costo de la conversión (existencias de manufacturas). Los costos incluyen costos directamente relacionados con las unidades de producción, como la mano de obra directa y la asignación de gastos generales de producción fijos y variables. (NICSP 12, párrafos 20 a 23) La orientación es compleja y está más allá del alcance de esta capacitación. Los participantes que participan en la fabricación deben consultar la NICSP 12 para obtener más orientación.

Los costos que son normalmente excluidos del costo de los inventarios y reconocidos como gastos en el período en que se incurren son los costos de almacenamiento, los gastos generales administrativos, los costos de venta y los costos por préstamos. (NICSP 12, párrafos 24 a 25)

Pregunta 4

La respuesta es a).

Dependiendo de la política contable de la entidad, los costos pueden incluir (b).

El costo del terreno mantenido para la venta incluye la asignación de costos, tanto fijos como variables, incurridos en el desarrollo de tierras no desarrolladas mantenidas para la venta en propiedades residenciales o comerciales. Dichos costos podrían incluir costos relacionados con el paisajismo, el drenaje, la colocación de tuberías para la conexión de servicios públicos, etc.

Si bien los costos por préstamos normalmente se excluyen de los costos atribuibles a los inventarios, si se adopta el tratamiento alternativo permitido en virtud de la NICSP 5, *Costos por préstamos*, puede ser permisible incluirlos en el costo del terreno mantenido para la venta cuando el desarrollo requiera un período de tiempo sustancial para llevarlo a una condición para la venta.

Otros costos se incluyen en el costo de los inventarios sólo en la medida en que se incurra en ellos para llevar los inventarios a su ubicación y condición actuales. Los costos que son normalmente excluidos del costo de los inventarios y reconocidos como gastos en el período en que se incurren son los gastos generales administrativos y los costos de venta.

Pregunta 5

El respuesta es b).

El costo de los inventarios de artículos que normalmente no son intercambiables, y los bienes o servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se asignará mediante la identificación específica de sus costos individuales.

Cuando haya un gran número de artículos de inventario que normalmente sean intercambiables, los costos se asignarán utilizando las fórmulas de costo promedio ponderado, primero que entra, primero que sale (PEPS).

La fórmula de costes se aplicará de forma coherente a todas los inventarios que tengan una naturaleza y un uso similares a los de la entidad. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, pueden justificarse diferentes fórmulas de costos.



Agricultura

Agricultura NICSP 27

La NICSP 27 se basa en la NIC 41. Prescribe el tratamiento contable y las revelaciones para la actividad agrícola.

La actividad agrícola es la gestión por parte de una entidad de la transformación biológica y cosecha de activos biológicos para:

- Venta;
- Distribución sin cargo o por un cargo nominal; o
- Conversión en productos agrícolas o en activos biológicos adicionales para la venta o para su distribución sin cargo o por un cargo nominal.



Alcance

- Activos biológicos: plantas o animales vivos (excepto plantas productoras)
- Productos agrícolas – en el momento de la cosecha
- Excluye:
 - Terrenos relacionados con la actividad agrícola
 - Activos intangibles relacionados con la actividad agrícola
 - Activos biológicos mantenidos para la prestación o el suministro de servicios

Los activos biológicos se utilizan en muchas actividades emprendidas por entidades del sector público. Si los activos biológicos se utilizan para la investigación, la educación, el transporte, el entretenimiento, la recreación, el control aduanero o en cualquier otra actividad que no sea actividad agrícola, no se contabilizan de conformidad con la NICSP 27. Cuando cumplen con la definición de un activo, se deben tener en cuenta otras NICSP al determinar la contabilidad apropiada (por ejemplo, NICSP 12, Inventarios y NICSP 17).

La NICSP 27 no se ocupa de la elaboración de productos agrícolas después de la cosecha; por ejemplo, el procesamiento de uvas en vino por un viticultor que ha cultivado las uvas. Si bien ese procesamiento puede ser una extensión lógica y natural de la actividad agrícola, y los eventos que tienen lugar pueden tener cierta similitud con la transformación biológica, dicho procesamiento no está incluido en la definición de actividad agrícola en la NICSP 27.

En el sector público, los activos biológicos a menudo se mantienen para la prestación o el suministro de servicios. Ejemplos de tales activos biológicos incluyen caballos y perros utilizados con fines policiales y plantas y árboles en parques y jardines operados con fines recreativos.

Estos activos biológicos no se mantienen para su uso en una actividad agrícola porque no se gestionan de forma rutinaria con el fin de medir y vigilar el cambio en la calidad o la cantidad provocado por la transformación biológica o la cosecha, como se describe en el párrafo 10 de la NICSP 27.

Plantas productoras

- Una planta productora es una planta viva que:
 - Se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas:
 - Se espera que produzca productos durante más de un período: y
 - Tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de chatarra.
- Las plantas productoras se contabilizan de conformidad con la NICSP 17

La definición de planta productora no incluye animales, incluso si se espera que el animal produzca productos durante más de un período (por ejemplo, una oveja que produce lana).

Las plantas productoras se contabilizan de conformidad con la [NICSP 17, Propiedad, Planta y Equipo](#). Esto refleja el hecho de que los beneficios proporcionados por las plantas productoras son consistentes con otra propiedad, planta y equipo. Por lo tanto, conviene contabilizarlos en consecuencia, por ejemplo, acumulando costos, en lugar de medirlos en su valor razonable en la fecha de presentación de informes. En parte, esto también refleja la dificultad de identificar un valor razonable para las plantas productoras independientemente de otros activos (como la tierra en la que están creciendo), algo que no ocurre con los animales.

Ejemplos

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos – resultado del procesamiento después de la cosecha
Oveja	Lana	Hilo de lana, alfombra
Árboles en plantaciones madereras	Árboles talados	Troncos, madera
Plantas de algodón	Algodón cosechado	Hilo de algodón, ropa
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Embutidos, jamones
Arbustos de té	Hojas recolectadas	Té
Cepas de vid	Uvas vendimiadas	Vino
Árboles frutales	Fruta recogida	Fruta procesada



Actividad Agrícola

- Gestión de la transformación biológica y cosecha de activos biológicos
- Actividades diversas
 - Capacidad de cambio
 - Gestión del cambio
 - Medición del cambio
- La transformación biológica resulta en cambios en los activos o en la producción de productos agrícolas

La actividad agrícola abarca una amplia gama de actividades; por ejemplo, la cría de ganado, la silvicultura, el cultivo anual o perenne, el cultivo de huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluida la piscicultura). Ciertas características comunes existen dentro de esta diversidad:

- a) **Capacidad de cambio.** Los animales y plantas vivos son capaces de transformación biológica;
- b) **Gestión del cambio.** El manejo facilita la transformación biológica al mejorar, o al menos estabilizar, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrientes, humedad, temperatura, fertilidad y luz). Dicha gestión distingue la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, la recolección de fuentes no controladas (como la pesca oceánica y la deforestación) no es una actividad agrícola; y
- c) **Medición del cambio.** El cambio en la calidad (por ejemplo, mérito genético, densidad, madurez, cobertura de grasa, contenido de proteínas y resistencia de la fibra) o cantidad (por ejemplo, progenie, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y número de cogollos) provocado por la transformación biológica o la cosecha se mide y monitorea como una función de manejo de rutina.

La transformación biológica da como resultado los siguientes tipos de resultados:

- a) Cambios en los activos a través de (i) crecimiento (un aumento en la cantidad o mejora en la calidad de un animal o planta), (ii) degeneración (una disminución en la cantidad o deterioro en la calidad de un animal o planta), o (iii) procreación (creación de animales o plantas vivos adicionales); o
- b) Producción de productos agrícolas como látex, hoja de té, lana y leche.

En ciertas jurisdicciones, los activos biológicos que forman parte de la actividad agrícola pueden venderse o distribuirse a otras entidades del sector público, organizaciones no gubernamentales u otras entidades sin cargo o por un cargo nominal. Los activos biológicos mantenidos para su distribución sin cargo o por un cargo nominal están dentro de la definición de actividad agrícola porque tales transacciones son comunes en el sector público.



Reconocimiento

- Se reconoce el activo biológico o los productos agrícolas cuando:
 - La entidad controla el activo como resultado de un suceso pasado
 - Los beneficios económicos futuros / potencial de servicio probables fluirán hacia la entidad
 - El valor razonable o el costo se pueden medir de manera fiable

Aplican los mismos principios generales para el reconocimiento de activos.

El valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición actuales. Como resultado, por ejemplo, el valor razonable del ganado en una explotación es el precio del ganado en el mercado de referencia menos el transporte y otros costes de llevar el ganado a ese mercado o al lugar donde se distribuirá sin cargo o por un cargo nominal.

En la actividad agrícola, el control puede demostrarse, por ejemplo, mediante la propiedad legal del ganado y la marca o marcaje del ganado en la adquisición, el nacimiento o el destete. Los beneficios futuros o el potencial de servicio normalmente se evalúan midiendo los atributos físicos significativos.



Medición en el reconocimiento inicial

- Se mide a valor razonable menos los costos de venta
- Si es una transacción si contraprestación, lo mismo (valor razonable menos los costos de venta)
- Productos agrícolas cosechados de activos biológicos se miden a valor razonable menos los costos de venta en el momento de cosecha
- Se permite su agrupación según atributos



Medición posterior

- Se mide a valor razonable menos costos de venta en cada fecha de presentación
- Productos agrícolas - Valor razonable menos costos de venta en el momento cosecha
- Ganancias o pérdidas – Se reconocen en el resultado en el periodo en que que surgen



Revelaciones

- Ganancia/pérdida en el reconocimiento inicial
- Activos biológicos consumibles/productores
- Activos biológicos mantenidos para la venta y aquellos mantenidos para distribución sin cargo o con cargo nominal
- Naturaleza de las actividades y estimaciones de cantidades físicas
- Conciliación

Algunos requerimientos de revelaciones requieren un análisis adicional:

- a) Distinguir entre bienes biológicos consumibles y productores. (Los activos biológicos productores incluyen animales que se utilizan repetidamente o continuamente, por ejemplo, para la cría o la producción de leche, así como plantas productoras). Esta distinción es necesaria porque el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (GFS) de 2014 (GFSM 2014) clasifica los activos consumibles como inventario, mientras que la NICSP 27 los clasifican como activos biológicos. La distinción permite una mejor conciliación entre los dos marcos de presentación de informes.

- b) Distinguir entre los activos biológicos mantenidos para la venta y los mantenidos para su distribución sin cargo o por un cargo nominal. Esta distinción permite a los usuarios determinar las ganancias y pérdidas no realizadas en activos biológicos mantenidos para su distribución sin cargo o por un cargo nominal.
- c) Presentar los activos biológicos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación y los activos biológicos mantenidos para su distribución sin cargo o por un cargo nominal en su conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el inicio y el final del período actual.
- d) Revelar por separado los cambios en el valor razonable menos los costos de venta como resultado de transacciones sin contraprestación para activos biológicos mantenidos para la venta y para activos biológicos mantenidos para distribución sin cargo o por un cargo nominal. Es importante que se proporcione información sobre el monto de las ganancias y pérdidas atribuibles a los activos biológicos destinados a la distribución sin cargo o por un cargo nominal para ayudar a los usuarios de los estados financieros a evaluar el costo de los programas gubernamentales.
- e) Describir la naturaleza y el alcance de las restricciones impuestas al uso o la capacidad de la entidad para vender activos biológicos, como los importes totales y restringidos de dichos activos.

Preguntas y discusión

Con esto concluye nuestro módulo sobre agricultura. Los participantes deben consultar las preguntas de revisión para poner a prueba sus conocimientos.

Visite la página web del IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Preguntas de revisión

Pregunta 1

La siguiente tabla incluye varios tipos diferentes de activos biológicos.

Activos biológicos	Norma a utilizar	Presentación del activo
Plantas de trigo		
Uvas en una vid		
Manzanos		
Árboles cultivados para madera		
Bovinos		
Ganado lechero		

- ¿Qué NICSP debería utilizarse para contabilizar cada activo biológico?
- ¿Cómo se debe presentar cada activo biológico?

Pregunta 2

Una entidad del sector público opera una granja de maíz. El período de reporte de la entidad es el 31 de diciembre de 20X1.

Durante el 20X1, la entidad realiza las siguientes transacciones con respecto a la granja de maíz:

- a. Las semillas de maíz con un valor en libros de 1.500 UM salieron del inventario y se plantaron.
- b. Los fertilizantes y otros productos químicos con un valor en libros de 3.000 UM salieron del inventario y se utilizaron en el cultivo de maíz.
- c. Los costos de personal de siembra, mantenimiento y cosecha de la cosecha de maíz fueron de 6,000 UM.
- d. La depreciación de la maquinaria utilizada en la siembra, mantenimiento y cosecha de maíz ascendió a 500 UM
- e. La cosecha de maíz se vendió un mes después de la cosecha por 12.300 UM. El costo de transportar el cultivo al mercado fue de 250 UM.
- f. El valor razonable menos los costos de venta de la cosecha de maíz en el momento de la cosecha fue de 12,000 UM

(a) ¿Cuáles son los asientos de diario requeridos en el año?

(b) ¿Cuál es el superávit o déficit en:

(i) la producción del maíz

(ii) la venta del maíz?

Respuesta a las preguntas de la revisión

Pregunta 1

Se deben utilizar las siguientes normas y presentaciones:

Activo biológico	Norma a utilizar	Presentación del activo
Plantas de trigo	NICSP 27, Agricultura	Activo biológico consumible
Uvas en una vid	NICSP 27, Agricultura	Activo biológico consumible
Manzanos	NICSP 17, Propiedad, platina y equipo (planta productora)	Activo biológico productor
Árboles cultivados para madera	NICSP 27, Agricultura	Activo biológico consumible
Bovinos	NICSP 27, Agricultura	Activo biológico consumible
Ganado lechero	NICSP 27, Agricultura	Activo biológico productor

Pregunta 2

a) Los asientos de diario requeridos son:

	Débito (UM)	Crédito (UM)
Gasto (semillas de maíz plantadas)	1,500	
Inventario (semillas de maíz)		1,500
Gastos (fertilizantes y otros productos químicos)	3,000	
Inventario (fertilizantes y otros productos químicos)		3,000
Gastos (gastos de personal)	6,000	
Efectivo		6,000
Depreciación	500	
Maquinaria agrícola		500
Inventario (maíz cosechado)	12,000	
Ingresos (ganancia/pérdida al valor razonable de la cosecha de maíz)		12,000
Gasto (costo de venta – cultivo de maíz)	12,000	
Inventario		12,000
Gasto (costo de venta – costos de transporte)	250	
Efectivo		250
Efectivo	12.300	
Ingresos (producto de la venta)		12,300

(b) Superávit o déficit:

(i) ¿Producción del maíz?

Ingresos (valor razonable menos costos de venta)	12,000 UM
Gastos:	
Semillas de maíz	1,500 UM
Fertilizantes y otros productos químicos	3,000 UM
Gastos de personal	6,000 UM
Depreciación	500 UM
Gastos totales	11,000 UM
Superávit	1,000 UM

(ii) ¿Venta del maíz?

Ingresos	12,300 UM
Gastos	
Costo de venta – cultivo de maíz	12,000 UM
Coste de venta – gastos de transporte	250 UM
Gastos totales	12,250 UM
Superávit	50 UM



Propiedades de Inversión



Alcance

- La NICSP 16 se aplica a las *Propiedad de Inversión* incluido:
 - La medición en los estados financieros del arrendatario de las propiedades de inversión mantenidos en virtud de un arrendamiento financiero; y
 - La medición en los estados financieros del arrendador de las propiedades de inversión arrendadas en régimen de arrendamiento operativo.

La NICSP 16 no se ocupa de las cuestiones abarcadas en la NICSP 13, Arrendamientos.



Definición de Propiedades de Inversión

- Propiedad de inversión es una propiedad (terreno o edificio, o parte de un edificio, o ambos) que se mantiene para obtener alquileres o para la apreciación del capital, o ambos, en lugar de para:
 - a) Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o con fines administrativos; o
 - b) Venta en el curso ordinario de las operaciones.
- Las propiedades de inversión se distinguen de la propiedad ocupada por el propietario
 - La propiedad ocupada por el propietario está fuera del alcance de la NICSP 16

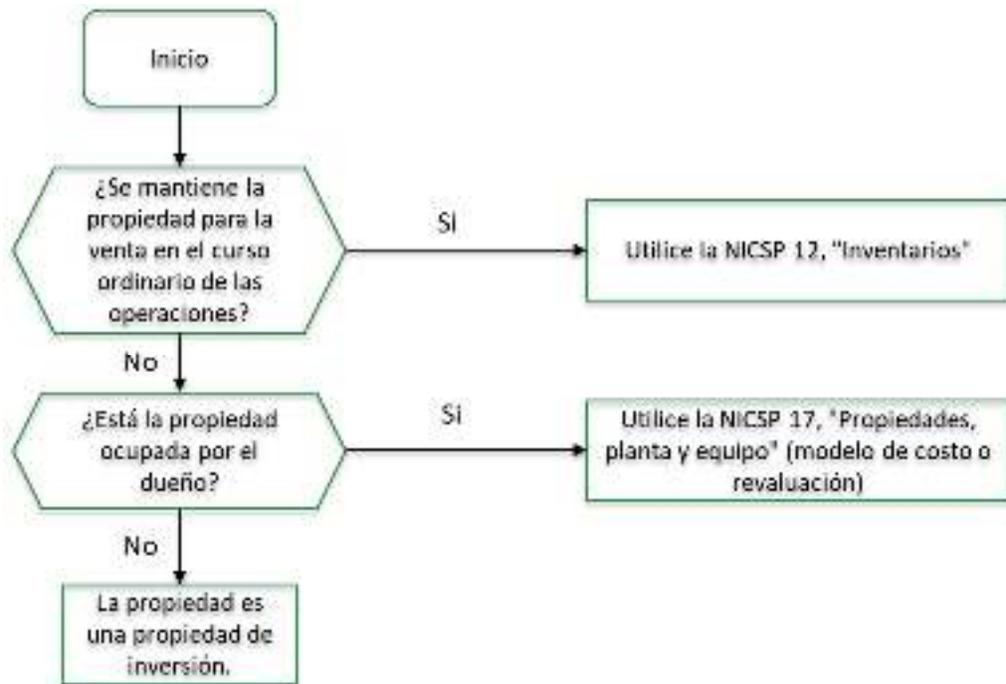
La NICSP 16 distingue la propiedad de inversión de la propiedad ocupada por el propietario, que está fuera del alcance de esta norma. La NICSP 16 define la propiedad ocupada por el propietario:

La propiedad ocupada por el propietario es la propiedad mantenida (por el propietario o por el arrendatario en virtud de un arrendamiento financiero) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos.

En algunos casos, una entidad proporciona servicios auxiliares a los ocupantes de una propiedad que posee. Una entidad trata dicha propiedad como propiedad de inversión si los servicios son insignificantes para el acuerdo en su conjunto. Un ejemplo es cuando una agencia gubernamental (a) posee un edificio de oficinas que se mantiene exclusivamente para fines de alquiler y se alquila sobre una base comercial, y (b) también proporciona servicios de seguridad y mantenimiento a los arrendatarios que ocupan el edificio.

La propiedad de inversión puede mantenerse bajo un contrato de arrendamiento. Cuando una entidad posee la propiedad bajo un arrendamiento operativo, puede optar por clasificar la propiedad como propiedad de inversión. Las implicaciones de clasificar la propiedad mantenida bajo un arrendamiento operativo como propiedad de inversión se discuten al final de este módulo.

Árbol de decisión



El árbol de decisiones anterior ilustra el proceso para determinar si una propiedad es una propiedad de inversión.

Ejemplos de propiedades de inversión

Propiedad de Inversión	No es propiedad de inversión
Terrenos mantenidos para la apreciación del capital a largo plazo	Propiedad mantenida para la venta en el curso ordinario de las operaciones
Terrenos mantenidos para un uso futuro actualmente indeterminado	Propiedad que se construye o desarrolla en nombre de terceros
Un edificio arrendado bajo un arrendamiento operativo sobre una base comercial	Propiedad que se arrienda a otra entidad bajo un arrendamiento financiero.
Un edificio vacío retenido para ser arrendado bajo un arrendamiento operativo sobre una base comercial	Inmuebles mantenidos para prestar un servicio social y que también generan entradas de efectivo
Propiedad que se está construyendo o desarrollando para su uso futuro como propiedad de inversión	Propiedad mantenida con fines estratégicos

La NICSP 16 proporciona ejemplos de propiedades de inversión y elementos que no son propiedades de inversión.

Ejemplos de propiedades de inversión son:

- a) Terrenos mantenidos para la apreciación del capital a largo plazo en lugar de para la venta a corto plazo en el curso ordinario de las operaciones. Por ejemplo, terrenos en poder de un hospital para la apreciación del capital que pueden venderse en un momento beneficioso en el futuro.
- b) Terrenos mantenidos para un uso futuro actualmente indeterminado. (Si una entidad no ha determinado que utilizará la tierra como propiedad ocupada por el propietario, incluida la ocupación para proporcionar servicios como los proporcionados por los parques nacionales a las generaciones actuales y futuras, o para la venta a corto plazo en el curso ordinario de las operaciones, el terreno se considera mantenida para la apreciación del capital).
- c) Un edificio propiedad de la entidad (o mantenido por la entidad bajo un arrendamiento financiero) y arrendado bajo uno o más arrendamientos operativos sobre una base comercial. Por ejemplo, una universidad puede ser propietaria de un edificio que arrienda sobre una base comercial a partes externas.
- d) Un edificio que está vacante pero que se mantiene para ser arrendado en virtud de uno o más arrendamientos operativos sobre una base comercial a partes externas.
- e) Propiedad que se está construyendo o desarrollando para su uso futuro como propiedad de inversión.

Ejemplos de elementos que no son propiedad de inversión son:

- a) Bienes mantenidos para la venta en el curso ordinario de las operaciones o en proceso de construcción o desarrollo para dicha venta (véase NICSP 12, Inventarios). Por ejemplo, un gobierno municipal puede complementar rutinariamente los ingresos de las tasas comprando y vendiendo propiedades, en cuyo caso las propiedades mantenidas exclusivamente con miras a su posterior enajenación en un futuro próximo o para el desarrollo para la reventa se clasifican como inventarios. Un departamento de vivienda puede vender rutinariamente parte de su inventario de viviendas en el curso ordinario de sus operaciones como resultado de cambios demográficos, en cuyo caso cualquier inventario de viviendas mantenido para la venta se clasifica como inventario.

- b) Propiedad que se construye o desarrolla en nombre de terceros. Por ejemplo, un departamento de propiedad y servicios puede celebrar contratos de construcción con contratistas externos a su gobierno (véase NICSP 11, Contratos de construcción).
- c) Propiedad ocupada por el propietario (véase NICSP 17, Propiedad, Planta y Equipo), incluidas (entre otras cosas) la propiedad mantenida para uso futuro como propiedad ocupada por el propietario, la propiedad mantenida para el desarrollo futuro y el uso posterior como propiedad ocupada por el propietario, la propiedad ocupada por empleados, como viviendas para personal militar (ya sea que los empleados paguen o no el alquiler a precios de mercado) y la propiedad ocupada por el propietario en espera de disposición.
- d) Propiedad que se arrienda a otra entidad bajo un arrendamiento financiero.
- e) Propiedad mantenida para prestar un servicio social y que también genera entradas de efectivo. Por ejemplo, un departamento de vivienda puede tener un gran inventario de viviendas utilizado para proporcionar vivienda a familias de bajos ingresos en alquiler por debajo del mercado. En esta situación, la propiedad se considera para proporcionar servicios de vivienda en lugar de para alquileres o apreciación de capital y los ingresos por alquiler generados son incidentales a los fines para los que se posee la propiedad. Esos bienes no se consideran "propiedades de inversión" y se contabilizarían de conformidad con la NICSP 17.
- f) Bienes mantenidos con fines estratégicos que se contabilizarían de conformidad con la NICSP 17.



Ejemplo trabajado

- Una agencia gubernamental posee un hotel y un centro de conferencias que administra. ¿Debería la agencia clasificar el hotel y el centro de conferencias como una propiedad de inversión?

Respuesta:

Una agencia gubernamental posee un hotel y un centro de conferencias que administra. Los servicios prestados a los huéspedes son importantes para el acuerdo en su conjunto. Por lo tanto, un hotel y centro de conferencias administrado por el propietario es una propiedad ocupada por el propietario, en lugar de una propiedad de inversión.



Principio de reconocimiento

- Las propiedades de inversión serán reconocidos como activos si, y sólo si:
 - a) Es probable que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados con las propiedades de inversión fluyan hacia la entidad; y
 - b) El costo o el valor razonable de las propiedades de inversión pueden medirse de manera fiable.

Los principios generales de reconocimiento de activos se aplican igualmente a los bienes de inversión que a cualquier otro activo.

Al determinar si un elemento satisface el primer criterio de reconocimiento, una entidad debe evaluar el grado de certeza asociado al flujo de beneficios económicos futuros o al potencial de servicio sobre la base de las pruebas disponibles en el momento del reconocimiento inicial. Debe haber garantía de que la entidad recibirá los beneficios asociados al activo y asumirá los riesgos asociados. Esta garantía generalmente solo está disponible cuando los riesgos y ventajas han pasado a la entidad. Antes de que esto ocurra, la transacción para adquirir el activo generalmente se puede cancelar sin penalización significativa y, por lo tanto, el activo no se reconoce.

El segundo criterio para el reconocimiento generalmente se cumple fácilmente porque la transacción con contraprestación que evidencia la compra del activo identifica su costo. Cuando una propiedad de inversión se adquiere sin costo o por un costo nominal, el valor razonable de la propiedad de inversión en la fecha de adquisición debe poder medirse de manera fiable.



Medición inicial

- Las propiedades inversión se medirán inicialmente a su costo (los costos de transacción se incluirán en esta medición inicial).
- Cuando una propiedad de inversión se adquiera mediante una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.

El costo de una propiedad de inversión comprada comprende su precio de adquisición y cualquier gasto directamente atribuible. Los gastos directamente atribuibles incluyen, por ejemplo, honorarios profesionales por servicios legales, impuestos de transferencia de propiedad y otros costos de transacción.

El costo de la propiedad de inversión no se incrementa por:

- a) Gastos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para llevar el inmueble a las condiciones necesarias para que pueda funcionar de la manera prevista por la dirección);
- b) Pérdidas operativas incurridas antes de que la propiedad de inversión alcance el nivel de ocupación planificado; o
- c) Cantidades anormales de material desperdiciado, mano de obra u otros recursos incurridos en la construcción o desarrollo de la propiedad.

Si el pago de la propiedad de inversión se aplaza, su costo es el equivalente al precio en efectivo. La diferencia entre esta cantidad y los pagos totales se reconoce como gasto por intereses durante el período de crédito.

Una propiedad de inversión puede ser adquirida a través de una transacción sin contraprestación. Por ejemplo, un gobierno nacional puede transferir sin cargo un edificio de oficinas excedente a una entidad del gobierno local, que luego lo alquila a precio de mercado. En estas circunstancias, el costo de la propiedad es su valor razonable en la fecha en que se adquiere.



Medición posterior

- Una entidad puede elegir su política contable con respecto a los bienes de inversión:
 - Modelo del costo
 - Las propiedades de inversión se miden de conformidad con el modelo de costo de la NICSP 17
 - Se revela el valor razonable de la propiedad de inversión.
 - Modelo del valor razonable

La NICSP 16 permite dos enfoques para la medición posterior. Una entidad elige como política contable el modelo de valor razonable o el modelo del costo, y aplica esa política a todos sus propiedades de inversión. La NICSP 3, *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*, permite a una entidad cambiar posteriormente su política contable cuando esto produzca información fiable y más relevante. Sin embargo, la NICSP 16 señala que es muy poco probable que un cambio del modelo del valor razonable al modelo de costo dé lugar a una presentación más relevante.

Después del reconocimiento inicial, una entidad que elija el modelo del costo medirá todos sus propiedades de inversión de conformidad con los requerimientos de la NICSP 17 para ese modelo, es decir, al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada.

Una entidad que elige el modelo del costo está obligada a revelar el valor razonable de su propiedad de inversión.

Modelo de Valor Razonable

- La propiedad de inversión se mide a valor razonable
 - Se utiliza el modelo del costo cuando, excepcionalmente, quede claro, en el reconocimiento inicial, que el valor razonable de la propiedad de inversión no se puede determinar de forma fiable de manera continua.
 - Una vez medido al valor razonable, la propiedad de inversión continúa midiéndose al valor razonable
 - La propiedad de inversión en construcción se mide al costo hasta que su valor razonable se vuelva determinable de manera fiable o se complete la construcción (lo que ocurra primero)
- El valor razonable refleja las condiciones del mercado en la fecha de presentación de informes
- Una ganancia o pérdida derivada de un cambio en el valor razonable de los bienes de inversión se reconoce en el resultado del período en el que surge.
- No se hacen cargos por depreciación ni deterioro

Después del reconocimiento inicial, una entidad que elige el modelo de valor razonable mide toda sus propiedades de inversión a su valor razonable, excepto en un conjunto de circunstancias, que se describen a continuación.

Existe una presunción refutable de que una entidad puede determinar de manera confiable el valor razonable de una propiedad de inversión de forma continua. Sin embargo, en casos excepcionales, hay pruebas claras cuando una entidad adquiere por primera vez una propiedad de inversión (o cuando una propiedad existente se convierte por primera vez en propiedad de inversión después de un cambio en el uso) de que el valor razonable de la propiedad de inversión no es determinable de manera fiable de forma continua. Esto surge cuando, y solo cuando, las transacciones de mercado comparables son poco frecuentes y no se dispone de estimaciones alternativas fiables del valor razonable (por ejemplo, basadas en proyecciones de flujo de caja descontadas). Si una entidad determina que el valor razonable de una propiedad de inversión no es determinable de manera fiable de forma continua, la entidad mide esa propiedad de inversión utilizando el modelo del costo de la NICSP 17. Se supone que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad aplica la NICSP17 hasta la enajenación de las propiedades de inversión. La entidad mide todas sus demás propiedades de inversión a valor razonable.

Si una entidad ha medido previamente una propiedad de inversión a valor razonable, continúa midiendo la propiedad a valor razonable hasta que la propiedad se enajena (o se convierte en propiedad ocupada por el propietario o se desarrolla para su posterior venta en el curso ordinario de las operaciones), incluso si las transacciones de mercado comparables se vuelven menos frecuentes o los precios de mercado se vuelven menos fácilmente disponibles. Si una entidad determina que el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción no es determinable de manera fiable, pero espera que el valor razonable de la propiedad sea determinable de manera fiable cuando se complete la construcción, mide esa propiedad de inversión en construcción al costo hasta que su valor razonable se vuelva determinable de manera fiable o se complete la construcción (lo que ocurra primero).

El valor razonable de las propiedades de inversión reflejará las condiciones del mercado en la fecha de presentación. El valor razonable de la propiedad de inversión refleja, entre otras cosas, los ingresos por alquiler de arrendamientos actuales y supuestos razonables y justificables que representan lo que las partes conocedoras y dispuestas asumirían sobre los ingresos por alquiler de arrendamientos futuros a la luz de las condiciones actuales. También refleja, sobre una base similar, cualquier salida de efectivo (incluidos los pagos de alquiler y otras salidas) que podría esperarse con respecto a la propiedad. Algunas de esas salidas se reflejan en el pasivo, mientras que otras se refieren a salidas que no se reconocen en los estados financieros hasta una fecha posterior (por ejemplo, pagos periódicos como alquileres contingentes). La mejor evidencia del valor razonable está dada por los precios actuales en un mercado activo para propiedades similares en la misma ubicación y condición y sujetas a contratos de arrendamiento y otros contratos similares. Una entidad se encarga de identificar cualquier diferencia en la naturaleza, ubicación o condición de la propiedad, o en los términos contractuales de los arrendamientos y otros contratos relacionados con la propiedad.

En ausencia de precios corrientes en un mercado activo, una entidad considera información de una variedad de fuentes, que incluyen:

- a) Precios actuales en un mercado activo para propiedades de diferente naturaleza, condición o ubicación (o sujetas a diferentes contratos de arrendamiento u otros contratos), ajustados para reflejar esas diferencias;
- b) Precios recientes de propiedades similares en mercados menos activos, con ajustes para reflejar cualquier cambio en las condiciones económicas desde la fecha de las transacciones que ocurrieron a esos precios; y
- c) Proyecciones de flujo de efectivo descontadas basadas en estimaciones confiables de flujos de efectivo futuros, respaldadas por los términos de cualquier contrato de arrendamiento y otros contratos existentes y (cuando sea posible) por evidencia externa, como alquileres actuales del mercado para propiedades similares en la misma ubicación y condición, y utilizando tasas de descuento que reflejen las evaluaciones actuales del mercado de la incertidumbre en el monto y el momento de los flujos de efectivo.

Una ganancia o pérdida derivada de un cambio en el valor razonable de la propiedad de inversión se reconoce en el resultado del período en que surge. Esto es diferente al modelo de revaluación de la NICSP 17, en el que los cambios en la medición pueden reflejarse en una reserva de revaluación. No se carga depreciación o deterioro a la propiedad de inversión medida utilizando el modelo de valor razonable. Cualquier depreciación o deterioro experimentado por la propiedad se reflejará automáticamente en su valor razonable y, por lo tanto, en la ganancia o pérdida reconocida en el resultado.

Transferencias

- Transferencia de propiedades de inversión medidos a valor razonable a propiedades o inventarios ocupados por el dueño
 - El costo para su medición posterior es su valor razonable en el momento de cambio de uso
- Transferencia de la propiedad ocupada por el dueño a propiedad de inversión medida a valor razonable
 - La diferencia entre el importe en libros y el valor razonable se trata como revaluación de conformidad con la NICSP 17
- Transferencia de inventarios a propiedades inversión que se medirán a valor razonable
 - La diferencia entre el importe en libros y el valor razonable se reconoce en el resultado

Las transferencias hacia o desde la propiedad de inversión se realizan cuando, y solo cuando, hay un cambio en el uso. Un cambio en el uso ocurre cuando la propiedad cumple, o deja de cumplir, con la definición de propiedad de inversión y hay evidencia del cambio en el uso. La evidencia de un cambio en el uso incluye:

- a) Inicio de la ocupación del propietario, o desarrollo con miras a la ocupación del propietario (para una transferencia de la propiedad de inversión a la propiedad ocupada por el propietario);
- b) Inicio del desarrollo con miras a la venta (para una transferencia de propiedades de inversión a inventarios);
- c) Fin de la ocupación del propietario (para una transferencia de propiedad ocupada por el propietario a propiedad de inversión); o
- d) Inicio de un arrendamiento operativo (sobre una base comercial) a otra parte (para una transferencia de inventarios a propiedades de inversión).

Cuando se produce una transferencia de propiedades de inversión contabilizados a valor razonable a bienes ocupados por el propietario o inventarios, el costo del bien para la contabilidad posterior de conformidad con la NICSP 17 o la NICSP 12 (en otras palabras, su costo atribuido) es su valor razonable en la fecha del cambio de uso.

Cuando un inmueble ocupado por el propietario se convierte en una propiedad de inversión que se medirá a su valor razonable, una entidad seguirá aplicando la NICSP 17 hasta la fecha del cambio de uso. Cualquier diferencia en esa fecha entre el importe en libros de los bienes de conformidad con la NICSP 17 y su valor razonable se trata de la misma manera que una revaluación de conformidad con la NICSP 17. Cuando el valor razonable sea superior al importe en libros, se reconocerá un incremento de revaluación en el excedente de revaluación (salvo en la medida en que revierta una pérdida por deterioro anterior).

Cuando el importe en libros sea superior al valor razonable, se reconocerá una disminución de la revaluación en el resultado, salvo en la medida en que un importe se incluya en el excedente de revaluación de ese bien, cuando la disminución se impute a ese excedente de revaluación.

Cuando se produzca una transferencia de inventarios a propiedades de inversión que se contabilizarán a valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable del bien en esa fecha y su importe en libros anterior se reconocerá en el resultado. Esto es consistente con el tratamiento de las ventas de inventarios.



Disposiciones

- Una propiedad de inversión será dado de baja en el momento de la enajenación o cuando la propiedad de inversión se retire permanentemente de su uso y no se esperen beneficios económicos futuros o potencial de servicio de su enajenación.
- Las ganancias o pérdidas derivadas del retiro o enajenación de propiedades de inversión se determinarán como la diferencia entre el producto neto de la enajenación y el importe en libros del activo, y se reconocerán en el resultado.
- La compensación de terceros por propiedades de inversión que se deterioraron, perdieron o cedieron se reconocerán en el resultado cuando la compensación se convierta en cuentas por cobrar.

Una propiedad de inversión se da de baja en cuentas (se elimina del estado de situación financiera) al enajenarla o cuando la propiedad de inversión se retira permanentemente de su uso y no se esperan beneficios económicos futuros o potencial de servicio de su disposición. La enajenación de una propiedad de inversión puede lograrse mediante la venta o mediante la celebración de un contrato de arrendamiento financiero.

Las ganancias o pérdidas derivadas del retiro o enajenación de propiedades de inversión se determinan como la diferencia entre los ingresos netos de la enajenación y el importe en libros del activo, y se reconocen en el resultado (a menos que la NICSP 13 exija otra cosa en una venta con arrendamiento posterior) en el período del retiro o enajenación.

La contraprestación por cobrar por la enajenación de una propiedad de inversión se reconoce inicialmente a su valor razonable. En particular, si se aplaza el pago de una propiedad de inversión, la contraprestación recibida se reconoce inicialmente al precio equivalente al contado.

La compensación de terceros por propiedades de inversión que fueron deteriorados, perdidos o entregados se reconoce en el resultado cuando la compensación se convierte en una cuenta por cobrar.

Propiedad de inversión mantenida bajo un arrendamiento operativo

- Un interés de propiedad que se mantiene por un arrendatario bajo un arrendamiento operativo puede ser clasificado y contabilizado como propiedad de inversión si, y sólo si:
 - La propiedad cumpliría con la definición de una propiedad de inversión.
 - El arrendatario utiliza el modelo de valor razonable para toda la propiedad de inversión
- La clasificación está disponible propiedad por propiedad
- Se requieren revelaciones
- El costo inicial es el prescrito para un arrendamiento financiero en virtud de la NICSP 13, Arrendamientos
 - El pasivo también se reconoce como si se tratara de un arrendamiento financiero en virtud de la NICSP 13

Cuando una entidad posee una propiedad como arrendatario bajo un contrato de arrendamiento operativo, la entidad no reconoce un activo por la propiedad. Una excepción a este principio es cuando la propiedad cumple con la definición de una propiedad de inversión. En tales circunstancias, la entidad puede clasificar la propiedad como una propiedad de inversión y reconocer la propiedad como un activo.

Una entidad puede elegir si clasificar una propiedad mantenida bajo un contrato de arrendamiento operativo como una propiedad de inversión propiedad por propiedad. Sin embargo, una vez que la entidad reconoce una propiedad mantenida bajo un arrendamiento operativo como una propiedad de inversión, debe adoptar el modelo de valor razonable para medir todas sus propiedades de inversión, ya sea que se mantengan bajo un arrendamiento operativo o no. La opción de utilizar el modelo del costo ya no está disponible para la entidad.

Cuando una entidad reconoce un bien mantenido en virtud de un arrendamiento operativo como una propiedad de inversión, el costo inicial del bien de inversión es el prescrito para un arrendamiento financiero en virtud de la NICSP 13, *Arrendamientos* es decir, el activo se reconoce al menor entre el valor razonable de la propiedad y al valor actual de los pagos mínimos de arrendamiento. La entidad también reconoce un pasivo equivalente, según sea necesario para un arrendamiento financiero de conformidad con la NICSP 13.

Después del reconocimiento inicial, la propiedad inversión se mide a su valor razonable de conformidad con la NICSP 16. El pasivo se mide de conformidad con la NICSP 13.

Preguntas y discusión

Con esto concluye nuestro módulo sobre propiedades de inversión. Los participantes deben consultar las preguntas de revisión para poner a prueba sus conocimientos.

Visite la página web del IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Preguntas de revisión

Pregunta 1

Un gobierno posee una urbanización que utiliza para proporcionar vivienda a familias de bajos ingresos por alquiler por debajo al precio de mercado.

¿Debe clasificarse la urbanización como propiedad de inversión? ¿Por qué/por qué no?

Pregunta 2

El 1 de enero de 20X1, una entidad gubernamental compra un edificio de oficinas por 300,000 UM. El edificio tiene una vida útil esperada de 30 años. La entidad arrienda el edificio en términos comerciales a los inquilinos, y no proporciona ningún servicio adicional. El edificio se mantiene para generar alquileres y, por lo tanto, cumple con la definición de una propiedad de inversión.

Al 31 de diciembre de 20X1, el edificio tiene un valor razonable de 315,000 UM.

¿Qué importe incluiría la entidad en su estado de situación financiera del edificio en virtud de:

- a) El modelo de valor razonable; y
- b) El modelo del costo?

Pregunta 3

Un municipio elige clasificar una propiedad mantenida bajo un contrato de arrendamiento operativo como propiedad de inversión.

¿Cómo debe medir el municipio la propiedad:

- a) En el reconocimiento inicial; y
- b) Después del reconocimiento inicial?

Respuestas a las preguntas de revisión

Pregunta 1

La urbanización no debe clasificarse como propiedad de inversión.

En esta situación, la propiedad se considera para proporcionar servicios de vivienda en lugar de para alquileres o apreciación de capital y los ingresos por alquiler generados (que están por debajo del valor de mercado) son incidentales a los fines para los que se posee la propiedad. Esos bienes no se consideran "propiedades de inversión" y se contabilizarían de conformidad con la NICSP 17.

Pregunta 2

a) Modelo de valor razonable

Bajo el modelo de valor razonable, una entidad mide la propiedad de inversión a su valor razonable en la fecha de presentación de informes. Por lo tanto, la entidad incluirá un importe de 315,000 UM (el valor razonable del edificio) en su estado de situación financiera.

b) Modelo del costo

Con arreglo al modelo del costo, una entidad mide las propiedades de inversión al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada, de conformidad con el modelo del costo de la NICSP 17.

El costo del edificio es de 300,000 UM y el edificio tiene una vida útil esperada de 30 años. Por lo tanto, la entidad reconocería la depreciación de 10,000 UM en 20X1 ($300,000 \div 30$ años), y el importe en libros del edificio sería de 290,000 UM (costo de 300,000 UM – 10,000 UM de depreciación).

Pregunta 3

a) En el momento del reconocimiento inicial

El costo inicial de un interés de propiedad mantenido en virtud de un arrendamiento operativo y clasificado como propiedad de inversión es el prescrito para un arrendamiento financiero por la NICSP 13, es decir, el activo se reconocerá al menor del valor razonable de la propiedad y el valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento. Una cantidad equivalente se reconoce como un pasivo.

b) Posterior al reconocimiento inicial

Después del reconocimiento inicial, la propiedad se mide a su valor razonable. Una vez que una entidad clasifica un interés de propiedad en poder de un arrendatario bajo un arrendamiento operativo como una propiedad de inversión, debe aplicar el modelo de valor razonable en la medición de sus propiedades de inversión. El modelo del costo ya no está disponible para la entidad.

Los Proyectos de Norma, los Documentos de Consulta y otras publicaciones de IFAC son publicados por IFAC y con derechos de autor de IFAC.

IFAC no acepta responsabilidad por la pérdida causada a cualquier persona que actúe o se abstenga de actuar en base al material de esta publicación, ya sea que dicha pérdida sea causada por negligencia o de otra manera.

El logotipo de IFAC, 'Federación Internacional de Contadores' e 'IFAC' son marcas registradas y marcas de servicio de IFAC en los Estados Unidos y otros países.

Copyright © 2020 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Se requiere el permiso por escrito de IFAC para reproducir, almacenar o transmitir, o para hacer otros usos similares de este documento, excepto cuando el documento se está utilizando solo para uso individual y no comercial. Póngase en contacto con permissions@ifac.org.