

CONTABILIDAD FINANCIERA

El modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo en las Pymes

Edwin Mauricio Romero Alzate
(Colombia)

Contador Público Universidad Nacional de Colombia
Especialista en revisoría fiscal y tributación
Redactor Unidad Contable de Legis Editores S.A.

Resumen

A partir del **1º de enero del 2017** será aplicable la versión 2015 de la NIIF para las Pymes, la que introdujo la posibilidad de utilizar el modelo de revaluación para la medición posterior de las propiedades, planta y equipo. El presente escrito pretende dar una descripción básica de este modelo, cuyas instrucciones de reconocimiento se encuentran en la nueva sección 17 del estándar para Pymes, así como la posible necesidad de recurrir a las NIIF completas para el reconocimiento de ciertos hechos.

Palabras clave:

Depreciación; Modelo de revaluación; Pymes; Pasivo por desmantelamiento; Propiedades, planta y equipo; Superávit por revaluación.

Contenido

Introducción

1. El modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo de la NIIF para las Pymes 2015
2. Situaciones relacionadas con el modelo de revaluación que no presentan tratamiento expreso en la NIIF para las Pymes
3. Ejercicio práctico
 - 3.1. Planteamiento
 - 3.2. Desarrollo

Conclusiones

Bibliografía

Introducción

Luego de la emisión inicial de la NIIF para las Pymes en 2009, el IASB consideró realizar revisiones integrales periódicas sobre este estándar aproximadamente cada tres años. Es así como en el año 2012 empezó esta labor con miras a la revisión de la versión existente en ese momento. En octubre del 2013 fue emitido el proyecto de norma con las modificaciones propuestas, las cuales, exceptuando la modificación a la sección 29 de impuesto a las ganancias, incluía pequeños cambios a cada sección que se centraban básicamente en aclaraciones o adiciones de guías

de apoyo, en lugar de proponer cambios en los requerimientos existentes.

Inicialmente, en el proyecto de norma del 2013, la decisión del IASB era no proponer una opción de política contable para la revaluación de las propiedades, planta y equipo. No obstante, el IASB tuvo conocimiento de que la falta de esta opción sería un impedimento, quizás el único, a la aplicación del estándar en aquellos países en los que las Pymes comúnmente revaluaban este elemento de los estados financieros o existía el requerimiento legal de hacerlo, así mismo, si el marco contable local tenía la opción de la revaluación, pasar a un modelo de medición posterior, únicamente al costo, podría tener efectos negativos para las entidades de esa jurisdicción.

Finalmente, luego del análisis de los comentarios realizados al mencionado proyecto y de varias deliberaciones de diferentes comités, el modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipo se incluyó en las enmiendas definitivas al estándar vigente, es decir, al del año 2009, haciendo la claridad que **su introducción se trata de poner a disposición de las Pymes una opción de política contable para la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, más de no de un requerimiento**, es decir, su utilización no es obligatoria para las entidades que apliquen la NIIF para las Pymes.

En el caso de Colombia, es preciso mencionar, que al igual que a nivel internacional, el nuevo estándar para Pymes —versión 2015—, incluyendo la modificación de que trata el presente documento, inició su aplicación a partir del **1° de enero del 2017**. Sin embargo se hace pertinente aclarar la forma cómo debe entenderse esta aplicación.

Colombia compiló toda la normativa referente a las normas de información financiera en el Decreto Único Reglamentario —en adelante DUR— 2420 del 2015, estableciendo que el marco contable contenido en su anexo 2 sería aplicable para las entidades que se clasificaran dentro del llamado grupo 2. El anexo 2 corresponde con la NIIF para las Pymes emitida por el IASB en su versión 2009. Posteriormente, con el Decreto Reglamentario 2496 del 2015 se adicionó al DUR 2420 el anexo 2.1. Este anexo, está conformado por las **modificaciones** a la NIIF para las Pymes versión 2009. Por lo anterior, en Colombia, las entidades del grupo 2, **a partir del 1° de enero del 2017**, deben dar aplicación al anexo 2 del mencionado DUR **y a las modificaciones que fueron incluidas en el anexo 2.1**. En otras palabras, se deberán tener en cuenta los dos anexos, el 2 y el 2.1., que **en su conjunto** conforman la versión 2015 de la NIIF para las Pymes emitida por el IASB.

En cuanto al modelo de revaluación para las propiedades, planta y equi-

po, el presente documento pretende realizar su descripción básica de acuerdo con lo indicado en el estándar para Pymes en su versión 2015 —o a lo establecido en el anexo 2.1 del DUR 2420 del 2015 en el caso colombiano—, así como los posibles hechos, que en uso del párrafo 10.6 de la NIIF para las Pymes harían necesaria la remisión a las NIIF completas.

1. El modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo de la NIIF para las Pymes 2015

El modelo de revaluación introducido en la NIIF para las Pymes por las enmiendas emitidas en mayo del 2015 se encuentra entre los párrafos 17.15B a 17.15D. Estos párrafos indican:

“17.15B Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor posteriores. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor

razonable al final del período sobre el que se informa. Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

17.15C Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del período en la medida en que sea una reversión de un decremento por revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del período.

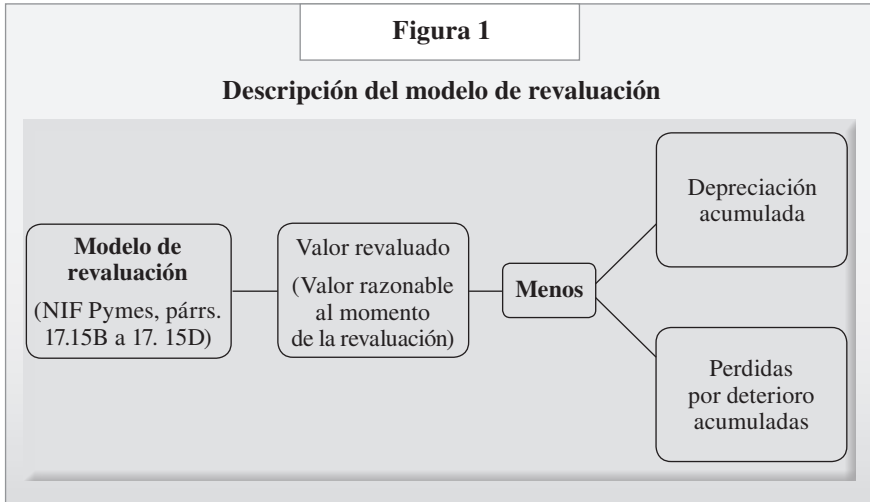
17.15D Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del período. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación”.

Las anteriores son las indicaciones expresas que se presentan en la NIIF para las Pymes sobre el modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipo, específicamente en la sección 17 del estándar.

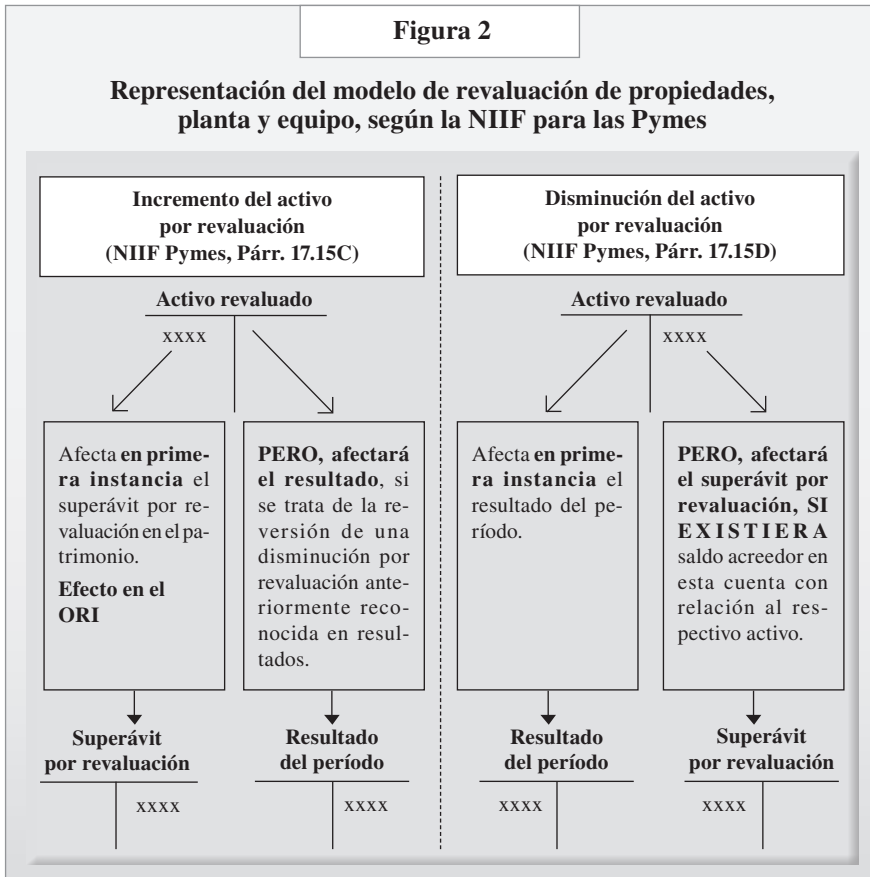
En primera instancia se puede apreciar que con la introducción de este modelo, las Pymes cuentan con **un cuarto componente del Otro Resultado Integral —ORI—**, el cual se encuentra explícitamente mencionado en el subliteral iv del literal b) del párrafo 5.4 de la NIIF para las Pymes. Por lo tanto, para las Pymes, los componentes del ORI serán:

- a. Algunas ganancias y pérdidas resultantes de la conversión de estados financieros de negocios en el extranjero.
- b. Algunas ganancias y pérdidas actuariales.
- c. Algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura.
- d. **Cambios en el superávit por revaluación de los elementos de propiedades, planta y equipo sometidos al modelo de revaluación.**

A continuación se presenta de forma gráfica este modelo, como un medio para obtener una mejor comprensión del mismo.



Fuente: Adaptado de Normas de Información Financiera–Análisis integral, publicación de Legis Editores S.A.



Fuente: Adaptado de Normas de Información Financiera–Análisis integral, publicación de Legis Editores S.A.

2. Situaciones relacionadas con el modelo de revaluación que no presentan tratamiento expreso en la NIIF para las Pymes

Las indicaciones sobre el modelo de revaluación de los párrafos citados de la NIIF para las Pymes son básicamente las mismas que se encuentran en los párrafos 31, 36, 39 y 40 de la NIC 16. Sin embargo, se presentan las siguientes situaciones que no tienen regulación en la sección 17 de la NIIF para las Pymes cuando se está tratando con un activo sometido al modelo de revaluación.

a. Tratamiento de la depreciación acumulada

El párrafo 35 de la NIC 16 —Propiedades, planta y equipo— establece el tratamiento de la depreciación acumulada cuando un elemento de las propiedades, planta y equipo es sometido al modelo de revaluación. Ofrece para el efecto dos posibilidades.

La primera opción indica **re-expressar la depreciación acumulada** de manera proporcional a la variación del importe bruto del activo en la fecha de la revaluación, mientras que en la segunda, la depreciación acumulada **es eliminada contra el importe bruto en libros del activo**.

Sin embargo, como se mencionó anteriormente, este tratamiento no se encuentra determinado en la NIIF para las Pymes.

b. Tratamiento del superávit por revaluación

Como ya se mencionó, el modelo por revaluación descrito en la sección 17 de la nueva NIIF para las Pymes establece que los incrementos del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo sometidos a este modelo como consecuencia de una revaluación se recocerán en el otro resultado integral, acumulándose en el patrimonio bajo la denominación del superávit por revaluación.

No obstante lo anterior, la NIIF para las Pymes no establece expresamente instrucción alguna sobre el tratamiento de este superávit, como sí lo hace la NIC 16 en su párrafo 41.

La NIC 16 establece una opción de tratamiento contable para el monto registrado en esta cuenta de superávit por revaluación y es su **traslado a las ganancias acumuladas**, pero establece dos formas para realizarlo. Estas son:

- En el momento de dar de baja en cuentas el activo.
- A medida que se usa el activo, se irá realizando el mencionado traslado. El monto a trasladar será la diferencia entre la depreciación

calculada según el importe en libros revaluado del activo y la calculada según su costo original.

En ambos casos, **este traslado no afectará el resultado del ejercicio**, es decir, será un traslado directo entre cuentas de patrimonio.

La NIIF para las Pymes no menciona el tratamiento del superávit por revaluación, sin embargo, en el párrafo FC212 de los fundamentos de las conclusiones de este estándar, el IASB indica que en general no recomienda de manera expresa la forma o el momento de realizar transferencias entre elementos del patrimonio de las entidades; y en relación específica con el superávit por revaluación dice que puede ser apropiado realizar el traslado de parte o la totalidad del superávit por revaluación a las ganancias acumuladas o a otra cuenta del patrimonio, pero que teniendo en cuenta que este traslado puede ser prohibido o permitido según una jurisdicción específica, decidió no recomendar cómo o cuándo realizarlo.

En general, se considera que el tema clave en este punto en particular es que al ser trasladado parte del superávit por revaluación a las ganancias acumuladas, estos montos pueden ser sujetos de distribución a los socios o accionistas de la entidad mediante dividendos, y si el traslado del superávit por revaluación se efectúa a medida que se va utilizando el activo, es muy posible que este mayor valor de las

ganancias acumuladas no se haya realizado. En caso de distribuirse las ganancias acumuladas a los propietarios vía dividendos podría generar una descapitalización de la entidad al distribuir recursos que no han sido recibidos efectivamente, por lo que lo más recomendable podría ser el traslado de la totalidad del superávit al momento de la baja en cuentas del activo.

Al final, lo que el traslado pretende es ajustar las menores ganancias acumuladas que se presentarán por la mayor depreciación que se llevará al resultado de cada año tomando como base de la misma un monto superior al costo de adquisición del activo, el cual fue un desembolso efectivo que la entidad realizó para su construcción o adquisición.

Quedaría a disposición de la legislación de cada país determinar si la porción de las ganancias acumuladas que corresponden al traslado del superávit por revaluación puede o no ser distribuida a los propietarios de la entidad vía dividendos.

c. Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares que forman parte del valor de los activos

De acuerdo con lo establecido en el literal c) del párrafo 17.10 de la NIIF para las Pymes, forman parte del costo de las propiedades, planta

y equipo las **estimaciones iniciales** de los costos por desmantelamiento o retiro del elemento, así como los costos de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta.

Pero, ¿cómo realizar el tratamiento de las variaciones de estas estimaciones cuando las condiciones cambian?

En general, la estimación inicial se trata contablemente como un mayor valor del costo del activo y la constitución de un pasivo. Como la estimación de este pasivo es normalmente el valor presente del monto que se estima desembolsar en un futuro por el desmantelamiento del activo o la rehabilitación del sitio en donde se encuentra, **su actualización** se lleva al resultado del período como un costo por préstamos.

Sin embargo, si por algún motivo esta estimación **cambia**, es decir, el monto futuro a desembolsar se incrementa o disminuye, la NIIF para las Pymes no ofrece un tratamiento para el caso de que la estimación inicial se haya reconocido como un mayor valor de un activo sujeto al modelo de revaluación.

De hecho, ni siquiera la NIC 16 lo trata. Este tema es tratado en la CINIIF 1 —Cambios en pasivos existentes por retiro de servicio, restauración y similares—.

En el párrafo 6 de la CINIIF 1, se indica:

“6. Si el activo correspondiente se mide utilizando el modelo de revaluación:

a. Los cambios en el pasivo modificarán la revaluación o la devaluación reconocidas previamente en ese activo, de forma que:

i. una disminución en el pasivo [con sujeción a lo establecido en el párrafo (b)] se reconocerá en otro resultado integral e incrementará el superávit de revaluación en el patrimonio, salvo que se haya de reconocer en el resultado en la medida en que sea la reversión de un déficit de revaluación en el activo previamente reconocido en resultados; o

ii. un aumento en el pasivo se reconocerá en resultados, excepto que sea reconocido directamente en otro resultado integral y reducirá el superávit de revaluación en el patrimonio, en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo.

b. En el caso de que la disminución del pasivo sea superior al importe en libros que habría sido reconocido si el activo se hubiera contabilizado según el modelo del costo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del período”.

Habiendo establecido las situaciones relacionadas con el modelo de revaluación que no son tratadas por

la NIIF para las Pymes, y tomando en consideración el párrafo 10.6 del mencionado estándar sobre la forma del desarrollo de una política contable cuando se presentan transacciones que no tienen tratamiento específico en la norma, es posible entonces, contar con una política que contemple todas las posibles situaciones que se refieran a las propiedades, planta y equipo sometidas al modelo de revaluación, y esta es remitiéndose a las NIIF completas, específicamente la NIC 16 y la CINIIF 1.

A continuación se presenta un ejercicio práctico en el que se toma en consideración todo lo que se ha tratado hasta el momento.

3. Ejercicio práctico

3.1. Planteamiento

Una compañía del grupo 2 construye una bodega para el almacenamiento

de sus inventarios. La vida útil de la bodega se estima en 30 años. La construcción finalizó el 30 de junio del 2016, por lo cual el 1º de julio de ese mismo año la bodega estuvo lista para iniciar su utilización según con los planes de la gerencia. Como sus inventarios son productos que requieren una determinada temperatura, se acondiciona la bodega con un sistema de refrigeración, el cual tiene una vida útil de 10 años. El método de depreciación utilizado por la entidad es el de línea recta y se estima que no hay valor de salvamento, pues al finalizar la vida útil, la bodega deberá desmantelarse y los predios deberán ser acondicionados para su entrega a la alcaldía del municipio en donde desarrolla su actividad. Para ese momento, el costo de la desmantelación de la bodega y el acondicionamiento de los predios tendrá un valor de \$ 350.000.000.

La entidad realiza los siguientes desembolsos para la construcción de la bodega:

Detalle desembolso	Valor en pesos
Materiales de construcción y otros materiales indirectos	\$ 800.000.000
Mano de obra	450.000.000
Honorarios del arquitecto	150.000.000
Sistema de refrigeración	200.000.000
Capacitación del personal para el uso del sistema de refrigeración	15.000.000
Total desembolsos	\$ 1.615.000.000

A finales del año 2016, la entidad realiza un avalúo técnico, estableciendo un valor para la bodega de \$ 1.900.000.000. Este valor afecta únicamente al activo bodega separado del sistema de refrigeración.

Al final del 2018, se recibe una comunicación de la alcaldía en donde se indica que la entrega del terreno deberá realizarse 10 años antes de lo inicialmente establecido. Para esa fecha, no obstante, el valor del desmantelamiento de la bodega se estima en \$ 325.000.000.

Al final del año 2023, la entidad decide vender la bodega por un valor de \$ 1.950.000.000. El acuerdo incluye el pago de un 70% de este valor de contado y el 30% restante sin intereses a 3 años. Para estos efectos, la tasa de descuento apropiada para la entidad es del 2,4265% efectiva anual. Adicionalmente, la entidad tuvo que desembolsar \$ 50.000.000 con el objetivo de acondicionar la bodega para poderla vender.

La entidad decide aplicar anticipadamente la versión 2015 de la

NIIF para las Pymes y selecciona para esta bodega el modelo de revaluación indicando en su política contable, bajo el amparo del párrafo 10.6 de la NIIF para las Pymes, que seguirá los requerimientos de las NIIF completas cuando el estándar para Pymes no regule de manera expresa el tratamiento de algún hecho económico que afecte al activo sujeto al modelo de revaluación.

Se solicita realizar los asientos contables de las anteriores operaciones, teniendo en cuenta que para estos propósitos, la tasa de descuento apropiada es el 0,2% mensual, la cual es equivalente al 2,4265% anual.

3.2. Desarrollo

a. Asientos contables durante 2016

• **Reconocimiento inicial.** De acuerdo con los párrafos 17.10 a 17.12 de la NIIF para las Pymes los siguientes desembolsos realizados por la entidad son componentes del costo de la bodega:

Materiales de construcción y otros materiales indirectos	\$ 800.000.000
Mano de obra	450.000.000
Honorarios del arquitecto	150.000.000
Sistema de refrigeración	200.000.000
Costo de desmantelamiento –véase NIIF Pymes, párr. 17.10, lit. c)–*	170.485.832
Total costo de la bodega	\$ 1.770.485.832

*NOTA: El costo de desmantelamiento se calcula como el valor presente del desembolso estimado que debe realizar la entidad para llevarlo a cabo, por lo tanto:

Costo estimado de desmantelamiento al final de 30 años de vida útil de la bodega	\$ 350.000.000
Tasa de descuento	0,20%
Meses —30 años por 12 meses—	360
Valor presente —valor presente del monto estimado—	\$ 170.485.832

Siguiendo la fórmula del valor presente, la cual es:

$$VP = VF / (1 + i)^n$$

$$\$ 170.485.832 = \$ 350.000.000 / (1 + 0,20\%)^{360}$$

El asiento contable sería el siguiente:

Descripción	Débito	Crédito
Propiedades, planta y equipo	\$ 1.770.485.832	
Cuentas por pagar		\$ 1.600.000.000
Pasivos estimados desmantelamiento		170.485.832
Gasto por beneficios a los empleados – capacitación	15.000.000	
Cuentas por pagar		15.000.000
Total	\$ 1.785.485.832	\$ 1.785.485.832

• **Reconocimiento de la depreciación.** El párrafo 17.16 de la NIIF para las Pymes señala que es posible que sea necesario depreciar por separado los componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo cuando, siendo su valor representativo dentro del costo de este, se identifique que tengan patrones de uso de

vida útil diferentes al resto de los componentes significativos. En este caso, se depreciará por separado el componente del sistema de refrigeración.

Teniendo en cuenta lo anterior, la depreciación se calcula de la siguiente manera:

Monto depreciable bodega sin sistema de refrigeración (A)	\$ 1.570.485.832
Vida útil en meses —30 años por 12 meses— (B)	360
Depreciación mensual método de línea recta (A/B)	4.362.461
Meses para depreciar durante 2016 —julio a diciembre—	6
Total depreciación para el año 2016 Bodega	\$ 26.174.764
Monto depreciable sistema de refrigeración (A)	\$ 200.000.000
Vida útil en meses —10 años por 12 meses— (B)	120
Depreciación mensual método de línea recta (A/B)	1.666.667
Meses para depreciar durante 2016 —julio a diciembre—	6
Total depreciación para el año 2016 Sistema de refrigeración	\$ 10.000.000

Descripción	Débito	Crédito
Gasto por depreciación bodega —julio a diciembre 2016—	\$ 36.174.764	
Depreciación bodega		\$ 26.174.764
Depreciación sistema de refrigeración		10.000.000
Total	\$ 36.174.764	\$ 36.174.764

• **Actualización del pasivo por desmantelamiento.** El párrafo 21.11 de la NIIF para las Pymes, indica que cuando una provisión se mida inicialmente por el valor presente del monto que se espera sea desembolsado para liquidarla, la reversión de ese descuento o actualización del pasivo, se reconocerá como un costo por préstamos en los resultados del ejercicio.

En este caso, mes a mes se realizará la actualización del pasivo estimado por desmantelamiento. Para lo cual se utilizará la siguiente tabla que muestra la actualización de este pasivo.

Para la actualización del pasivo por desmantelamiento se realiza la siguiente tabla de amortización: