

CONTABILIDAD FINANCIERA

Buenas prácticas a considerar en la implementación de las IFRS. Caso IAS-16

Samuel Campos Pavón
(México)

Ingeniero civil - Instituto Politécnico Nacional de México
Candidato a maestro en Valuación -
Escuela de Ingeniería Municipal de México

Resumen

Existen recomendaciones básicas para la adopción de las IFRS en una entidad, siendo de las más sensibles las relacionadas con los activos fijos (AF). Entre ellas se pueden encontrar la realización de un inventario físico categorizado y detallado, su confrontación con los registros de la compañía, la depuración del contenido de la información contable y, finalmente, su valorización. La realización de los anteriores procedimientos contribuirá, en gran medida, como plataforma para recibir los cambios que las IFRS representan.

Palabras clave:

Activos fijos; Adopción de las IFRS; Gestión de los activos fijos; Inventario físico.

Contenido

Introducción

1. Conocimiento de los activos fijos
2. Ordenamiento de los activos fijos
3. Componetización de activos
4. La reconciliación contable es un elemento con valor
5. El valor en inventario del AF
6. La experiencia en casos reales

Conclusiones

Glosario

Bibliografía

Introducción

En fechas recientes, los grandes corporativos de todo el mundo se involucran cada vez más en el conocimiento de uno de los componentes que forman parte integral del patrimonio de una empresa: los activos, es decir, los recursos que utiliza la entidad con el fin de lograr los objetivos para los que fue creada.

Existen prácticas que ayudan a las entidades para prepararse en la adaptación de estándares internacionales. Algunas de ellas están basadas en la experiencia del autor

de este documento, derivadas de su colaboración con grandes corporativos en diferentes países de América Latina, los cuales pasaron por el proceso de adopción y ya operan bajo las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF (IFRS por su sigla en inglés).

Ahora bien, empresas en diversos sectores, tales como farmacéuticas, cementeras, refresqueras, alimenticias, de transformación, entre otras, tienen algo en común en su camino hacia la adopción de las IFRS, todas ellas conocieron su activo fijo (AF) durante el proceso de adopción de las normas internacionales. El conocimiento de los AF empresariales es una práctica muy valiosa en dicho proceso de adopción.

La elaboración de un inventario detallado que sirva como punto de partida es uno de los elementos que aportan la estructura básica de los registros en una contabilidad eficaz. Con una estructura clara y definida, las empresas llevarán su contabilidad de manera más transparente, reflejando de forma justa la depreciación de sus activos, así como la vida útil total (VUT), según la naturaleza del activo. Igualmente, la reconciliación contable es una parte fundamental para contar con una base de datos confiable que refleje la situación financiera, así como el estado actual de los AF de la entidad; de esta manera, la entidad tendrá los elementos necesarios para tomar decisiones sobre los mismos.

La norma internacional de contabilidad 16 o IAS-16 (por su sigla en inglés) requiere la segregación de componentes sobre planta, propiedad y equipo – PP&E –. La norma no especifica cuáles son los componentes que contiene un activo, sin embargo menciona que bajo el modelo del costo, cada parte de un activo cuyo costo respecto al total sea significativo y, que a su vez, tenga una vida útil diferente a la del activo principal, se debe depreciar por separado.

Una vez concluida la etapa de inventario, es recomendable contar con un catálogo general de activos en el que los encargados del AF de la compañía tengan una guía que les permita continuar con el registro de los mismos y así seguir los lineamientos establecidos desde la toma de inventario.

Es necesario estar preparados para recibir cambios en la forma de presentar los estados financieros, ya que se requieren hacer adecuaciones y establecer parámetros que sirvan de base para obtener mejores resultados.

1. Conocimiento de los activos fijos

De conformidad con la Norma de Información Financiera (NIF) A-5 (“Elementos básicos de los estados financieros”), emitida por el Consejo Mexicano de Normas de Información:

“Un activo es un recurso controlado por una entidad, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundamentalmente beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado que han afectado económicamente dicha entidad”.

Por su parte, el marco conceptual para la información financiera, en el literal a) del párrafo 4.4, define a los activos como: “Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos”.

Hay diferentes tipos de activos, entre ellos:

- Efectivo y equivalentes al efectivo
- Derechos a recibir efectivo o equivalentes
- Derechos a recibir bienes o servicios
- Bienes disponibles para la venta o para su transformación y posterior venta
- Bienes destinados al uso o para su construcción y posterior uso
- Aquellos que representan una participación en el capital contable o patrimonio contable.

Como se puede observar, hay distintos tipos de activos, sin embargo, trataremos únicamente los AF

que son bienes destinados al uso y soporte para realizar diversas operaciones de la compañía y que adicionalmente forman parte de elementos que apoyan operaciones financieras, crediticias, control, aseguramiento, administración, entre otras.

En este sentido, la IAS-16 da un tratamiento particular a los AF en cuanto al cumplimiento con lo establecido en las IFRS y los identifica bajo las siguientes características:

- I. Son los que posee una entidad para su uso en la producción y suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- II. Se esperan usar durante más de un periodo.

Asimismo, un AF se reconocerá sí y solo sí:

- I. Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- II. El costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

El costo del activo se obtiene de diversas formas, una de las más recurrentes y recomendables es mediante un avalúo que refleje su valor razonable. En algunas ocasiones, cuando los activos son de recién adquisición o cuya fecha de incorporación es cercana a la

fecha de referencia en la que se está realizando el estudio, este costo es considerado como su valor razonable, haciendo un análisis cuando sea el caso.

La IFRS 13 (Medición del valor razonable) define al valor razonable como:

“Es el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición”.

Entre los puntos más relevantes que considera la IAS 16 se encuentra la definición de componentes para los AF que cumplan con ciertas características, las cuales se detallarán más adelante.

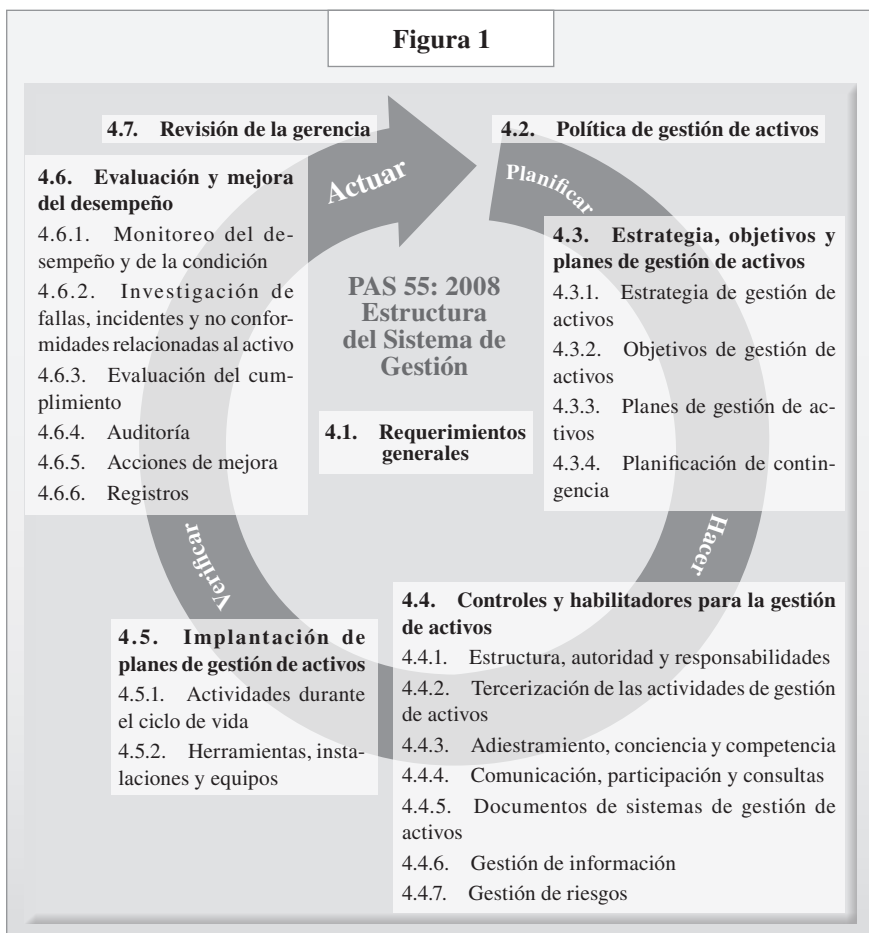
Por otra parte, una clase de propiedad, planta y equipo es un grupo de activos de naturaleza y uso similar en la operación de una entidad. Algunos ejemplos son los siguientes:

- a) Terreno;
- b) Terreno y edificios;
- c) Maquinaria;
- d) Barcos;
- e) Aeronaves;
- f) Vehículos de motor;
- g) Mobiliario y equipo;
- h) Equipo de oficina, entre otros.

Adicionalmente, y aunque no forma parte del alcance de este artículo, no es posible dejar de mencionar un conjunto de normas que se centran en el tratamiento de los AF de manera detallada, las PAS 55:2008, publicadas por el British Standard Institute, las cuales, según The Woodhouse Partnership Ltd, ayudan a optimizar la gestión de los AF. Este conjunto

de normas está conformado por definiciones y especificaciones de 28 requerimientos para establecer y auditar un sistema de gestión integrado y optimizado a lo largo del ciclo de vida de cualquier tipo de AF.

Los elementos claves de las PAS 55:2008 se muestran en la siguiente imagen:



Fuente: www.pas55.net

De acuerdo con las PAS 55:2008, la gestión de activos se define como el:

“Conjunto de actividades y prácticas coordinadas y sistemáticas por medio de las cuales una organización maneja de manera óptima y sustentable sus activos y sistemas de activos, su desempeño, riesgo y gastos a lo largo de sus ciclos de vida, con el fin de lograr su plan estratégico organizacional”.

El ciclo de vida de un activo inicia desde la concepción hasta la desincorporación o renovación, sin dejar de mencionar el diseño, construcción, puesta en marcha, operación, mantenimiento y, por supuesto, su mejoramiento.

Así, un sistema de gestión se define como la manera en que se especifican y controlan las prácticas requeridas para cumplir con los planes organizacionales y que normalmente se basan en el círculo de la calidad, tales como planear, hacer, verificar y actuar, por lo que se deben establecer claramente las siguientes preguntas:

¿Qué, cuándo, cómo y quién debe hacer?

El conjunto de normas PAS 55 se enfoca principalmente en la gestión de mantenimiento y actividades relacionadas e interrelaciona los planes estratégicos de cada compañía. Contar con esta normativa garantiza la realización de actividades sin

necesidad de que exista un gerente en turno para la toma de decisiones, puesto que ya está establecido qué hacer en cada situación, igualmente, demuestra ser una muy buena ayuda para establecer, revisar y mejorar sistemas de gestión de mantenimiento, auditables y certificables con aceptación y credibilidad internacional.

Como se observa, ya existen normas que apoyan a las entidades durante el proceso de conocimiento de sus activos y que, a la vez, garantizan una estructura clara que puede ser revisada y auditada en cualquier momento, así como durante el proceso de ordenamiento de los AF.

2. Ordenamiento de los activos fijos

Siempre que hay una remodelación o algún elemento nuevo en casa y para que los espacios luzcan armónicos y se sientan cómodos es necesario hacer un reordenamiento: cambiar las luces, mover los sillones, cambiar cortinas, eliminar cosas que ya no son útiles, etcétera.

Para el caso de una empresa, al adoptar nuevas metodologías, estándares y reglamentos sucede lo mismo. Es necesario reordenar procesos, revisar qué es lo que se tiene y si es útil para la etapa que comienza.

Un paso fundamental que ayuda a las compañías en la tarea de “ordenar la casa” es la realización de un inventario de AF, el cual se enfoca en recoger información valiosa para su identificación, uso, estado de servicio, mantenimiento y para ser sometida a acciones futuras.

Los inventarios pueden ser tan específicos o tan genéricos como la misma vocación de la compañía. En

consecuencia, es importante, antes de realizar un inventario de AF, definir el detalle de información a recabar para que el resultado sea óptimo en tiempos de realización, así como en términos de los resultados que arroje la información recabada.

Según la experiencia con múltiples empresas a nivel internacional, se sugiere que un inventario cuente con la siguiente información:

Ejemplo de inventario							
Identificación interna	Sociedad poseedora	Ubicación física del activo	Centro de costo	Identificación del activo	Descripción del activo	Fecha de adquisición	Estado de conservación
1001	Compañía 1	Dirección 1	TE001	Terreno	Predio: corporativo Dirección: México D.F. Datos según: escritura pública 226 Notaría: 40 Fecha escritura: 13 de agosto de 1980 Colindancias a consultar en escritura Superficie total: 2.500 m ² .	13/08/1980	Bueno
2001	Compañía 1	Dirección 1	ED001	Edificio	Para oficinas corporativas, desarrollado en 3 niveles, acabados de primera, instalaciones completas, elevador, área de parqueo, control de acceso. Superficie de construcción 1.500 m ² .	13/08/1980	Bueno
3001	Compañía 2	Dirección 1	ME001	Caldera	Brand: "eclipse" - aceromodel: lh-86; unit N° w - 3603; boiler sq. ft. 5806; pressure psi. 260; date 1990; waterwall sq. ft. 923	05/04/1982	Bueno
4001	Compañía 2	Dirección 1	EN001	Escritorio	Fabricado en formaica tipo "L", dimensiones: 2,15 x 1,50 x 0,60 m	01/01/2000	Bueno
5001	Compañía 2	Dirección 1	TR001	Automóvil	Camión - particular - estacas - color azul océano - N° motor 77000458-5 - N° de serie A1F312915	06/09/1989	Bueno
6001	Compañía 2	Dirección 1	CM001	Computador	Marca Dell; modelo XPS; serie: 143450; incluye monitor, teclado y mouse.	01/01/2005	Bueno

Fuente: Elaboración propia.

El ejemplo arriba citado es enunciativo, más no limitativo. Se da en función de la cantidad de información que posea la entidad, así como el nivel de información necesario, además, se puede complementar con información contable o del área de mantenimiento que sea útil.

Identificación interna. Se refiere a una numeración asignada por quien realiza el inventario, se sugiere que sea una numeración única y consecutiva, de manera tal que no exista un mismo número para dos activos diferentes.

Sociedad poseedora. Existen compañías que cuentan con inmobiliarias entre sus partes relacionadas que poseen ciertos activos, como los terrenos o predios y los edificios donde se realizan las operaciones, por ello es importante señalar a qué compañía corresponde el activo.

Ubicación física del activo. Este dato proporciona información de

la localización del activo, ya sea geográfica o incluso dentro de un sector de una misma ubicación, creando campos de apoyo que nos indiquen específicamente su ubicación.

Centro de costo. Es parte de la información contable que puede ligar un inventario físico. El centro de costos indica quién o qué área es la responsable del resguardo, adjudicación de costos y movimientos relacionados. Igualmente, el centro de costo se considera dentro del inventario y se incluyen datos contables adicionales para ser utilizados en análisis futuros.

Identificación del activo. Aquí se identifica al activo con su nombre genérico o con el cual el personal de la compañía lo asocia por usos y costumbres. Es importante resaltar que esta identificación debe hacerse correctamente, evitando identificar activos de la misma naturaleza con nombres diferentes, por ejemplo:

Tabla 2	
Descripción de activos	
Descripción 1	Descripción 2
Escritorio	Oficina / mesa
Computador	PC / ordenador
Lector de códigos	Scanner de códigos
Potenciómetro	Peachimetro
Plancha vibratoria	Estufa

Fuente: Elaboración propia.

Descripción del activo. En este campo se hace una descripción breve de las características más importantes del activo: funcionamiento, rendimiento, capacidad, etcétera.

Estado de mantenimiento. En este ítem se describe el estado actual del activo, mediante el cual se nos informa si se encuentra en óptimas condiciones, con necesidad de un mantenimiento mayor, en desuso o para darse como baja contable.

Fecha de adquisición. La fecha de compra, así como otros datos contables que se suman en el inventario, dan al mismo un carácter más formal y manejable para la presentación de resultados.

El ordenamiento del AF es de suma importancia, ya que cuando se finaliza con el inventario, este puede ser utilizado como herramienta de control eficaz y como punto de partida para la creación de una nueva base de datos contable. Si el inventario obtenido es claro y confiable puede ser una excelente fuente de información para diversas áreas de la entidad, tales como las de finanzas, contabilidad, mantenimiento y gestión y control de AF.

Ahora bien, si la entidad ya ha optado por realizar el inventario físico de sus AF, retomando la definición de identificación interna antes expuesta, es conveniente que para la asignación de la numeración única y consecutiva, la entidad

considere colocar una etiqueta visible en cada activo registrado.

Igualmente, la organización debe tener en cuenta que al elegir una etiqueta debe considerar la superficie del activo en donde será colocada, pues existen activos con diferentes tipos de superficies, pueden ser rugosas, aceitosas, lisas; de igual manera, los AF están contruidos con diversos materiales que pueden ayudar o no a la adhesión de las etiquetas.

De acuerdo con la experiencia obtenida se hacen las siguientes recomendaciones:

- Utilizar etiquetas auto adheribles con acabado plastificado para activos que se encuentren en situaciones de bajo impacto o poco contacto con personas o agentes corrosivos.
- Utilizar placas de acero inoxidable cuya identificación se haga a bajo relieve para los activos que intervengan en el proceso de producción o cuyo uso sea de alto impacto. Considerar un adhesivo de silicón de alta resistencia.
- Evitar colocar adhesivos con activadores y cementantes, ya que su colocación y manipulación puede tomar mayor tiempo, generando retrasos en la etapa de identificación física.
- Colocar las etiquetas en lugares visibles y de fácil acceso.

- Colocar marcos llamativos que rodeen la etiqueta para que la identificación sea más rápida.

En algunos casos las entidades cuentan con políticas de administración y gestión de AF muy rigurosas y exigen la conservación de las etiquetas que no fueron utilizadas, haciendo una relación de las mismas y explicando los motivos por los que no fueron asignadas al activo, entre los cuales se encuentran:

- Hubo saltos de numeración desde la entrega de las etiquetas de fábrica.
- Se cancelaron números por la equivocación en su colocación.

3. Componetización de activos

Como se sabe, el objetivo principal de la norma es establecer el tratamiento contable de manera que quien tenga acceso a los estados financieros conozca la situación actual y los cambios en inversiones para PP&E, refiriéndose puntualmente a la IAS 16.

Cambiar la forma de hacer las cosas no siempre es fácil, sin embargo, la norma nos pide realizar la depreciación de los activos por componente.

Al aplicar la IFRS 1 (Adopción por primera vez de las Normas

Internacionales de Información Financiera), las entidades cuentan con dos opciones para el tratamiento de sus AF.

La primera es el modelo de revaluación, en el cual el activo es llevado a la cantidad revaluada, la cual es el valor razonable a la fecha de revaluación menos los subsiguientes, depreciación acumulada y el deterioro de valor.

La otra es el modelo del costo, en el cual un elemento de PP&E se contabiliza por su costo menos las depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. Al elegir este método, las IFRS requieren el tratamiento de los activos a través de sus “componentes”, los que corresponden a las partes de aquellos que serían reemplazadas antes y/o separadamente del resto de estos, y que adicionalmente sean partes con un costo significativo en comparación con el costo total del activo al que pertenecen.

La IAS 16 propone una revisión de PP&E y el desglose de sus componentes cuando estos tienen diferentes vidas útiles. Así, estos activos deben contabilizarse de manera separada, en lugar de tratar el costo como un único elemento de PP&E, mientras que las partes significativas de un bien de esta categoría que tienen la misma vida útil y método de depreciación se agrupan para determinar su depreciación.

En este sentido, la IAS 16, párrs. 43 a 45, indica:

“43. Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.

44. Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, podría ser adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión, tanto si se tiene en propiedad como si se tiene en arrendamiento financiero. De forma análoga, si una entidad adquiere propiedades, planta y equipo con arreglo a un arrendamiento operativo en el que es el arrendador, puede ser adecuado depreciar por separado los importes reflejados en el costo de esa partida que sean atribuibles a las condiciones favorables o desfavorables del arrendamiento con respecto a las condiciones de mercado.

45. Una parte significativa de un elemento de propiedades, planta y equipo puede tener una vida útil y un método de depreciación que coincidan con la vida y el

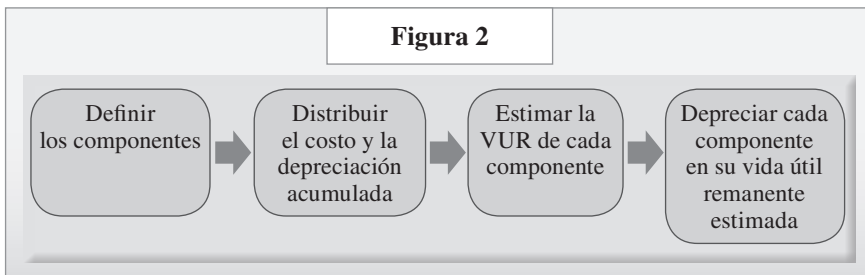
método utilizados para otra parte significativa del mismo elemento. En tal caso, ambas partes podrían agruparse para determinar el cargo por depreciación”.

Para cumplir con lo que establece la IAS 16 referente al tema de componentes, el inventario del cual hemos hablado se realiza considerando esta premisa, utilizando el esquema de componetización de activos definido previamente.

En la etapa de identificación física, los componentes ya cuentan con su número único, así como con su etiqueta correspondiente, con esta política se cumple, en cierta medida, con lo relativo a la componetización de los AF.

La identificación o definición de componentes de un activo es tarea de la compañía, en esta fase se recomienda un consenso entre las áreas de la empresa donde el AF tiene impacto, tales como finanzas, contabilidad, mantenimiento y proyectos o alguna otra involucrada en el manejo del AF. Cada una de estas áreas debe exponer la importancia del AF en su materia para establecer cuáles serán los componentes ideales para ser identificados según sea el caso. Se sugiere seguir los siguientes pasos generales:

En la práctica, la depreciación por componentes sigue este flujo:



En un ejemplo sencillo, la compañía A adquiere una grúa viajera para el área del taller mecánico, la cual se compone de la siguiente manera:

Tabla 3

Ejemplo de componentes

Categoría de activo	Activo	Componente	VUT –meses–
Principal	Grúa viajera		360
Componente		Motor eléctrico	300
Componente		Reductor de velocidad	300
Componente		Ruedas y módulos	36
Componente		Malacate	240
Componente		Topes de hule	24
Componente		Tablero de control	300

Fuente: Elaboración propia.

De acuerdo con el ejemplo anterior, la grúa contiene una gran cantidad de elementos gracias a los cuales funciona adecuadamente, sin embargo, no todos esos elementos son candidatos para ser un componente esencial del activo.

Para definir los componentes de PP&E deben considerarse principalmente los siguientes puntos:

a) Establecer la materialidad del activo.

b) Identificar las vidas útiles de los activos principales.

c) Que sean activos que puedan ser depreciados por separado.

Retomando el ejemplo de la grúa viajera, cada una de las áreas involucradas expone cuáles serían los componentes que, a su juicio, debieran estar considerados, ya sea por su costo, función o importancia, apoyándose en los 3 elementos

arriba descritos, e identifica los componentes sugeridos para dicho activo. La conclusión de este ejercicio fue la siguiente:

Tabla 4				
Ejemplo de componentes sugeridos				
Categoría de activo	Activo	Componente	Observación	Vida útil –meses–
Principal	Grúa viajera			360
Componente		Motor eléctrico	Mayor o igual a 100 HP	300
Componente		Reductor de velocidad	Mayor o igual a 50 HP	300
Componente		Malacate		240
Componente		Tablero de control		300

Fuente: Elaboración propia.

Se eligieron estos componentes ya que son elementos que pueden ser reemplazados por separado, representan un costo considerable respecto al activo principal y cuentan con VUT diferenciadas.

A continuación se muestra otros ejemplos sobre diversos activos y sus componentes sugeridos:

Tabla 5			
Otros casos de componentes de activos			
Tipo de activo	Descripción normalizada	Componente	VUT –meses–
P	Nave		480
C		Cubierta	120
P	Cargador frontal		300
C		Motor diésel	180
P	Colector de polvos		360
C		Ventilador	360
CC		Motor eléctrico	300

Tabla 5**Otros casos de componentes de activos***(Continuación)*

Tipo de activo	Descripción normalizada	Componente	VUT -meses-
P	Compresor		240
C		Motor eléctrico	300
P	Soplador de aire		240
C		Motor eléctrico	300
P	Bomba		240
C		Motor eléctrico	300
P	Grúa viajera		360
C		Motor eléctrico	300
C		Reductor de velocidad	300
C		Tablero de control	240
C		Malacate	300
P	Generador eléctrico		300
C		Motor diésel	300
P	Analizador de gases		120
C		Sistema de extracción de muestra	60
P	Horno giratorio		480
C		Llantas	360
C		Rodillo	360
C		Virola	180
C		Sello entrada-salida	120
C		Piñón-corona	300
C		Scanner de temperatura p/coraza horno	180

Fuente: Elaboración propia.

El siguiente es un ejemplo de tratamiento de un activo componetizado para el caso de México:

Una línea de producción fue puesta en servicio el 01/01/10 con un costo

total de \$ 100,000. Se estimó una VUT de 20 años y un valor residual de \$0. Al adoptar las IFRS y luego de su análisis respectivo, la línea se dividió en 3 componentes.

Tabla 6

Ejemplo datos generales

Componente	Costo	VUT –meses–
A	\$60,000	240
B	\$32,000	96
C	\$8,000	60

Tabla 7

Ejemplo comparativo entre MX GAAP e IFRS

MX GAAP			IFRS		
Equipo	Costo	Gasto de depreciación al 31/12/10	Componente	Costo	Gasto de depreciación al 31/12/10
1	\$100,000	\$5,000	A	\$60,000	\$3,000
			B	\$32,000	\$4,000
			C	\$8,000	\$1,600
Total	\$100,000	\$5,000	Total	\$100,000	\$8,600

En la comparación de la tabla 7 se observa que la depreciación de los activos bajo las IFRS es más justa al momento de identificar cada uno de los componentes y depreciarlos por separado que cuando se deprecia el activo como una sola unidad.

De esta manera, la compondetización del AF para el cumplimiento de la IAS16 como práctica resulta ser adecuada, ya que refleja el tratamiento individual del activo, haciendo que su valor sea más justo y muestre de manera más real el valor de cada una de sus partes.

4. La reconciliación contable es un elemento con valor

Una vez realizado el inventario del AF bajo el esquema de cumplimiento de las IFRS, es recomendable efectuar una reconciliación con la contabilidad, cuyos objetivos incluyen:

- a) Tener una base única que refleje el estado real de los AF y que sea útil tanto para áreas administrativas, como para las contables.