

Título Implementación de NIIF para Pymes. Una Aproximación Práctica en Bienes de Uso

Tipo de Producto Ponencia (texto completo)

Autores Sanchez Pozzi, Florencia ; Dell Aquila, Mariana; Russo, Laureana & Gilabert, Manuel

Presentado en: XXXV Jornadas Universitarias de Contabilidad y XIII Jornadas Universitarias de Contabilidad de San Juan, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Julio 2014

Código del Proyecto y Título del Proyecto

A13A07 - Manual práctico de implementación de NIIF para PyMEs

Responsable del Proyecto

Rodríguez, Jorge Luis

Línea

Contable -Tributaria

Área Temática

Administración

Fecha

Julio 2014

INSOD

Instituto de Ciencias Sociales y Disciplinas
Proyectuales

FUNDACIÓN
UADE

XXXV JORNADAS UNIVERSITARIAS DE CONTABILIDAD
XIII JORNADAS UNIVERSITARIAS DE
CONTABILIDAD DE SAN JUAN
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES

IMPLEMENTACIÓN DE NIIF PARA PYMES. UNA APROXIMACIÓN PRÁCTICA EN BIENES DE USO

AREA TÉCNICA – Teoría contable: Aplicación de cuestiones de medición del patrimonio y los resultados en actividades específicas

Autores:

- Florencia Sanchez Pozzi (estudiante avanzado de Contador Público)
- Mariana Dell Aquila (estudiante avanzado de Contador Público)
- Laureana Russo (estudiante avanzado de Contador Público)
- Manuel Gilabert (Aux. docente en Universidad Argentina de la Empresa, antigüedad 3 años)

Julio 2014, Buenos Aires

PREMIO DOMINGO GARIBOTTI

IMPLEMENTACIÓN DE NIIF PARA PYMES. UNA APROXIMACIÓN PRÁCTICA EN BIENES DE USO

AREA TÉCNICA – Teoría contable: Aplicación de cuestiones de medición del patrimonio y los resultados en actividades específicas

Cdor. Manuel Gilabert, Florencia Sanchez Pozzi, Laureana Russo, Mariana Dell Aquila

mgilabert@uade.edu.ar / marianadellaquila@gmail.com /
laureana_russo_185@hotmail.com / flor.sanchez@live.com

Universidad Argentina de la Empresa

Resumen ejecutivo

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) surgieron tras la necesidad de generar información comparable internacionalmente para la toma de decisiones de carácter general. Tras un largo e intenso trabajo se logró generar un cuerpo normativo contable extenso que abarca múltiples hechos económicos para diversos contextos de aplicación. Sin embargo, la problemática de la gran corporación internacional no es la de la pequeña o mediana empresa (PyME). Por tal motivo, se generó un segundo cuerpo normativo, resumido, para las mismas: las “NIIF para PyMEs”. Dicha normativa, sin embargo, tampoco es simple ni fácilmente aplicable.

El presente trabajo se plantea como parte de un proyecto de generación de una guía de interpretación de NIIF para PyMEs, a fin de explicar de manera clara cómo debe aplicarse esta norma, y algunos ejemplos de cómo hacerlo.

Si bien las NIIF para PyMEs son un juego completo de normas, en esta investigación nos limitaremos al tratamiento de los bienes de uso, o “propiedad, planta y equipo”. Algunos aspectos a resaltar es que las NIIF para PyMEs permiten ajustar el valor residual de los mismos, los años de vida útil, y el método de depreciación de los activos que componen el rubro, siempre que existan evidencias de deterioro de su valor. Por otro lado las NIIF no permiten reconocer los anticipos por compra de los activos en cuestión, en la cuenta del bien de uso correspondiente, sino que lo registran como un crédito.

Como conclusión del trabajo hemos dejado planteadas diferentes interpretaciones y recomendaciones con ejemplos prácticos para la implementación por primera vez de las NIIF para PyMEs, en lo referente a Propiedad, Planta y equipo.

Palabras clave: bienes de uso, implementación, normas internacionales, NIIF para Pymes

Introducción

El presente trabajo de investigación pretende exponer de manera clara y práctica, cómo implementar por primera vez las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para PyMEs).

El mismo cuenta con una descripción, paso a paso, de las acciones a seguir para la de normas en cuestión; y con un detalle de los cambios conceptuales que se presentan.

A lo largo de este escrito, presentaremos los conceptos básicos que deben conocerse para poder comprender la norma, así como también modelos ejemplificativos de cómo debe quedar expuesta una registración, luego de la aplicación de la misma.

A pesar de que existe una Guía de Implementación de las NIIF para PyMEs, la misma es una recopilación de los fragmentos más relevantes de la norma original. Por tal motivo, consideramos fructífera la creación de una nueva guía que explique de manera más clara y sencilla, la normativa.

El proyecto se limita al análisis de la Sección Propiedad, Planta y Equipo, adicionando ciertos conceptos que consideramos pertinentes para lograr un mejor entendimiento.

Las NIIF para PyMEs están vigentes en Argentina desde el 20 de Marzo de 2009, y hasta la fecha no son de aplicación obligatoria, pero su utilización está creciendo a lo largo del mundo. Su implementación da lugar a diversos problemas debido a las diferencias terminológicas, de alcance, y de exposición, que las NIIF poseen con respecto a las NCP.

En este trabajo queremos aclarar, desde un punto de vista práctico, los problemas de implementación, particularmente con el rubro *Propiedad, Planta y Equipo*. El mismo fue seleccionado, a modo de ejemplo, para mostrar tanto los cambios conceptuales, como los pasos que se deben seguir al momento de comenzar a trabajar con el conjunto de normas en cuestión.

Metodología aplicada

El presente trabajo consiste en una investigación aplicada. Su objetivo es la aplicación, uso y posibles consecuencias de los conocimientos preexistentes, que estarían representados por el conjunto de normas. Si bien depende de los descubrimientos y avances de la investigación básica (que pretende desarrollar teorías universales), busca “conocer para actuar”; le interesa la aplicación sobre la realidad antes que el mero desarrollo de teorías generales. Esta finalidad se ve representada, por ejemplo, por la enumeración de los pasos a seguir para la implementación de las normas, o la descripción de cómo conseguir la información requerida por ellas.

La técnica a aplicar es la documental, ya que nos basamos principalmente en la interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes, y de otros textos como fuente complementaria. Adicionalmente, contamos con balances obtenidos por cortesía de la Fundación Observatorio PyME (FOP), y de la Universidad de Bolonia (UNIBO) que nos permitirán ejemplificar las cuestiones desarrolladas conceptualmente.

Una vez obtenida la mencionada información, la investigación consistió en:

- 1- Lectura e interpretación de la Sección *Propiedad, Planta y Equipo* de las NIIF para PyMEs.
- 2- Confección de resumen de la misma en vocabulario simple.
- 3- Comparación con la normativa local, en cuanto al alcance y vocabulario utilizado.

- 4- Adición de conceptos explicativos necesarios, no incluidos en la misma.
- 5- Inserción de ejemplos propios, y otros basados en los Estados Contables obtenidos.
- 6- Compilación de los resultados de las etapas anteriores.

Las dos primeras etapas del proceso se llevaron a cabo en forma simultánea, y junto con la número tres, constituyeron la esencia del trabajo de investigación. Seguidamente se puso en práctica la etapa número cuatro, adicionando ejemplos propios junto con una breve explicación del razonamiento implementado para la resolución de los mismos. Y finalmente la etapa número cinco que consumó la parte de la Guía expuesta en este trabajo.

Marco teórico

La principal fuente información del presente trabajo, tal como lo anticipa su título, son las Normas de Información Financiera para PyMEs. En ellas se establecen los criterios que deben aplicar las entidades, para unificarlos y que la información expuesta por empresas de distintos países, pueda ser comparada sin necesidad de ajustes a sus Estados Contables, por no cumplir con el principio de uniformidad.

Adicionalmente, recurrimos a las Resoluciones Técnicas de la FACPCE y a las Normas Internacionales Contables (NICs) para ampliar conceptos no desarrollados por las NIIF, y que resultan útiles y pertinentes para un correcto entendimiento de las mismas.

A niveles generales las NIIF para Pymes establecen que el reconocimiento inicial tanto de los activos como de los pasivos será al costo histórico, a menos que dicha norma requiera que la medición inicial se realice sobre otra base, tal como el valor razonable.

Si centramos nuestro análisis en las propiedades planta y equipo, estamos hablando de activos no financieros los cuales si bien al inicio fueron medidos al costo histórico, posteriormente utilizaremos otra base de medición, en este caso, estamos hablando del menor importe entre el costo depreciado y su valor recuperable

Respecto a la exposición del rubro en particular, debemos tener en cuenta que será dentro del estado de situación financiera y debemos exponer en notas las clasificaciones adecuadas que realiza la entidad respecto de las propiedades, planta y equipo.

Desarrollo

Cambios Conceptuales

Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que se utilizan para la producción y/o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para desarrollar actividades administrativas; y que se esperan usar durante más de un período.

Quedan excluidos de esta clasificación:

- Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola.
- Los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Una entidad contabilizará el costo de las propiedades, planta y equipo como activos solo si es probable que obtenga beneficios económicos futuros debido al bien, y si dicho costo puede medirse con fiabilidad.

Con respecto a las piezas de repuesto y a los aparatos auxiliares, habitualmente se contabilizan como inventarios y se asignan al resultado del período una vez que se consumen. Pero existen dos casos en los que pasan a formar parte de las *Propiedades, planta y equipo*:

- 1- Cuando son piezas importantes, y el equipo de mantenimiento es permanente, siempre que se espere utilizarlas en más de un período.
- 2- Cuando tanto las piezas como los equipos solo puedan ser utilizados para un bien determinado que integre las *Propiedades, planta y equipo*.

Existen componentes de algunos bienes que integran las *Propiedades, planta y equipo* que deben ser reemplazados regularmente. En los casos en se estime que éstos le proporcionarán beneficios futuros adicionales a la entidad, el costo del reemplazo pasará a formar parte del valor en libros del bien en cuestión, al momento de incurrirse en él.

También se incrementará el valor en libros de un elemento de *Propiedades, planta y equipo* cuando se efectúen inspecciones generales para garantizar su uso continuo, en el importe desembolsado a tal efecto.

Los terrenos y los edificios se contabilizarán por separado, debido a que se trata de activos separables.

Las NIIF para PyMEs aplican un criterio similar al “costo menos depreciaciones acumuladas”; establecen que una entidad medirá todos los elementos de *Propiedad, Planta y Equipo* al **costo menos la depreciación acumulada y todas las pérdidas por el deterioro del valor acumuladas**. Las NIIF completas, en cambio, establecen la medición de estos activos mediante el **método de revaluación**.

Si optamos entonces por la norma internacional, a la fecha de transición; es decir, al momento de aplicar NIIF PyMEs por primera vez, se podrá optar por:

- Revaluar los Bienes de Uso, y ese será el costo que se considerará como reconocimiento inicial de la partida (menos) depreciación acumulada (menos) toda pérdida por deterioro de valor acumuladas, ó
- Haciendo costo (menos) depreciación acumulada (menos) toda pérdida por deterioro de valor acumuladas.

Cabe destacar que actualmente en Argentina no se aplica el revalúo técnico, por lo que la mencionada alternativa que ofrecen las NIIF constituye una ventaja para la entidad. Las NIIF para PyMEs no contemplan la activación de los anticipos a proveedores por la compra de dichos bienes, sino que deben ser expuestos en créditos.

En la medición inicial se incluirán los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, y la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta; no está permitida la activación de los costos por préstamos en bienes de producción prolongada por su naturaleza. Cabe mencionar que el costo por desmantelamiento podrá activarse únicamente al momento de la medición inicial, ya que en la medición posterior no se contemplan.

Los costos por desmantelamiento de un activo, cuando ya se conoce o estima el tiempo que formará parte del stock de la entidad, se activarán al inicio junto con el bien en cuestión. Esto quiere decir que, el valor inicial del activo se compondrá de:

El precio al contado + gastos necesarios para su uso (ya sea flete, capacitación técnica del operario a su cargo, acondicionamiento del lugar físico donde se ubicará, etc.) + los costos por desmantelamiento.

Ejemplo

En caso de tratarse de la incorporación de un aire acondicionado, que se sabe que se mantendrá por tres años debido a que es política de la entidad renovarlos pasado dicho lapso, la registración que deberá hacer bajo el criterio de las NIIF sería:

Instalaciones	xxxxxxxxxx	
---------------	------------	--

A Caja		XXXXXXXXXX
A Provisión por desmantelamiento		XXXXXXXXXX

La normativa internación deja afuera ciertos ítems que no conforman el costo, tales como los costos de apertura de una nueva instalación productiva, los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de publicidad y promoción), los costos de apertura del negocio en una nueva localización o los de redirigirlo a un nuevo tipo de clientela, los costos de administración y por último los costos por préstamos.

Si nos detenemos en este último punto, los costos por préstamos son los llamados intereses que una entidad incurre por tomar fondos prestados y serán reconocidos como gastos en resultados en el periodo en que se incurren.

Supongamos entonces que una entidad adquiere un equipo de perforación por \$400.000 el 1 de enero de 2013. El proyecto de extracción fue aprobado en diciembre de 2012, la duración del mismo es de 12 años, al cabo de los cuales se debe realizar la desmantelaría. Se realiza un estudio de desmantelamiento en donde se indica que el valor al momento del desmantelamiento será de \$30.000; y conocemos la tasa de descuento apropiada (para el caso 10%).

Lo primero que debemos hacer entonces es reconocer al inicio como activo el desmantelamiento, el importe expresado a valores de dicha fecha; es decir, el valor futuro de \$30.000 descontado a una tasa del 10% por el periodo de 12 años, que sería \$9.559.

Al hablar de costo debemos tener presente que será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. En caso de que el pago sea aplazado en el tiempo, es decir, se compra en cuenta corriente o bien en cuotas, el costo del activo será el valor presente de todos los pagos futuros.

Debemos tener en cuenta además que, una forma de incorporar este tipo de activos a nuestro patrimonio es por medio de la operación de permuta. En este caso la medición será al valor razonable, también conocido como *fair value*, salvo que la transacción en cuestión no tenga carácter comercial, o en el caso que el valor razonable tanto del bien entregado como el del recibido no puede medirse con fiabilidad.

Si bien tanto la normativa local como la internacional realizan la comparación con el valor recuperable, la diferencia radica en que en las NIIF para PyMEs se habla no sólo de un activo, tal como las RT, sino también de unidades generadoras de efectivo.

A continuación proponemos dos ejemplos para aclarar lo explicado previamente:

Ejemplo medición posterior

El 1 de enero de 2013, una entidad adquirió una planta por \$500.000. La gerencia estima que la vida útil de la planta es de cinco años medida desde la fecha de adquisición. Además, el valor residual de la planta se estima en \$100.000.

La gerencia considera que el método lineal refleja el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados de la planta.

Al 31 de diciembre de 2013, la planta sufrió daños y su importe recuperable se estimó en \$300.000

¿Cuál es el importe en libros de la planta el 31 de diciembre de 2013?

Descripción	Cálculo o razón	Unidades Monetarias
Costo	Precio de Compra	500.000

Importe no depreciable	Estimado por la gerencia	-100.000
Depreciación por año	400.000 de importe depreciable en 5 años de vida útil	400.000
Importe en libros antes del deterioro del valor	500.000 de costo menos 80.000 de depreciación acumulada	420.000
Deterioro del valor	Importe en libros antes del deterioro del valor 420.000 menos el valor razonable menos costo de venta 300.000	-120.000
Importe en libros	Deterioro del valor razonable menos costo de venta.	300.000

Ejemplo deterioro del valor

El 30 de septiembre de 2013 un incendio destruyó una partida de maquinarias cuando el importe en libros era de \$500.000 (el costo de \$600.000 menos \$100.000 de depreciación acumulada). En consecuencia la entidad presento una reclamación a la compañía de seguros por \$700.000 por el costo de reemplazo de la máquina. Sin embargo la compañía cuestiono el reclamo, fundamentando negligencia por parte de la entidad.

El 15 de noviembre de 2013, las autoridades a cargo de incendios finalizaron su investigación informando a la compañía de seguros que se trató de un desperfecto eléctrico. Como consecuencia la aseguradora se hace cargo por completo de los \$700.000 reclamados por la entidad.

El 15 de diciembre la entidad dicho dinero para adquirir otra maquinaria.

¿Cómo debe la entidad contabilizar la maquinaria durante el año que finalizó el 31 de diciembre de 2013?

30.06.2013	DEBE	HABER
Resultados(deterioro del valor de la maquina	500.000	
Depreciación acumulada y deterioro del valor		500.000

Leyenda: *Registro del deterioro del valor de la maquina destruida por incendio*

30.06.2013	DEBE	HABER
Depreciación acumulada y deterioro del valor acumulado	600.000	
Planta (importe en libros)		600.000

Leyenda: *Registro de maquinaria destruida por incendio*

15.11.2013	DEBE	HABER
Cuenta por cobrar	700.000	
Resultados		700.000

Leyenda: *Registro de la compensación que se debe recibir por parte de la compañía de seguros en cuanto a una maquina destruida por incendio*

30.11.2013	DEBE	HABER
Efectivo	700.000	
Cuenta por cobrar		700.000

Leyenda: *Registro del cobro de la compensación por parte de la compañía de seguros en cuanto a una maquina destruida por un incendio.*

15.12.2013	DEBE	HABER
Propiedades Planta y Equipo	700.000	
Efectivo		700.000

Leyenda: *Registro de adquisición de la nueva maquina*

Con respecto a las mejoras, las NIIF son más amplias porque hablan de beneficios, pero no aclaran la naturaleza de los mismos; es decir, no especifica que deben ser exclusivamente económicos, por lo que lo deja a libre interpretación del lector. Por ejemplo, aplicando NIIF, se podría considerar el pintado el inmueble donde presto mis servicios como una mejora, porque proporciona el beneficio de ser más atractivo para el público, o para el ente. Las NIIF establecen que también formaran parte de este rubro las propiedades de inversión cuando no puedan medirse a su valor razonable.

Acciones a seguir:

- 1- Determinar qué activos conformarán el rubro: Además de los bienes de uso considerados como tales por ambas normativas, evaluar lo siguiente:
 - a) Si existen propiedades de inversión cuyo valor razonable ya no pueda obtenerse.
 - b) Si se estima que se incurrirá en costos por desmantelamiento de algún activo, en cuyo caso determinar de qué bien se trata y por qué importe.
 - c) Si existen piezas de repuesto y/o equipo auxiliar que se utilice para el mantenimiento permanente de determinado bien, y se espere utilizarlos por más de un período.
 - d) Si existen piezas de repuesto y/o equipo auxiliar importantes que solo puedan ser utilizados para un bien específico, también formaran parte del rubro por más que no cumplan con el ítem anterior. Por ejemplo, el aceite para el motor de una maquinaria importada, se lo contemplará por más que se trate de un bien consumible.

No es el mismo tratamiento que recibe la propiedad de inversión con respecto a los Bienes de Uso; ya que la primera no se deprecia, sólo se ajusta según su valor razonable al cierre de cada período. El Valor Razonable puede ser: el precio o cotización del activo en el mercado, el precio o cotización de una transacción similar, o bien se pueden utilizar otras técnicas de valoración para determinarlo; las cuales quedan a elección del lector ya que las NIIF no especifica nada al respecto.

Cuando el valor razonable de una propiedad de inversión ya no esté disponible, pasará a formar parte del rubro *Propiedades, Planta y Equipo*, y su valor en libros será el costo menos los deterioros.

- 2- Tener en cuenta si existen indicios de deterioro del valor de los activos: Se refiere a que se deberá observar si, por ejemplo:
- El valor de mercado de un activo del rubro disminuyó significativamente más de lo esperado.
 - Han ocurrido o se sabe que ocurrirán cambios significativos que afecten negativamente a la entidad, ya sean económicos, legal, tecnológicos, etc.
 - La tasa de interés del mercado u otras tasas de rendimiento de inversiones han aumentado. Porque esto afectará a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor de uso del activo, y disminuirá el valor razonable menos el costo de venta.

¿Cuándo se debe reconocer la pérdida por deterioro? Cuando existen indicios de que el activo ha perdido valor; es decir, al momento de ocurrido el hecho que genera la pérdida de valor del activo, o bien cuando se toma conocimiento del mismo.

¿Cómo reconocer el deterioro? Se crea una cuenta regularizadora de manera que se evidencie claramente la causa de la pérdida de valor del activo. El importe en libros entonces será:

$$\begin{array}{r} \text{Activo: Bien de Uso} \\ \text{(Depreciación Acumulada)} \\ \underline{\text{(Deterioro Acumulado)}} \\ \text{Valor Recuperable} \end{array}$$

Una vez contabilizado el deterioro, el valor en libros será igual al valor recuperable del bien. La incógnita radica en cómo determinar ese valor recuperable. Si existe un mercado activo para la venta del bien deteriorado, se utilizará el potencial valor de recupero. Si no existe dicho mercado, se puede indagar acerca de la posibilidad de venderlo como chatarra (es decir, se vende el bien para usar su material, por ejemplo el hierro de una máquina). En este caso, se tomará el valor de venta de ese material, menos el costo de retirar y trasladar el bien al lugar donde se efectuará la transacción.

¿Qué debemos hacer en caso de ser impracticable la determinación del valor recuperable de cada una de las partidas por separado?

Podremos agrupar a efectos de evaluar el deterioro del valor, las partidas de inventario relacionadas con la misma línea de producto que:

- tengan similar propósito o uso final y,
 - se produzcan y comercialicen en la misma zona geográfica.
- 3- Determinar el método de depreciación que se utilizará y los años de vida útil estimada: Las NIIF permiten la aplicación del método lineal, decreciente o según el uso, pero no el creciente. La selección del método deberá hacerse teniendo en cuenta el patrón en función del cual se consumirán los beneficios económicos futuros del activo.

Para determinar la vida útil, se deberán considerar los siguientes factores:

- a) Qué utilización se le prevé dar al activo, que se evalúa en función de la capacidad o del producto físico que se espere de él.
- b) El desgaste físico que se espera o estima que sufrirá, que dependerá del uso, el mantenimiento y el cuidado que se le dé.
- c) La obsolescencia del activo debido a nuevas tecnologías, o de los productos o servicios que el mismo genera, debido a cambios en la demanda del mercado.
- d) Los límites legales u otras restricciones sobre el uso del bien, como por ejemplo la fecha de caducidad del contrato de arrendamiento mediante el cual se posee el bien.

Para evaluar lo mencionado la normativa no exige contar con un experto, basta con que la administración la determine.

Importe depreciable y período de depreciación¹

Una entidad depreciará un activo de manera metódica a lo largo de su vida.

Los métodos de depreciación utilizados y aplicados por éstas normas son:

- 1. Método lineal
- 2. Método de actividad o unidades producidas
- 3. Método decreciente
 - i) La suma dígitos anuales
 - ii) Método de doble cuota sobre el valor decreciente

1) Método Lineal: Se considera la depreciación en función del transcurso del tiempo. Es el método más simple y el más utilizado.

Se basa en considerar la obsolescencia progresiva como la causa primera de una vida de servicio limitada, y considerar por tanto la disminución de tal utilidad de forma constante en el tiempo.

El cargo por depreciación = (costo – gastos) / años de vida útil

Ejemplo: Para calcular el costo de depreciación de una cosechadora de \$2.000.000 que aproximadamente se utilizará durante 10 años, y gastos necesarios para su funcionamiento ascienden a \$200.000, usando este método de línea recta obtenemos:

\$2.000.000 - \$200.000	=	Gasto de depreciación anual de \$360.000
5 años		

2) Método de actividad o unidades producidas: Al contrario que el anterior, considera la depreciación en función de la utilización o de la actividad, y no del tiempo.

¹ Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2009) *La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* Londres: IFRS Foundation Publications Department.

Vida útil del activo = rendimiento, unidades producidas, de horas trabajadas, o del rendimiento considerando estas dos opciones juntas de una unidad X el rendimiento total, cantidades producidas, horas trabajadas o rendimiento de las últimas dos juntas.

Ejemplo: La cosechadora del ejemplo anterior recoge 500.000 kilogramos de trigo. El costo por cada Kg. de trigo corresponde a:

\$2.000.000 - \$200.000	=	Gasto de depreciación anual de \$0,20
500.000 Kg		

El gasto de cada año = número de kilogramos cosechados cada año X gasto unitario obtenido anteriormente

En este caso, al tratarse de 5 años de vida útil, quedará así:

Año	Costo por kilogramo	X	Kilogramos	Depreciación anual
1	0,2		50.000	\$10.000
2	0,2		50.000	\$10.000
3	0,2		150.000	\$30.000
4	0,2		150.000	\$30.000
5	0,2		100.000	\$20.000
			<u>500.000</u>	<u>\$100.000</u>

3) Método decreciente: este método se fundamenta en que la depreciación sistemática debe ser mayor en los primeros años, esto es razonable, porque es cuándo más se aprovecha la potencialidad del bien.

i) Suma de dígitos anuales: cada año se rebaja el costo de depreciado por lo que el resultado no será equitativo a lo largo del tiempo o de las unidades producidas, sino que irá disminuyendo progresivamente.

La suma de dígitos anuales: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$

Ejemplo: Vamos a ver para que sirve ese 15 en el ejemplo anterior de la cosechadora cuyo valor $(2.000.000 - 200.000) = \$1.800.000$ que se perderán en 5 años:

Para el primer año el factor es $(5/15)$ porque quedan 5 años por delante:

Suma a depreciar	x	Años de vida pendientes Suma de los años	=	Depreciación del año 1
\$1.800.000	x	5/15	=	\$599.999,99

Resto de los años:

MÉTODO: SUMA DE LOS DÍGITOS DE LOS AÑOS				
Año	Fracción		Suma a depreciar	Depreciación anual
1	5/15	X	\$1.800.000	\$599.999,99
2	4/15		\$1.800.000	\$480.000
3	3/15		\$1.800.000	\$360.000
4	2/15		\$1.800.000	\$240.000
5	1/15		\$1.800.000	\$120.000
	15/15			

- ii) Método de la doble cuota sobre el valor decreciente: el valor decreciente coincide con el doble del valor obtenido mediante el método de la línea recta.

Se ignora el valor de desecho y se busca un porcentaje para aplicarlo cada año.

Ejemplo: Para el caso de la cosechadora de 5 años de actividad, el porcentaje se calcula así: Véase que se multiplica por dos.

100%	=	20% x 2	=	40% anual
Vida útil de 5 años				

A continuación, una tabla en la que visualizar como quedan los resultados finales de depreciación para cada uno de los 5 años, junto con la depreciación acumulada:

Año	Tasa	X	Valor en libros	=	Gastos por depreciación	Depreciación acumulada
------------	-------------	----------	------------------------	----------	--------------------------------	-------------------------------

			<i>(importe a depreciar)</i>		<i>anual</i>	
1	40%	X	\$2.000.000	=	\$800.000	\$800.000
			(\$800.000)			
2	40%	X	\$120.000	=	\$480.000	\$1.568.000
			(\$480.000)			
3	40%	X	\$720.000	=	\$288.000	\$1.568.000
			(\$288.000)			
4	40%	X	\$432.000	=	\$172.800	\$1.740.800
			(\$172.800)			
5	40%	X	\$259.200	=	\$103.680	\$2.000.000
			(\$103.680)			
			\$200.000			

Como estamos hablando de depreciar los \$200.000 del costo de desecho o recuperación, se debe ajustar el último valor del último año de vida del activo para que el total acumule los 200.000 que le corresponde, de esta forma la depreciación total acumulada alcanzará los 2.000.000 que corresponden a restar del costo el valor de desecho.

Factores tales como un cambio en el uso del activo, un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo desde la fecha sobre la que se informa anual más reciente. Si estos indicadores están presentes, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil. La entidad contabilizará el cambio en el valor residual, el método de depreciación o la vida útil como un cambio de estimación contable.²

² Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2009) *La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* Londres: IFRS Foundation Publications Department.

Un cambio en la estimación contable es un ajuste al valor contabilizado, ya sea de activo o pasivo. Los cambios de las estimaciones contables son producidos por nueva información, o nuevos acontecimientos, con los que no contaba en la fecha en que se informan los estados financieros. Por lo tanto dichas modificaciones no serán consideradas correcciones de errores (lo que nosotros conocemos como AREA “ajustes de resultados de períodos anteriores”), sino que será considerado en el ejercicio en el que se produzca el cambio, como un resultado.

En el caso de que estemos frente a un cambio de política contable, la entidad deberá reconocer el AREA en el ejercicio en que se haya producido el cambio de política, dado que en el caso de no modificarlo no se estaría cumpliendo con el criterio de comparabilidad, éste es uno de los principios generales.

Cuando no exista una clara diferenciación entre política contable de estimación contable, dicho cambio se tratará como una estimación contable, lo que procederá a reconocer el resultado en el ejercicio en el que se localizó la modificación.

4- Evaluar si existen activos que según la normativa local se consideraban Bienes de Uso, pero según las NIIF para PyMEs se deben incluir como propiedades de inversión: Este punto no será aplicable para aquellas entidades que inician sus actividades (y por lo tanto aplican NIIF desde su primer ejercicio económico); sino para aquellas que realizan un cambio de la base normativa sobre la cual elaboraban sus Estados Contables.

En los estándares internacionales no todos los bienes distintos de inventarios son parte de *Propiedades, Planta y Equipo*. Si en el patrimonio existen bienes que generan una plusvalía, por ejemplo por medio de un arrendamiento, entonces estamos frente a una propiedad de inversión. Algunos ejemplos podrían ser:

- Local, una parte la utilizo para arrendar.
- Empresa de varios pisos y uno de ellos lo dedico únicamente a arrendamiento y el resto para tareas administrativas.

Siempre que pueda medirse o estimarse con fiabilidad el valor razonable de los activos que, según NIIF corresponden a *Propiedades de Inversión*, los mismos se registrarán como integrantes de dicho rubro. Caso contrario, y tal como se explica en la Acción a Seguir N°1, corresponderá tratarlos como activo de *Propiedades, Planta y Equipo*.

Conclusión:

Al finalizar este trabajo podemos concluir que hemos cumplido el objetivo propuesto de brindar una guía para implementar las NIIF para PyMEs en lo referente a Propiedad planta y equipo. A tal efecto hemos desarrollado diferentes conceptos, ejemplos e interpretaciones para facilitar la aplicación de la norma.

Tal como hemos indicado anteriormente, existen diversas cuestiones a tener en cuenta a la hora de aplicar NIIF para PyMEs por primera vez. Si la entidad se encuentra iniciando sus actividades, bastará con conocer el conjunto de normas y ajustarse a sus requerimientos en los términos de: requisitos para clasificar los activos y pasivos en sus respectivos rubros, la información que se deberá exponer para cada uno de ellos, la exposición, los métodos de depreciación permitidos, entre otros. En cambio, si se trata de un ente que realiza una transición entre la normativa local y la internacional, además deberá tener en cuenta las

diferencias que presentan entre sí, ya sea con respecto a cuestiones terminológicas, de clasificación, de forma o de exposición.

Comprender las mencionadas diferencias al momento de comenzar a implementar las NIIF para PyMEs es fundamental para que los Estados Contables elaborados en base a ellas, cumplan con su finalidad de fondo ser servir para un amplio espectro de usuarios como herramienta para la toma de decisiones.

Esperamos humildemente que este trabajo motive el desarrollo de guías e interpretaciones respecto de otros rubros y aspectos de las NIIF, de modo que la profesión vaya brindando desde su competencia herramientas útiles para la sociedad, y en el caso particular, para las PyMEs que tanta importancia tienen en nuestro país.

Bibliografía:

- Casal, Armando Miguel; Mantilla Blanco y Samuel Alberto. (2010) Los estándares internacionales de auditoría y su comparación con las normas argentinas. Buenos Aires: Errepar.
- Casal, Armando Miguel; colaboradores, Margarita Pérez Rodríguez y Pablo Mariano Casal. (2001) Las nuevas normas contables profesionales argentinas: su acercamiento a las normas internacionales de contabilidad. Buenos Aires: La Ley.
- Casinelli, Hernan Pablo. (2008) Contabilidad para usuarios externos. Buenos Aires: Editorial Aplicacion Tributaria S.A, 2008. 460- 502 pp (520 pp./ I.S.B.N. 978-987-1487-22-6).
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2009) La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) Londres: IFRS Foundation Publications Department.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Ricardo Antonio Parada; José Daniel Errecaborde; Francisco R. Cañada. (2012) Separata Resoluciones Técnicas. (Versión 2.9)
- Fernando Borda Suárez. (2013) NIIF para PYMES en Palabras Sencillas. (1ª Edición) Colombia: Autoreseditores.com
- Fowler Newton, Enrique. (2006) Normas internacionales de información financiera. Buenos Aires: La Ley.
- Fowler Newton, Enrique. (2007) Cuestiones Contables Fundamentales (4ª Edición) (2ª Reimpresión) Buenos Aires: La Ley.
- Fowler Newton, Enrique. (2006) Normas Contables Profesionales de la FACPCE, el CPCECABA, la CNV y la IGJ. (1ª Edición) Buenos Aires: La Ley.
- Fundación IFRS. (Junio de 2013) Guía Ilustrativa NIIF para las PYMES Londres: IFRS Foundation Publications Department.
- PABLO DAVID SENDEROVICH (2, 3 y 4 de Agosto 18º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas en el año del Bicentenario) Adopción de las NIIF para PYMES – Impacto y Apuntes al proceso comunicacional-