

**Artículo de Investigación**

**PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO  
“DE LO NACIONAL A LO INTERNACIONAL”**

**Glisnaily Montoya Quintana  
Claudia Patricia Calderón Zapata**

**Asesor  
Néstor Jiménez**

**UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA  
MEDELLÍN  
2008**

## **TABLA DE CONTENIDO**

### **1. RESUMEN**

### **2. PALABRAS CLAVE**

### **3. INTRODUCCION**

### **4. ADOPCION DE LA NIC 16 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN COLOMBIA**

#### **4.1 CONTEXTUALIZACION**

#### **4.2 OBJETIVO DE LA NORMA CONTABLE, TRAS FINES DIFERENTES**

#### **4.3 AMBITO DE APLICACIÓN DE LA NORMA, ¿QUE DEJA DE SER PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO CON LA ADOPCIÓN?**

#### **4.4 CONCEPTOS FUNDAMENTALES AFECTADOS**

#### **4.5 EROGACIONES CAPITALIZABLES COMO PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

#### **4.6 MEDICIÓN Y VALUACION**

#### **4.7 DEPRECIACIÓN**

#### **4.8 DETERIORO DEL VALOR**

#### **4.9 REVELACIONES**

### **5. CONCLUSIONES**

### **6. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS**

## 1. RESUMEN

El análisis de la adopción de la Norma Internacional de Contabilidad –NIC- número 16, y como consecuencia de esto, de las normas que con ella se relacionan, se realiza desde la comparación de los principales aspectos regulados por la norma internacional con respecto a la normativa nacional. Así, al identificar los principales cambios generados con la aplicación de los estándares internacionales emitidos por el IASC (ahora IASB), se pueden comenzar a vislumbrar los efectos que esto generaría en el Sistema de Información Contable y todos sus elementos.

La adopción plena de la NIC 16, genera la adopción de otras normas internacionales relacionadas con ésta, puesto que regulan aspectos estrechamente vinculados con el manejo contable de las Propiedades, Planta y Equipo, tal es el caso de las siguientes normas: la Norma Internacional de la Información Financiera –NIIF- 5 en la cual se rigen los lineamientos específicos que deben seguirse cuando un activo no corriente se encuentre “Mantenido para la venta”, es decir, que la entidad tenga el propósito de desapropiarse del bien. La NIC 41, que se encarga de los activos relacionados con la actividad agrícola. La NIIF 6 que regula la Exploración y Evaluación de Recursos Minerales o los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares. La NIC 40 para el tratamiento de las Propiedades de Inversión, entre otras normas. Como se puede notar, estos tratamientos específicos dados por diversas normas a activos que en Colombia son regulados en conjunto, conllevan a observar que el alcance de la NIC 16 es mucho más limitado que las normas nacionales que rigen la Propiedad, Planta y Equipo y que, por tanto, los elementos regulados por otras normas, dejarán de considerarse como este tipo de activos.

Además de esto, la comparación del objetivo que tiene la norma internacional para la regulación de estos activos difiere del objetivo de las normas contables nacionales, no tanto en su forma, sino en su esencia puesto que provienen de modelos económicos diferentes.

Asimismo las normas internacionales y las nacionales presentan diferencias importantes en algunos conceptos, puesto que en el ámbito internacional se hace aplicación de criterios de valuación y medición diferentes a los aprobados por la norma nacional, tales como el valor razonable, el valor de uso, las pérdidas por deterioro del valor, las revaluaciones, entre otros, los cuales, generan tratamientos contables diferentes a los utilizados en Colombia y por tanto variaciones en el Sistema de Información Contable, en todas sus variables, desde las entradas, pasando por el Proceso de Información Contable, hasta las salidas.

## **2. PALABRAS CLAVES**

Propiedad, Planta y Equipo, Adopción, Normas Internacionales, Normas contables colombianas, Sistema de Información Contable, Valor Razonable, Valor Histórico, Valor de Uso, Valor de Mercado, Valor Presente, Valorizaciones, Provisiones, Deterioro del Valor, Revaluación, Depreciación, Vida Útil, Valor Residual.

### 3. INTRODUCCION

Colombia, como todos los países del mundo, se enfrenta actualmente a un gran proceso de globalización donde se presenta un constante intercambio de bienes, servicios, inversiones y, por ende, de información, desarrollándose así la necesidad de buscar la estandarización de esta última para que cumpla con unas características específicas (Uniformidad, comparabilidad y transparencia). Por lo anterior se comienza a hacer uso de las normas, como medio de homogenización de la información financiera, hecho que fue plasmado en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el IASC.

En este país, el tema sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad ha sido discutido y analizado en cuanto a lo que significaría adaptar, adoptar o armonizar. Sin embargo, ante el desacuerdo y descuido que se observa, no se ha presentado una propuesta seria y profunda sobre cual debería ser la posición del país para frente a la aplicación de dichas normas, por lo cual se presume que ante las presiones establecidas por diversos organismos tanto nacionales como internacionales promotores y defensores de los estándares internacionales, se conlleve a una adopción de las normas internacionales de contabilidad NIC y las normas internacionales de información financiera NIIF tal como son.

Con el fin de dar un aporte a las discusiones actuales frente al tema, en este trabajo se pretende analizar cuáles son los efectos que se generarían en el Sistema de Información Contable con la adopción de la NIC 16 (Propiedad, Planta y Equipo). En primer lugar, en la problemática planteada, se parte del supuesto de adopción de los estándares, no porque se considere la alternativa más conveniente para la aplicación de las normas en Colombia, sino por cuestiones meramente metodológicas. En segundo lugar, se eligió la Norma Internacional de Contabilidad número 16 después de haberse realizado una indagación previa con docentes del área contable que han estudiado algunos aspectos relacionados con las NIC, quienes coincidieron en establecer que esta es una de las normas que presenta mayor dificultad de aplicación en Colombia. En tercer y último lugar, para realizar el análisis, se gira en torno a los efectos que se generarían con dicha adopción en el Sistema de Información Contable, es decir, en las entradas, el proceso, los informes contables y por último en la toma de decisiones de los usuarios de dichos informes.

Para llevar a cabo el análisis, se realiza una comparación detenida de la NIC 16 y las demás normas internacionales relacionadas con ésta, con respecto a la normatividad contable colombiana, a la práctica y a la doctrina existente referentes a la regulación y manejo contable de las Propiedades, Planta y Equipo, en adelante PPYE. La comparación realizada parte de la identificación del tratamiento que se da a la PPYE en el Sistema de Información Contable en Colombia a partir de la normatividad vigente, de la doctrina que en materia contable se ha definido para el tratamiento de estos activos y de su aplicación práctica. Además de esto, se identifica el tratamiento contable propuesto por las NIC y las NIIF para la Propiedad, Planta y Equipo, con lo cual se observan las diferencias existentes entre el manejo contable de la propiedad, planta y equipo en Colombia y el trato establecido en las normas internacionales, se establecen los principales impactos que se produce en cada elemento del Sistema de Información Contable en Colombia con la adopción de la NIC 16 y sus normas relacionadas y se presentaron las conclusiones extraídas

## 4. ADOPCION DE LA NIC 16 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN COLOMBIA

### 4.1 CONTEXTUALIZACION

El país ha venido preparándose para sumirse del mundo globalizado, en calidad de visitante irregular y cada vez más dependiente de las dinámicas impuestas por la apertura económica y las privatizaciones, lo que le genera la necesidad de adoptar estrategias políticas y financieras que le permitan competir en este gran mercado. Por tanto, la disciplina contable en los últimos años se ha venido circunscribiendo a estas necesidades, buscando la manera de generar información acorde con su entorno, por lo cual se vale de diferentes organismos que tienen por finalidad promover la armonización de los principios de contabilidad, como la IASA.

En Colombia estas regulaciones contables, orientadas a brindar información financiera y económica a los usuarios están desarrolladas dentro del campo jurídico-mercantil, donde se debe resaltar que si bien el mundo requiere de información confiable que de prueba, sobre bases uniformes, de las transacciones realizadas en un mercado globalizado, es importante observar que estos estándares contables, como las normas internacionales de contabilidad, requieren de ajustes en la práctica acordes con cada estructura económico-social en particular del ordenamiento jurídico de cada país.

En este momento Colombia asiste a la consolidación de modelos orientados al incremento en la productividad, por medio de la normalización, entendida como la estandarización de procesos, es decir, *al trabajo de producción de información y control como problema de derecho, establecido a través de reglas de operación determinadas por el mismo.*<sup>1</sup> Con el fin de crear procesos de información homogéneos que posibiliten análisis intervenidos dada la facilidad de hacer las cosas de la misma forma, lo que eliminaría las barreras a la hora de la interpretación.

En esta búsqueda para afianzar un mercado global homogenizado, en este caso desde la teoría y practica contable, a partir de las Normas Internacionales de Contabilidad, han participado diferentes instituciones, el primer organismo que dio a conocer unos parámetros para la preparación y presentación de la información financiera, fue el Accounting Principles Board (APB- Consejo de principios de Contabilidad), el cual se creó en Estados Unidos. Más tarde, en 1978, la función de la emisión de normas contables pasó del APB al FASB (Financial Accounting Standard Board), este comité emitió gran cantidad de normas que dieron nuevas formas de analizar, observar y comunicar la información financiera. Según el profesor Rafael Franco, este órgano tuvo un gran cambio frente al APB, puesto que ya no era un órgano representativo de la profesión, por lo que su espíritu de autorregulación desapareció y las normas contables, se convirtieron en un proceso de concertación para la producción de una información que satisficiera los intereses de sus emisores.

Con el pasar del tiempo surgieron también diversos organismos, comités y publicaciones

---

<sup>1</sup> Revista Internacional Legis. Contabilidad y Auditoria. Artículo. Rafael Franco Ruiz. HACIA UN MODELO DE CONTABILIDAD INTEGRAL. Colombia. P125.

que tenían como principal objetivo la difusión de los aspectos relacionados con la información contable. Finalmente, las NIC fueron emitidas por el International Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) conocido como el IASC.

A finales de la década de los 80s se comenzó un proceso de revisión de las normas, con la intención de alcanzar progresivamente la armonización de las NIC y de eliminar la diversidad de alternativas para alcanzar los estándares, por lo que se estableció un “Marco Conceptual para la elaboración y presentación de Estados Financieros” y se emprendió un “proyecto de Comparabilidad” de los mismos. En el año 2001, el IASC se transforma en el IASB, debido a que se hace un replanteamiento en los objetivos de aquella organización. El IASB es el nuevo encargado del desarrollo de las NIC, o NIIF (como fueron llamadas después de pasar de Normas de Contabilidad a ser Normas sobre los Reportes de Información Financiera), de promover el uso y aplicación de las mismas y de trabajar por la convergencia de normas contables nacionales a normas internacionales.

En Colombia la discusión sobre la implementación de estándares internacionales de contabilidad se ha generado por las exigencias que se hacen de aplicación de dichos estándares para la participación compleja de los entes económicos en los mercados globalizados. Una de las manifestaciones directas de la globalización en Colombia, fue la apertura económica, la cual se llevó a cabo en el año 1991 y que partió la historia de la economía colombiana en dos partes, generando un aumento en las necesidades de muchos usuarios de la información, sobre aspectos como la uniformidad y comparabilidad con la información de otros países.

El tema de la aplicación de las NIC se ha desarrollado en medio de las discusiones sobre armonizar, adoptar o adaptar. Se pueden evidenciar básicamente dos corrientes de contadores que toman posiciones encontradas en torno al proceso de aplicación de dichas normas. Las discusiones que generalmente se observan entre estos dos tipos de contables, responden a la circunscripción de unos y otros en determinado tipo de pensamiento, escuela o enfoque del conocimiento contable. Según el Doctor Rodrigo Loaiza<sup>2</sup>, por un lado, se encuentran los internacionalistas que defienden intereses económicos, políticos e ideológicos y por el otro, se hallan los nacionalistas que defienden la soberanía nacional y el desarrollo de una Contabilidad como ciencia.

Quienes respaldan la adopción de estándares internacionales, argumentan su defensa en aspectos como:

- la necesidad de participar en los procesos de globalización,
- la dependencia Estatal que tiene la regulación contable (decretos del gobierno, vigilancia y control de las superintendencias, representación de la Junta Central de Contadores siendo ésta un ente del gobierno, etc.),
- la inefectividad del Decreto 2649 de 1993,
- la obsolescencia de las normas,
- la necesidad de competitividad por parte de los contadores en el ámbito

---

<sup>2</sup> Jornada Académica: “Por la dignidad de la Profesión Contable”, Panel de normas internacionales de contabilidad. Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid. Medellín, septiembre 17 de 2003.

internacional, entre otros.

Por otra parte, existen profesionales que no están de acuerdo con la adopción, ellos se debaten entre la adaptación, la armonización o la no aplicación de normas internacionales de contabilidad. Sus manifestaciones radican en los intereses económicos, políticos e ideológicos que perciben de los promotores de la estandarización internacional, además de esto agregan que:

- se genera una pérdida de identidad,
- las condiciones específicas del entorno económico del país difícilmente se pueden manejar de la misma forma que las de países con gran capacidad de participación en los mercados globales,
- la aplicación de unas normas internacionales para la profesión no garantizará el libre movimiento de los contables por el mundo para ofrecer sus servicios, en Estados Unidos, Europa y Asia,
- los principales responsables de las crisis de confianza fueron las normas internacionales debido a que son muy flexibles,
- el avance de la contabilidad no se logra por la vía de regulación contable ni de la armonización,
- la norma siempre se formula dependiendo de los intereses de quien tenga el poder para formularla, así, es de resaltar que en la elaboración de las normas internacionales participa una parte minoritaria de los representantes de la profesión y una mayoría de las empresas multinacionales, por lo cual en ellas priman sus intereses, entre otros.

Quienes avalan la adaptación aseguran que con ésta se aceptarán las normas internacionales que se consideran compatibles con la realidad del país. Por su parte, los patrocinadores de la armonización aseguran que ésta implica una existencia plural, la convivencia de distintas bases comprensivas de contabilidad que van a tener la capacidad de ser reemitidas en una u otra base. Por último, están quienes asumen una posición adversa frente a dichos estándares por considerarlos ineficaces para la producción de información en el país y más bien proponen una mejora a la normatividad en materia contable que actualmente rige en Colombia.

Dada la controversia que se ha generado en torno a las normas internacionales de contabilidad, en este trabajo se pretende partir de la adopción de la NIC 16 (sin que ello signifique que se está de acuerdo con esta opción), con el ánimo de encontrar los efectos que se producirían en el Sistema de Información Contable de manera que se puedan aportar elementos que permitan fortalecer una u otra posición respecto a los estándares internacionales. Para efectos de este trabajo es importante aclarar que se tomarán los elementos necesarios de los estudios que se hayan realizado respecto a las normas internacionales, ya sea de profesionales que estén a favor o en contra de la estandarización, puesto que lo que se busca es tomar las diversas herramientas que puedan aportar al cumplimiento de los objetivos propuestos.

Tratando el caso de la NIC 16, donde se pretende *prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus*



*propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.*<sup>3</sup> Esto es, a parte de buscar la homogenización en el tratamiento de la PPYE en la representación de las transacciones reales, se pretende hallar la solución a los consecuentes problemas de clasificación, cuantificación, valoración, representación y control de la misma.

Este objetivo expresa en la contabilidad los requerimientos de valoraciones de naturaleza social, económica y cultural que satisfagan las necesidades generales de acuerdo a las representaciones reales del entorno y el mercado, es decir, que se necesita de una visión más amplia de la disciplina que permita no sólo satisfacer los intereses privados sino también los sociales, caso que no está del todo claro en la contextualización de esta NIC 16, lo que puede verse reflejado en la utilización del concepto de valor razonable, que puede considerarse uno de los elementos más importantes para interpretarla y que posee una definición ambigua y ampliada, a veces complementaria de valores de mercado, compra o venta, reposición o realización, de acuerdo a los intereses de naturaleza económica de la PPYE a tratar.

Este tipo de reinterpretaciones dejan entrever de cierta manera que mientras la teoría contable siga reflejando soluciones a intereses particulares de cierto estatus económico y político y no se genere una armonización entre su quehacer epistemológico como ciencia social y la consecución de repares a este tipo de obstáculos, como los planteados en el tratamiento para la NIC 16, que obviamente devienen del avance científico y la investigación, no se obtendrá un sistema conceptual que dirija el saber-hacer contable hacia fines sociales, insertos en la producción, las relaciones sociales de producción, el consumo o demanda de información que atraviesan las esferas de lo económico y lo jurídico, y que también están soportadas en el ámbito cultural que refleja de cierta manera la identidad de una sociedad y por tanto deben recogerse en lo contable.

En Colombia, la propiedad, planta y equipo, es tratada según lo establecido en el artículo 64 del Decreto 2649 de diciembre 29 de 1993 el cual versa: “La propiedad, planta y equipo, representan los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios cuya vida útil excede de un año.” De igual manera se tienen en cuenta las prácticas y todo lo establecido en los principios de general aceptación en Colombia o cualquier otra norma emitida que tenga alguna incidencia de manera directa o indirecta, en el tratamiento adecuado de la propiedad, planta y equipo.

En el país debe tenerse en cuenta que la transformación de la normatividad debe darse de modo que se asegure un marco normativo alternativo acorde con las características de la realidad de la nación, si ningún tipo de presión que obligue o imponga una norma sobre la otra. Así, en la discusión sobre la aplicación de las Normas internacionales, se tiene

---

<sup>3</sup> Artículo. Norma Internacional de Contabilidad. NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo. Objetivo. P. 07.

que la armonización es una opción con gran aceptación en el país, principalmente por parte de quienes quieren defender su autonomía. En contra posición a la armonización, se presenta la opción de adopción, concepto elegido por quienes consideran que la no aplicación a corto plazo de las NIC, podría convertirse en una “catástrofe nacional”. Finalmente la adaptación, la cual hace referencia a ajustar las normas colombianas de contabilidad a las Normas Internacionales de Contabilidad.

Sin embargo, cualquier decisión que se tome de aplicación de estándares internacionales, principalmente la adopción, podría generar efectos en el Sistema de Información Contable, el cual esta conformado por unas Entradas, un Proceso de Información Contable (PIC) y unas Salidas, que se retroalimentan constantemente, de manera que se alcance el objetivo final. Todo este sistema se enmarca dentro de un entorno que posee diversas características. Para efectos de este trabajo, los elementos del Sistema de Información Contable se entenderán de la siguiente forma:

- Entradas: Todos los datos que se recogen del entorno para ser procesados dentro del PIC. Estas entradas están conformadas por la normatividad, las prácticas y los datos de interés contable que se capturan del entorno. La Normatividad son todas las leyes, decretos, resoluciones y jurisprudencia. Por otro lado, la práctica hará referencia a la costumbre, doctrina y conceptos generales que se aplican en el país y que son de general aceptación contable. Finalmente, los Datos involucran todo tipo de información financiera y no financiera sobre los hechos ocurridos en el entorno. Los datos pueden ser registros icónicos, simbólicos (fonomémicos o numéricos) o sígnicos (lingüísticos, lógicos o matemáticos)<sup>4</sup>.
- PIC: El proceso de Información Contable es un conjunto de fases o elementos sucesivos que se desarrollan con el objetivo de transformar la información que se recoge del entorno, en información contable, de manera que se cumpla con un objetivo determinado. Éste cuenta con los siguientes elementos: clasificar, registrar, medir, valorar y representar. Clasificar es ordenar por clases, según la normatividad y prácticas, cada uno de los datos que se han recogido como entradas, de manera que se registren en las cuentas establecidas para tal fin, garantizando la claridad y detalle de la información. Registrar es reconocer de manera sistemática y formal, según la normatividad y prácticas, cada uno de los datos clasificados previamente como activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos o gastos, tanto cuantitativa como cualitativamente. Medir es cuantificar toda la información que se ha venido procesando, en una unidad de medida y de acuerdo con los criterios de medición aceptados. Valorar es buscar la equivalencia entre la cantidad representada en la unidad de medida y el Representar es, finalmente, resumir en documentos toda la información producto de este cuidadoso proceso. Estos documentos pueden ser Estados Contables, Notas a los Estados, Informes Especiales, o cualquier otro que sea de importancia para el cumplimiento del objetivo final.

---

<sup>4</sup> BARREIRO NOA, Alfredo. “La Contabilidad y el sistema de información en la empresa cubana. Las unas, 31 de julio de 2003.

- Salidas: Es la Información Contable resultado del PIC, es decir, los aspectos del entorno, específicamente las entradas, representados por la contabilidad. Esta información debe cumplir con varias características, como unos objetivos y unas cualidades, de manera que se garantice información adecuada para la satisfacción de unas necesidades.
- Objetivo Final: Es la justificación de todo el Sistema de Información Contable, por lo cual se capturan unas entradas, se procesan y se obtiene una información. Este objetivo es la toma de decisiones de tipo económico, administrativo, financiero y hasta social, por parte de los diferentes usuarios de la información.
- Entorno: Es el contexto en el cual funciona el Sistema de Información Contable y que posee unas características de acuerdo a la realidad en la que se encuentra actualmente el país. En este entorno se podrán encontrar infinidad de datos, situaciones, transacciones, normas, prácticas, etc., de carácter político, económico, financiero, administrativo, social, o cualquier otro ámbito, de los cuales se captura toda la información necesaria que conforman las entradas en el Sistema de Información contable.

Con el tema de la aplicación de normas internacionales, el señor Rafael Franco<sup>5</sup> inscribe a esta discusión la importancia del derecho jurídico o legal que tiene la característica de que sus normas son emitidas dentro de una estructura constitucional determinada, mediante la cual las estructuras normativas tienen fundamento en una constitución, determinan principios según la ley, se desarrollan a través de unos reglamentos en la jurisdiccionalidad de una nación y forma parte de eso que tradicionalmente se ha llamado la soberanía del Estado, que debe entenderse como el último nivel del ejercicio del poder.

Este modelo normativo es el que rige en Colombia para todos los aspectos relacionados con la Contabilidad y la Contaduría Pública en general, pues es el Estado quien se encarga de emitir las normas que se aplican en el país a través de una regulación de carácter legal, o lo mismo, toda la institucionalidad regulativa tiene origen en el Estado, tiene fundamento en la constitución, tiene desarrollo en la ley, y tiene procedimiento en una serie de actos administrativos, entre los cuales los de mayor jerarquía son los decretos, los que en última instancia regulan y aprueban o desaprueban propuestas como la estandarización de la norma y las implicaciones que de ello derive.

Como muestra de lo mencionado anteriormente se pueden señalar algunas de las normas en las que se circunscribe tanto la contabilidad como la Contaduría Pública en Colombia:

Código de Comercio  
Ley 43 de 1990  
Decreto 2649 de 1993  
Decreto 2650 de 1993

Respecto a las normas relacionadas directamente con el manejo de la información de la Propiedad, Planta y Equipo se pueden mencionar el Decreto 2649 y el 2650, en donde se

---

<sup>5</sup> Jornada Académica: “Por la dignidad de la Profesión Contable”, Panel de normas internacionales de contabilidad. Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid. Medellín, septiembre 17 de 2003.

señalan el reglamento general de la contabilidad y el plan único de cuentas respectivamente. En estos decretos se especifican aspectos de la Propiedad, Planta y Equipo, tales como: definición, métodos de valuación y de depreciación, reexpresiones, ajustes, requisitos de los avalúos, dinámicas de cada una de las cuentas que la componen, entre otros. Además de lo anterior, es importante tener en cuenta lo que la práctica contable colombiana haya definido para casos que requieren especial atención.

En la normatividad colombiana se han encontrado elementos que incitan a la implementación de estándares internacionales de contabilidad como el artículo 63 de la Ley 550 de 1999, el archivo del Anteproyecto de Ley de Intervención Económica y la presión por los diversos organismos internacionales que exigen al país la implementación de estándares internacionales con el ánimo de suscribir sus acuerdos y negociaciones. Así en el caso de que el país decida adoptar Normas Internacionales de Contabilidad, necesariamente se tendrán que ejecutar cambios como: modificaciones al Código de Comercio y al decreto 2650, derogación del decreto 2649; y en consecuencia proceder a aplicar todo lo dispuesto por el IASC y el IASB en las NIC y las NIIF

## **4.2 OBJETIVO DE LA NORMA CONTABLE, TRAS FINES DIFERENTES**

Cuando se analiza el objetivo que plantea la NIC 16, con respecto a los objetivos que se establecen en la normatividad colombiana, se puede observar que la primera plantea la necesidad de resolver los problemas particulares que hay en la PPYE a la hora de su reconocimiento contable, como son la contabilización de activos, la determinación de su importe en libros, los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos. Todo esto con el fin de que los usuarios de los estados financieros puedan conocer acerca de la inversión que la entidad tiene en la PPYE y los cambios que se producen en ella. Mientras que en el decreto 2649 por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, para el tratamiento de la PPYE no se tiene ningún objetivo en particular, sino que, se infiere que el objetivo de la norma contable nacional en general es establecer el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas, según lo establecido en el artículo 1 del mencionado decreto. A simple vista, y pese a que el objetivo de la norma internacional es específico para los elementos de PPYE, mientras que el de la norma nacional es general para las operaciones contables del ente económico, ambos objetivos apuntan a establecer el tratamiento contable que debe darse a las operaciones del ente por lo tanto el objetivo nacional es aplicable a las PPYE.

Sin embargo, si se hace un análisis detenido del objetivo de la NIC 16, respecto a todo lo que en la norma se establece y específicamente en lo referente a las revelaciones, se puede inferir que el objetivo principal de la norma internacional es fijar parámetros que garanticen la homogeneidad de la información referente a los elementos de PPYE en los estados financieros, de tal forma que sean comparables con los demás entes económicos. Esto se puede sustentar de acuerdo con el modelo contable del que proviene la NIC 16, pues tal como lo menciona el profesor Tua Pereda "... las condiciones socioeconómicas en el que se desenvuelve la producción de información financiera resultan fundamentales para determinar la orientación de los sistemas contables en

cuanto a sus objetivos, sus principios inspiradores y sus normas concretas”<sup>6</sup>. Además de esto, el profesor plantea que el modelo del que provienen las normas internacionales posee las siguientes características:

- Se han desarrollado en entornos con un alto y temprano nivel de desarrollo económico, basado especialmente en un decidido crecimiento de los mercados de capitales.
- La industrialización se produce relativamente pronto en estos países y las empresas alcanzan una dimensión considerable, que necesita recurrir a la inversión bursátil organizada en mercados financieros potentes y eficientes.
- Con ello, la separación entre propiedad y control de la actividad empresarial resulta notable en este tipo de sistemas económicos y la contabilidad se orienta a la producción de información importante y útil, es decir, relevante, para la toma de decisiones de inversión.
- Paralelamente las aportaciones teóricas son más sólidas y tempranas, la regulación se desarrolla antes, lo mismo que la profesión.
- Ante esta situación más sólida y consolidada, de la contabilidad, la influencia de la fiscalidad es menor.

Por tanto, pese a que la NIC 16 define un objetivo general, su trasfondo se orienta al cumplimiento de las necesidades de información de los inversionistas de los países que cumplen con las características antes mencionadas, puesto que en estos crece la necesidad de información más detallada, “en síntesis la producción de información se orienta en estos sistemas al inversor bursátil y a los analistas financieros, buscando suministrarles criterios para evaluar tanto la situación de la unidad económica como su evolución futura”<sup>7</sup>

Por su parte, la norma nacional es consecuente con el modelo latino el cual según el profesor Tua, se caracteriza por su aplicación en países con un desarrollo económico más lento, un menor nivel de crecimiento en los mercados bursátiles, con sistemas de financiación apoyados en la banca, en los cuales se ejerce mayor control de la actividad empresarial, se demanda menos información, la regulación contable es más tardía y tiene orientaciones de protección patrimonial.

Por tanto, un efecto que se produce en el Sistema de Información Contable (SIC) es el cambio que se presenta en las entradas de dicho sistema, las cuales están conformadas por todos los datos que se recogen del entorno para ser transformados dentro del proceso de la información contable. Estas comprenden la normatividad, las prácticas y los datos de interés contable que se capturan del entorno. Este efecto se presenta debido a que se estaría cambiando el fin de la normatividad contable sobre la PPYE, porque a pesar de que aparentemente los objetivos son semejantes, como ya se explicó, tienen orientaciones diferentes, con esto, se concluye que la información que se generaría como producto de la adopción de la NIC 16 no cumpliría con las necesidades de información de los actuales usuarios, dado el modelo contable del país.

---

<sup>6</sup> PEREDA, Tua. Artículo de revista “Marco Conceptual y Reforma Contable” en Partida Doble No 136. España. Septiembre de 2002.

<sup>7</sup> *Ibíd.*, Pág. 2.

### **4.3 AMBITO DE APLICACIÓN DE LA NORMA, ¿QUE DEJA DE SER PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO CON LA ADOPCIÓN?**

El alcance de aplicación definido por la NIC 16, en la contabilización y tratamiento de las PPYE es mucho mas reducido que el de la norma colombiana, dado que, la norma internacional excluye de su competencia, los activos mantenidos para la venta, los activos biológicos, los de exploración y evaluación de recursos minerales y las reservas minerales, los cuales son reconocidos por la norma nacional como elementos pertenecientes a las PPYE puesto que cumplen con las características designadas en Colombia para ser parte de estos activos.

Así, con la adopción de esta NIC, algunos de los elementos que en Colombia se reconocen como PPYE, pasarán a considerarse de otra manera y por tanto no se les aplicarán todas las normas y procedimientos sobre PPYE, lo que genera impactos en el registro, clasificación, valoración, medición y representación en el manejo contable de cada uno de ellos.

Además de lo anterior, es de anotar que los pozos artesianos, reconocidos actualmente como elementos de PPYE por la norma contable colombiana, no son mencionados en ninguna parte por la NIC 16 (no se señalan ni dentro ni fuera de su alcance), cuestión que deja interrogantes sobre el tratamiento normativo que se daría a estos elementos con la adopción.

Teniendo en cuenta que con la adopción de la NIC 16, no queda resuelto el tratamiento contable de algunos activos que actualmente se reconocen en Colombia como elementos de PPYE, es necesario también adoptar la *NIIF 5: Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, en la cual se aborda el tema de la PPYE que se decide vender. En Colombia, pese a que estos activos se encuentren en disposición para la venta, si continúan siendo utilizados por la entidad para la producción o suministro de otros bienes y servicios, se deben seguir tratando como los demás elementos de PPYE que no están en venta, puesto que se consideran como tal hasta que la entidad se desapropie de ellos. Al analizar esta norma internacional, se observa que su aplicación podría generar pérdidas para los entes económicos, debido a que en ella se exige que para que el activo esté mantenido para la venta es preciso que esté disponible en sus condiciones actuales, para la venta inmediata, lo cual exige la suspensión de sus procesos y por tanto de su depreciación, además de requerir su desmantelamiento. Es probable que los entes económicos (generalmente las micro, pequeñas y medianas empresas) no dispongan de los recursos para incurrir en los costos que genera la detención de un elemento de PPYE generador de ingresos y por tanto sea preciso utilizarlo hasta cuando se haga efectiva la venta, por lo que no se considera que sea ni necesaria ni rentable su detención.

Otro aspecto que es importante analizar es que es según lo establecido en esta norma los activos se valoran como el menor entre su valor en libros y su valor razonable, esto posibilita que el activo no se sobrevalore y en el momento de vender, si se vende, al mayor de estos dos, se obtendría mayor utilidad contable. Sin embargo, cuando el valor en libros es menor que el valor razonable, significa que en una transacción de mutuo acuerdo entre un comprador y un vendedor, el activo esta valorizado y por tanto, lo más conveniente sería reconocer esta valorización, dado que se acerca mas a la realidad

contable de la transacción efectuada. Es de tener en cuenta que para la NIC 16 a los activos mantenidos para la venta no se le aplican avalúos técnicos y por tanto no se reconocen las pérdidas y ganancias de valor, bajo estas circunstancias y para que la contabilidad siempre este lo mas cercana a la realidad, el activo debería valorarse según su valor razonable<sup>8</sup>, determinado con fiabilidad.

En este análisis también debe tenerse en cuenta que, inmediatamente el activo se disponga para la venta, no habrá depreciación. Por lo que el cambio que realmente se percibe es que al activo al estar inutilizado no generará ingresos y por tanto no se reconocerá su costo en resultados mediante la depreciación.

Por último, en lo referente a la NIIF 5, cabe señalar que esta norma obliga a diseñar un plan o programa para que la venta del activo sea altamente probable, lo que genera gastos adicionales de gestión por la disposición de recursos que debe hacerse para tal diseño, además de no ocasionar ningún efecto material en la revelación de la información contable.

Por otra parte, con la adopción de la NIC 16, sería necesario también implementar la NIC 41 agricultura, puesto que los activos de agricultura no están dentro del alcance de la NIC 16. Así, las plantaciones agrícolas y forestales, y los semovientes dejarán de hacer parte de los elementos de la PPYE, y pasarán a manejarse como activos biológicos y productos agrícolas.

En este aspecto, cabe analizar que uno de los cambios mas relevantes que se presentan, es que las plantaciones agrícolas y forestales y los semovientes en Colombia son tratados como activos amortizables que hacen parte de la PPYE, por lo cual se reconocen a su valor histórico, conformado por su valor de adquisición, más todas las erogaciones efectuadas hasta ponerlos en funcionamiento y por tanto se debe reconocer, en los resultados, su contribución a la generación de ingresos mediante la amortización. Con la aplicación de la NIC 41, estos activos pasarán a ser valorados de acuerdo con su **valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta**, el cual se determina en un mercado activo. Por esto, se infiere que dichos activos no se amortizarían, sino que se reconocerían en cada ejercicio las pérdidas o ganancias que se generan en el valor razonable del activo y las pérdidas por deterioro del valor. Con esto se puede inferir que los usuarios de la información no tengan las revelaciones suficientes sobre dichos activos puesto que se pierde la historia de ellos al no conocer el valor invertido en las plantaciones o en los semovientes, las valorizaciones o las provisiones, de acuerdo con los avalúos técnicos, puesto que los ajustes por las pérdidas o ganancias que se generan en el valor razonable se cargan como menor o mayor valor del activo.

Es de mencionar, además, la dificultad de valorar un activo como este en el mercado a su valor razonable, donde las empresas y las plantaciones tienen diferentes características o cuando no hay ningún mercado activo. Para el caso de los activos biológicos "la determinación del valor razonable cuando éstos se hayan unidos físicamente al terreno es sumamente artificiosa. La NIC 41 (párrafo 25) indica que, para el caso de no existir un mercado para dichos activos biológicos separados del terreno, pero que, si hubiera un mercado para el activo combinado, el valor razonable de los activos biológicos se puede

---

<sup>8</sup> Mas adelante se tratará el tema del valor razonable

determinar restando del valor razonable del activo combinado el valor razonable del terreno. Obviamente lo anterior es como decíamos sumamente artificioso. Por ejemplo, en una plantación de olivos ¿existe un valor razonable para el terreno separado del vuelo (olivos)? Evidentemente no existe”<sup>9</sup>.

Además, debido a que los activos biológicos presentan transformaciones a lo largo de su vida útil, como el proceso de crecimiento y de cosecha de frutos, no tiene el mismo valor de mercado una cosecha de frutas en la etapa de crecimiento, que en la etapa de maduración y recolección del fruto, lo que significa que un activo como este, tiene valores deferentes a lo largo de su vida, asimismo es de analizar la dificultad que tendría la determinación del valor razonable en el mercado de un activo biológico que no ha producido frutos.

Igualmente, la NIC 41, plantea que los productos agrícolas se valoran en el punto de cosecha o recolección, según el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, es decir en la fecha que se pasan a inventarios o a existencias, sin embargo, en este aspecto se considera más idóneo el método utilizado en Colombia puesto que a través del costo histórico se cargan todos los costos incurridos para obtener la cosecha en el momento en que se realizan, de tal forma que cuando esté lista, se pueda determinar el costo total real de la producción, de manera que la valoración no incluye ninguna estimación.

Esta norma también establece que las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial de los activos biológicos según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, así como las surgidas por todos los cambios sucesivos en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de su venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del ejercicio. Este aspecto se considera erróneo puesto que dichas ganancias o pérdidas se reconocerían en los resultados del periodo como ingresos o gastos, cuestión que va en contravía de la norma básica de la prudencia definida en el artículo 17 del decreto 2649 dado que, por ejemplo, la contabilización de un ingreso por las variaciones en el valor razonable puede generar sobreestimaciones en los activos y en los ingresos. Además de esto, es preciso analizar que esto también va en contra de la norma básica de Realización expresada en el artículo 12 del decreto anteriormente citado y mas precisamente con la Realización del Ingreso enunciada en el artículo 97 del mismo decreto, puesto que el ingreso contabilizado como ganancia por dicha variación no representa ningún flujo real de entrada de recursos por lo que no es conveniente cargarlo a resultados dado que no se ha devengado y no se tiene la certeza de que sea razonablemente convertible en efectivo.

Es de anotar que la norma da la posibilidad de valorar los activos biológicos conforme al costo, menos la amortización y la pérdida por deterioro, pero con tres condiciones: que el valor razonable no se pueda valorar con fiabilidad, que aplique el método del costo, solo al reconocimiento inicial y que una vez se pueda determinar el valor razonable con

---

<sup>9</sup> J. F. Julia, F. Polo, G. García-Martínez. Análisis Comparado de las Normas Contables Específicas de la Actividad Agraria de España, Estados Unidos y América en el Marco de la NIC 40 V Congreso de la Asociación Española de Economía Agraria. Facultad de Ciencias de la Comunicación. Universidad Santiago de Compostera. 15-17 de septiembre de 2004



fiabilidad, se pase a tratar el activo de acuerdo con esta valoración. Lo cual, de cualquier modo, obliga a valorar de acuerdo con el valor razonable.

Con respecto a la información a revelar, se tiene que la NIC 41 establece muchos requisitos para la información a revelar, por tanto, se genera un importante cambio en la información producto del sistema contable. Es de mencionar, que al analizar la información a revelar requerida por la NIC 41, se tienen aspectos como: variaciones en el valor razonable, descripción de cada grupo de activos biológicos, naturaleza de las actividades relativas a cada grupo de activos biológicos, valoraciones no financieras, o estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas, métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas, entre muchos otros. Se observa que estos requerimientos de revelación fueron preparados para empresas agricultoras grandes, pues son muchas las precisiones que exige dicha norma, mientras que en Colombia la mayoría de empresas agricultoras son pequeñas y medianas, algunas incluso, no obligadas a llevar contabilidad. Si se analizan las normas colombianas relativas a la presentación de los estados financieros de propósito general, en las cuales no se especifica nada con respecto a las plantaciones agrícolas y forestales (pese a que define en términos generales que debe revelarse para cada clase de cuenta del Balance General y del Estado de Resultados), se puede concluir que con la aplicación de la NIC 41 quedarían más específicos, sin embargo queda claro que los activos de agricultura, no formaran parte de la PPYE.

Además de los activos de agricultura, con la adopción de la NIC 16, los Activos de Exploración y Evaluación de Recursos Minerales también dejarían de ser considerados como elementos de PPYE, puesto que para el tratamiento de ellos se especializa la NIIF 6 “Exploración y evaluación de recursos minerales”.

En primera instancia, debe resaltarse que la aplicación de la NIIF 6 presenta una contradicción entre la definición de Exploración y evaluación de recursos minerales, y el alcance de la misma NIIF, dado que para que haya exploración y evaluación de recursos minerales debe cumplirse que se tengan derechos legales de exploración y que se haya determinado fiabilidad técnica y viabilidad comercial de la extracción de dichos recursos, mientras que el alcance establecido por la norma, determina que la NIIF no será aplicada una vez se haya demostrado la fiabilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción del recurso mineral, lo que genera una imprecisión al momento de la aplicación de la norma, pues por un lado la definición establece una condición de obligatorio cumplimiento, que al cumplirse ocasiona la no aplicabilidad de la NIIF de acuerdo con el alcance. De lo anteriormente expresado puede decirse que la NIIF no es aplicable desde su definición y alcance. Lo que indica que presenta un problema de fundamentación, al evidenciar que no hay claridad en la precisión de términos.

Obviando lo antes dicho y suponiendo la adopción de la norma, un cambio que se generaría, es que se tendrá que aplicar la NIIF 6 sobre la exploración y evaluación de recursos minerales, asunto que no es tratado específicamente en la normatividad del país, sino que se maneja de acuerdo con lo estipulado en los decretos 2649 y 2650 sobre la PPYE. Según estas normas todos los desembolsos que se realicen en la exploración y evaluación de recursos minerales son capitalizados y forman parte de la mina, cantera, yacimiento, pozo artesiano o de los materiales de proyectos petroleros adquiridos para

desarrollar actividades de exploración y explotación. Por tanto, la aplicación de esta NIIF ocasionaría la separación de los costos de los activos para exploración y evaluación, del valor de las minas y canteras o de los materiales para proyectos petroleros.

Otro aspecto de gran importancia que genera la aplicación de la NIIF 6 es que cuando un ente económico no logra demostrar la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral, tiene que llevar todos los activos adquiridos para la exploración y evaluación a resultados, cuestión que puede generar impactos importantes en los gastos de las empresas colombianas dedicadas a la búsqueda y extracción de recursos minerales cuando las inversiones que tengan en activos para la exploración y evaluación sean significativas.

Con respecto al deterioro del valor, la NIIF 6 indica que para la comprobación de que pueda existir un deterioro del valor de estos activos, la entidad tendrá que analizar ciertos hechos y circunstancias que indican que el valor en libros del activo no pueda ser recuperable y por tanto se ha presentado algún deterioro. Por su parte, en Colombia, la normatividad establece que al cierre del periodo en el que se adquiere y al menos cada tres años estos activos deben ajustarse al valor de mercado, actual o presente. Igualmente, esta NIIF también establece, que para la valoración del deterioro se aplique la NIC 36, lo que significa que no se realizarán provisiones al activo para reconocer su desvalorización (tal como se hace en Colombia conforme a lo estipulado por el artículo 52 del decreto 2649) sino que se ajustará el valor del activo disminuyéndolo hasta reconocer el deterioro del valor, con lo que se afecta la base del cálculo de la depreciación, además de todas las consecuencias que genera la aplicación de la NIC 36 Deterioro del valor de los activos, tal como se analizarán más adelante.

Para efectos de la comprobación del deterioro del valor, la entidad podrá agrupar los activos para exploración y evaluación de recursos minerales, en unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades, aspecto que no es considerado en Colombia.

Igualmente, la NIIF 6 estipula que solo es aplicable a los aspectos de exploración y evaluación y no a la contabilización de otras actividades que realice una empresa que tiene como objeto social la exploración y evaluación, como ocurre con el caso del valor de las minas y canteras y el tratamiento de los materiales para la explotación. Así, la aplicación de esta norma internacional, ocasiona que los usuarios de la información no conozcan cuanto fue el costo total de la explotación de un recurso mineral, al tener, por un lado, el valor de la exploración y evaluación y por el otro, el valor de la explotación como tal. Es de aclarar que los desembolsos realizados en la búsqueda de recursos minerales deberían reconocerse como un mayor valor del costo total de la extracción de los recursos minerales que la empresa explote, así como hacen parte para cualquier elemento de la PPYE, todas las erogaciones necesarias para poner el bien en condiciones de uso, pues de acuerdo con la norma básica de esencia sobre forma los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.

Con respecto a los componentes del costo de los activos para exploración y evaluación, la NIIF establece que es la entidad quien determina la política para reconocer estos activos, lo que indica que dependiendo del tipo de empresa se aplicarán diferentes políticas, por lo que desembolsos que unas pueden determinar como activos para exploración y

evaluación, otras pueden considerarlos como gastos o como parte de otros activos, situación que permite tratamientos diferentes para una misma clase de activos, cuestión que dificulta la comparabilidad de la información financiera de una empresa con otra de su mismo sector.

Otro cambio relevante es que dentro de la presentación de la NIIF 6 se enuncia que la entidad debe clasificar los activos para exploración y evaluación como materiales o intangibles, según la naturaleza de los activos adquiridos, y aplicar la clasificación de manera uniforme, mientras que en Colombia los intangibles tienen un tratamiento diferente dada su naturaleza y se revelan de forma separada de los materiales que se cargan a PPYE.

La información a revelar que establece la NIIF 6, le proporciona a los usuarios de la información mucho más detalle con respecto a la inversión en activos para la exploración y evaluación de recursos minerales, pero cuando se separan estos activos, de la explotación como tal de los recursos minerales, los usuarios no podrán determinar cual fue el valor total de la inversión tales recursos.

Con la adopción de la NIC 16 también debe adoptarse la NIC 40 “Propiedades de Inversión” debido a que estos activos no son considerados dentro de las PPYE sino que su tratamiento es definido por esta NIC. Las propiedades de inversión son aquellas propiedades (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Según la NIC 16 la entidad aplicará esta Norma a las propiedades que estén siendo construidas o desarrolladas para su uso futuro como propiedades de inversión, pero que no satisfacen todavía la definición de ‘propiedad de inversión’ recogida en la NIC 40. Además, enuncia que una vez que se haya completado la construcción o el desarrollo, la propiedad pasará a ser una inversión inmobiliaria y la entidad estará obligada a aplicar la NIC 40. En primera instancia, es importante decir que las propiedades que estén siendo construidas o desarrolladas para su uso futuro como propiedades de inversión, no cumplen con las características que según la NIC 16, deben poseer para clasificarse como propiedades planta y equipo, es decir no son poseídas por la entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y no se esperan usar durante más de un periodo, como propiedades planta y equipo. Por lo tanto, se observa que la NIC posee una contradicción con respecto a este tipo de activos, los cuales en Colombia si son tratados como PPYE, durante y después de ser construidos.

#### **4.4 CONCEPTOS FUNDAMENTALES AFECTADOS**

Tanto en la normatividad contable colombiana como en la internacional sobre la PPYE, existes unos conceptos que son fundamentales para el manejo de estos elementos.

Cuando se comparan cada uno de estos conceptos se encuentran diferencias y similitudes.

Es pertinente comenzar el análisis con el término **Propiedad, Planta y Equipo**, el cual tiene una definición específica tanto en la norma internacional como en la nacional. En la NIC 16 se explica que las PPYE son los activos tangibles que:

- (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- (b) se esperan usar durante más de un periodo.

Por su parte la norma Colombiana, en el artículo 64 del decreto 2649, explica que las propiedades, planta y equipo, representan los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año.

Como puede observarse, estas normas no difieren significativamente en lo que se considera como PPYE, por lo cual se puede afirmar que las definiciones se refieren en esencia a lo mismo. La única diferencia que se puede extraer es que la NIC 16 dice que la PPYE son activos que se esperan utilizar por más de un periodo, pero no especifica el tiempo o las condiciones que limitan un periodo para efectos contables, mientras que la norma nacional señala que la vida útil del bien debe exceder a un año, otorgándole un término mínimo al uso del bien. Con esta nueva característica algunas empresas colombianas podrían argumentar según ciertas particularidades, que su periodo es inferior a un año, por lo cual podrían cargar elementos como PPYE cuya vida útil no exceda un año. Con esto se generarían cambios en la medición y la valoración dadas las nuevas vidas útiles y el aceleramiento con el que se generaría el gasto por depreciación.

También se pueden analizar las definiciones de **importe en libros** y **valor en libros**, puesto que para la norma internacional el importe en libros es aquel por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas; por su parte en la doctrina colombiana el valor en libros se reconoce como la diferencia entre el monto bruto de una partida o grupo de partidas de activos, según aparece en los libros de contabilidad, y cualquier deducción o compensación aplicable<sup>10</sup>, en el caso específico de un activo fijo, el valor en libros es su costo menos la depreciación acumulada relacionada. En Colombia los activos fijos son mostrados en el balance general por su valor en libros y representan la parte de su costo que se distribuirá como gasto en periodos futuros, la depreciación acumulada representa la parte del costo de los activos que ya se ha reconocido como gasto. Como puede observarse ambas definiciones incluyen los elementos “costo menos depreciación acumulada”, sin embargo, en el importe en libros que establece la norma internacional incluye las pérdidas por deterioro del valor, las cuales no se tiene en cuenta en Colombia, y generan un importante efecto en el valor en libros ya que como se analizará más adelante, estas pérdidas se asimilan a las provisiones en Colombia, con la importante

---

<sup>10</sup> AGUIAR, Horacio y otros. Diccionario de términos contables para Colombia. Editorial Universidad de Antioquia. Medellín, septiembre de 1998.

diferencia que afectan directamente el valor de los activos de PPYE. Con esto, se presentan cambios en las entradas del sistema de información contable, en el registro, en la valoración y en la representación. Sin embargo, esto será tratado mas adelante, en los efectos que específicamente se generan por las perdidas por deterioro del valor.

Por otra parte, se encuentra el concepto de **costo** el cual está definido por ambas normas. La norma internacional define el costo como el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF. En la normatividad colombiana conforme a lo establecido en los artículos 10 y 39 del decreto 2649 se tiene que costo o costo histórico representa el importe original consumido u obtenido en efectivo, o en su equivalente, en el momento de realización de un hecho económico. Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o de la prestación de servicios, del cual un ente económico obtuvo sus ingresos. Ambas definiciones difieren con respecto al valor razonable puesto que la NIC 16 permite que se tenga en cuenta como costo el valor razonable de la contraprestación entregada para comprar un activo en el momento de su adquisición y construcción, mientras que en Colombia no se utiliza dicho valor, aunque en algunos casos de negociaciones diferentes a la venta de la PPYE, se contabiliza al valor negociado y se realizan los ajustes pertinentes a través de valorizaciones o provisiones, tal y como lo expresa el Art. 64 del decreto 2649 donde se señala que “el valor histórico de las propiedades, planta y equipo, recibidas en cambio, permuta, donación, dación en pago o aporte de los propietarios, se determina por el valor convenido por las partes, debidamente aprobado por las autoridades cuando fuere el caso o, cuando no se hubiere determinado su precio, mediante avalúo”. Esto genera en primer lugar, un cambio en las entradas del sistema de información contable, debido a que, para establecer el costo de los activos de PPYE se tendrán que tener en cuenta muchos otros datos del entorno, pues no será suficiente con establecer el importe original consumido u obtenido en el momento de la realización de un hecho económico, sino que se tendrá que determinar el acuerdo entre las partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Otro concepto que es pertinente de analizar es el **valor específico para la entidad** definido por la NIC 16 y el cual puede asemejarse a lo que en Colombia se conoce como **valor presente** dado que en la norma internacional se reconoce el valor específico para la entidad como el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por desapropiarse del mismo al término de su vida útil. En el caso de un pasivo, es el valor presente de los flujos de efectivo en que se espera incurrir para cancelarlo. En el decreto 2649 se reconoce el valor presente como criterio de medición aceptado, pues en el artículo 10 de este decreto se define el valor presente o descontado como el que representa el importe actual de las entradas o salidas netas en efectivo, o en su equivalente, que generaría un activo o un pasivo, una vez hecho el descuento de su valor futuro a la tasa pactada o, a falta de esta, a la tasa efectiva promedio de captación de los bancos y corporaciones financieras para la expedición de certificados de depósito a término con un plazo de 90 días (DTF), la cual es certificada periódicamente por el Banco de la República. Además de lo anterior el artículo 64 del mismo decreto señala que al cierre del período, el valor neto de la PPYE, reexpresado

como consecuencia de la inflación, debe ajustarse a su valor de realización o a su valor actual o a su valor presente, el más apropiado en las circunstancias, registrando las provisiones o valorizaciones que sean del caso.

Según lo anterior, entre el valor específico para la entidad y el valor presente se generan diferencias importantes puesto que la NIC 16, para hallar el valor específico para la entidad tiene en cuenta el valor presente de los flujos de efectivo que el ente espera recibir por el uso del activo, mientras que en la norma colombiana se tienen en cuenta las entradas o salidas netas que genera el activo, es decir, se entiende que con la NIC 16 se tienen en cuenta los beneficios obtenidos con el activo, mientras que en Colombia solo se tiene en cuenta los ingresos y gastos que genera el activo por si solo en su funcionamiento normal. Además, como se puede observar la norma colombiana define las tasas que se utilizan a la hora de hacer el cálculo del valor presente o descontado mientras que la NIC 16 no especifica la tasa que se usa para determinar dicho valor.

Un concepto de suma importancia para la normativa internacional es el **Valor Razonable o Valor Justo**, el cual se define como el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. En primer lugar, se puede decir que la definición establecida en la NIC, adolece de precisión, en el sentido estricto de su aplicación práctica, puesto que lo define como el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Y en ningún momento se especifica o se hace claridad a qué tipo de transacción se refiere, además de no establecer bajo qué circunstancias es intercambiado el bien, y a qué tipo de partes interesadas hace referencia, como también que tipo de independencia es la necesaria para su ejecución y lo que es mas importante la carencia de rigor conceptual del término de lo justo, tan ambiguo para nuestra disciplina, y con tantas acepciones como prácticas y escuelas de pensamiento contable. Pese a esto y a que en Colombia no se utiliza este valor, para el tratamiento de la PPYE, se plantea en concordancia con algunos autores<sup>11</sup> que los métodos de valuación utilizados en el país pueden asemejarse, aunque de manera parcial, a lo que se plantea en la NIC como valor razonable. Por tanto, en Colombia, este valor se podría utilizar para fines transaccionales en el mercado como el valor de realización, el cual **“representa el importe en efectivo, o en su equivalente, en que se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en el curso normal de los negocios”**<sup>12</sup>. Dado que por su naturaleza adquiere las connotaciones necesarias para satisfacer rigurosamente las características planteadas de manera superflua, al concepto de valor razonable.

---

<sup>11</sup> El Grupo de Investigación de la Contaduría General de la Nación en su artículo Los Conceptos de “Valor Razonable” y “Materialidad” en el contexto de las normas de contabilidad pública colombianas. En el cual asemejan el valor razonable con el costo histórico. También la Comisión de Expertos de España, que emitió el informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro blanco para la reforma de la contabilidad en España) donde claramente se afirma que el valor razonable viene definido por el precio de mercado o una estimación que se aproxime suficientemente, en ausencia de este.

<sup>12</sup> Decreto 2649 de 1993. Artículo 10.

En este sentido, estas connotaciones responden a satisfacer las cualidades básicas del valor razonable, entendidas como la debida información, el intercambio y la independencia mutua, de la siguiente manera: en primera instancia la debida información obedece a las particularidades y dinámicas del entorno económico y su estructura, más precisamente a las señales del mercado, que en este caso por ser la realización del **importe de un activo o la liquidación de un pasivo** no parece poseer complicaciones ni presentar grandes asimetrías, lo que se evidencia por los constantes esfuerzos entre oferentes y demandantes para llevar a cabo dicha realización, en segunda instancia al referirse al termino de intercambio, debe tenerse en cuenta que como condición necesaria para que éste se efectúe deben existir las partes interesadas, además de la transacción realizada como condición suficiente, requerimientos que bien se presentan en el valor de mercado, recogidos en el acuerdo celebrado entre ambas partes interesadas, que no hace más que revelar las preferencias de acuerdo al monto del importe efectuado y que efectivamente están predeterminadas por los axiomas de la racionalidad que moldean la conducta de los agentes que intervienen en dicho proceso, por lo que se presupone adaptabilidad de criterios entre el valor de mercado y el valor razonable, ahora con una mayor precisión para su aplicación en Colombia, dado que el intercambio siempre se hará bajo total independencia y por tanto en condiciones justas por decisión de las partes.

En conclusión, cuando se analiza, el importe por el cual podría ser intercambiado un bien, se tiene que tener en cuenta que, en el mercado, bajo cualquier circunstancia, va a existir la oferta y la demanda, la cual regula los precios de los activos, por tanto, en la mayoría de los casos, ningún comprador va a dar más dinero por un activo del que puede utilizar para adquirir el mismo activo, con las mismas características entre los diferentes oferentes. Igualmente, la mayoría de veces, ningún vendedor estará dispuesto a vender su activo, por un valor menor del que podrían dar la mayoría los demandantes en el mercado. Por tanto, cualquier intercambio de activos, tendrá como soporte el conocimiento de la información sobre el activo y los valores justos que se establecen en el mercado, de acuerdo con la dinámica entre la oferta y la demanda de los individuos en independencia mutua.

Por otra parte, la definición de **Pérdida por Deterioro** a que hace referencia la NIC 16, es el valor en el que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable. Esta pérdida se podría asociar con el reconocimiento de la **desvalorización** de un activo, mediante las provisiones teniendo en cuenta que la desvalorización de la PPYE en Colombia resulta cuando el costo ajustado en libros excede el valor comercial del bien; en consecuencia, y atendiendo la norma de la prudencia se constituye una provisión que afecta el estado de resultados del respectivo período. La aplicación de la pérdida por deterioro en Colombia implica la determinación del importe recuperable, que es o el valor razonable o el valor en uso del activo, dependiendo de la situación en consideración, y que, a su vez, no es lo mismo que los valores de realización, presente o actual utilizados en Colombia para la determinación de las desvalorizaciones, aunque se pueden asimilar en varios aspectos. Finalmente, el reconocimiento de las pérdidas por deterioro tal como lo establecen las normas internacionales implica la no aplicación de las provisiones que se generan con la desvalorización de la PPYE.

El **importe recuperable**, que es definido por la normatividad internacional como el mayor entre el precio de venta neto de un activo y su valor en uso, sería un concepto totalmente

nuevo en el entorno nacional, puesto que no es considerado ni en la normatividad ni en la práctica y la doctrina contable.

Por último, cabe señalar que existen otros conceptos los cuales no presentan cambios en la esencia cuando se analizan la norma nacional y la internacional, como lo son: el Importe depreciable, el valor depreciable, el valor residual y la vida útil, y por tanto no generarían ningún efecto con la adopción de la NIC 16.

#### **4.5 EROGACIONES CAPITALIZABLES COMO PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

Inicialmente, cuando se aborda el tema del reconocimiento se puede pensar que se está haciendo referencia a las características que debe poseer un activo para ser clasificado dentro de las propiedades, planta y equipo; sin embargo, cuando se hace una lectura completa de todo lo referente al tema de Reconocimiento se encuentra que realmente se está haciendo referencia solo a los requisitos que un desembolso debe cumplir para considerarse como mayor valor de los elementos de PPYE.

Según la NIC 16 para que un elemento sea considerado PPYE debe reunir dos requisitos: su contribución en la generación de beneficios económicos futuros y la valoración con fiabilidad que pueda hacerse del activo. En Colombia, de acuerdo con la normatividad contable, para que un activo sea reconocido como PPYE se requiere que corresponda con la definición del elemento dentro de los Estados Financieros, es decir, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable.

Como ya se dijo, al analizar el contexto en el que se define el reconocimiento de las propiedades, planta y equipos en la NIC 16, se deduce que solo se hace referencia al reconocimiento de los costos iniciales y posteriores que surgen con respecto a este tipo de activos y no al reconocimiento del activo como tal. En este sentido, la norma contable colombiana pronuncia las características que debe poseer un activo para ser considerado y valorado como elemento de PPYE, al determinar que “El valor histórico de estos activos incluye todas las erogaciones y cargos necesarios hasta colocarlos en condiciones de utilización, tales como los de ingeniería, supervisión, impuestos, intereses, corrección monetaria proveniente de la UPAC y ajustes por diferencia en cambio”. Igualmente, establece que “el valor histórico se debe incrementar con el de las adiciones, mejoras y reparaciones, que aumenten significativamente la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo”.

Por tanto, como se puede observar, las dos condiciones establecidas para el reconocimiento de los elementos de PPYE, no limitan lo suficiente las características que deben poseer los desembolsos iniciales y posteriores relacionados dichos elementos, puesto que no se contempla el efecto que generan en el activo o en su productividad, como si lo hace la actual norma colombiana. En este sentido, bajo la NIC 16, existen muchos desembolsos que podrían ser considerados como capitalizables de los elementos de PPYE, cuando realmente corresponden a erogaciones propias del ejercicio que no agregan ningún valor al activo, ni aumentan la productividad o vida útil del mismo. Los requisitos de reconocimiento descritos en la NIC son demasiado amplios por lo cual algunos gastos que en Colombia no son capitalizables en la PPYE cabrían en este rubro si se tienen en cuenta solo los requisitos de la NIC 16.



Así, bajo la NIC 16, se permite que muchos desembolsos que son un gasto bajo la normatividad y la práctica colombiana, sean tratados como PPYE. Un caso que se pueden observar, en primer término, es el reconocimiento de una sustitución de un elemento de PPYE, debido a que las características básicas para el reconocimiento de estos son diferentes en la norma internacional y en la normatividad y practicas de Colombia. Por tanto, es importante analizar como las características exigidas por la NIC tienen menor grado de complejidad y exactitud con respecto a la norma nacional, puesto que, las exigencias de la NIC 16 no son suficiente para determinar si una sustitución es capitalizable o no. No es posible determinar si una parte de un elemento de propiedad, planta y equipo generará beneficios económicos futuros por si sola, ya que los beneficios los genera el activo completo y no la parte, además de esto, el segundo requisito de reconocimiento que señala la norma internacional es que el costo de la parte pueda ser valorado con fiabilidad, pero la simple valoración no implica que la parte que se sustituye mejorará el elemento de propiedad, planta y equipo. Por su parte la norma colombiana es mucho mas precisa al señalar que la capitalización en una sustitución depende del aumento significativo que surja en la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo, pues así se mira el efecto que tiene el reemplazo de la pieza en el bien y con esto, el efecto que se genera en el desempeño del mismo.

Igual situación se puede observar con el tratamiento de las inspecciones de la PPYE descritas por la NIC 16, puesto que a pesar de que no haya ninguna sustitución de las partes, los desembolsos por inspecciones son cargados como mayor valor de los elementos de propiedades, planta y equipo, cuando cumplen con los dos criterios de reconocimiento descritos por dicha norma, es decir, las inspecciones deben generar beneficios económicos futuros y deben ser medidas con fiabilidad. Sin embargo, en la NIC 16 falta claridad con respecto al aumento de los beneficios económicos futuros que puede generar la inspección, pues es importante analizar que para que una inspección realice esta contribución a la organización, debe estar acompañada como mínimo de una reparación, pues ni siquiera una inspección asociada con un mantenimiento podría capitalizarse puesto que el mantenimiento se debe reconocer en los resultados del periodo.

Otro aspecto que es relevante observar, es que la inspección previa, que de acuerdo con la NIC 16, debe ser cargada como mayor valor del elemento de propiedades, planta y equipo, es dada de baja como si se tratara de la sustitución de una parte física y en caso de encontrar dificultades en la medición del costo, se toma como base el costo de una inspección similar futura. En este caso, hay que revisar que tan pertinente sería estimar el costo de una inspección realizada con anterioridad, basándose en una inspección similar futura, puesto que esto generaría una sobreestimación o subestimación del elemento de propiedades, planta y equipo al retirar por mayor o por menor valor la inspección previa.

Como se puede observar, el reconocimiento como activos, de algunos elementos de la PPYE, puede generar cambios en diversas variables del Sistema de Información. En primer lugar, la clasificación presentaría variaciones puesto que se llevarían hechos económicos a las Propiedades, Planta y Equipo, Superávit por Valorización y al gasto depreciación, valores de activos que en la actualidad contable colombiana son reconocidos como gastos y no como PPYE. Lo anterior puede darse, por ejemplo, en el caso de clasificar las sustituciones de elementos como mayor valor del activo de PPYE

cuando podrían ser un gasto, o clasificar los gastos por inspecciones como mayor valor de los activos.

Otra variable afectada con el reconocimiento establecido por la NIC 16 es el registro de los hechos económicos en el sistema de información contable, pues en Colombia los activos de PPYE se reconocen por medio del registro, el cual se afectaría al tener que registrarse como elementos de PPYE, cargos que siempre, de acuerdo con la práctica, la doctrina y la norma contable, habían sido considerados gastos. Lo anterior, por ende, afecta también la representación de la información contable, pues se estarían representando hechos económicos como activos, cuando de acuerdo con la realidad deberían ser tratados como gastos, situación que afectaría procesos de depreciación, revaluación y deterioro del valor que no reflejarían fielmente la realidad.

### **Medición en el Momento del Reconocimiento**

De acuerdo con la NIC analizada, todo elemento de PPYE que sea reconocido como activo, se valorará por su costo, el cual comprende el precio de adquisición, incluidos aranceles e impuestos; todos los costos de ubicación del activo y la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento. En Colombia, los dos primeros aspectos, igualmente hacen parte del costo histórico del activo, sin embargo, con respecto a los costos de desmantelamiento se presenta una diferencia, puesto que según la NIC 16, el reconocimiento de los costos futuros de desmantelamiento de los elementos de PPYE, genera un mayor valor en el momento de la contabilización. Dicho costo puede sobrevalorar el elemento al ser una estimación, ya que en el momento de la contabilización no se conoce con certeza cuanto puede costar el desmantelamiento del elemento en el futuro. Adicional a esto, la NIC 16 debe aclarar que el costo de desmantelamiento debe ser llevado como una provisión dado que, si el elemento es adquirido para ser utilizado durante determinado periodo conforme a obligaciones en las que incurre la entidad, su vida útil estaría determinada por el periodo de tiempo en el que se debe mantener el activo, lo que hace que para cuando se acabe el tiempo requerido, el activo estará totalmente depreciado y el costo de desmantelamiento (llevado como mayor valor del activo) ya se habría reconocido en el gasto con la depreciación del bien, y si adicional a esto, cuando se incurra efectivamente en el costo de desmantelamiento se registra este valor como un gasto, quedaría doblemente contabilizado. En Colombia el desmantelamiento de la PPYE no se incluye como mayor valor del activo, puesto que no es considerado una erogación necesaria para ponerlo en funcionamiento, sin embargo, se podría llevar como una provisión si la organización lo considera relevante.

Los costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación de los activos de PPYE que fueron utilizados para la producción de inventarios, de acuerdo con la NIC 16, son contabilizados como lo indica la NIC 2 Inventarios. Sin embargo, como lo establece la NIC 16, no existe claridad para definir en que momento se cargan a los inventarios los costos de desmantelamiento de las PPYE, es decir, no señala si se hace por una estimación inicial en el momento de la adquisición del bien, si se hace a lo largo de la vida útil del elemento, o si se realiza en el momento en el cual se hace efectivo el retiro. Indiferentemente de la forma en que se haga, los inventarios quedarían sobre costeados cuando se contabilicen los costos de desmantelamiento del activo, pues dichos costos no cumplen con las condiciones básicas para hacer parte del valor de los inventarios, el cual incluye todas las erogaciones y los cargos directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de

utilización o venta y como se puede inferir, los costos de desmantelamiento no tienen ninguna determinación para la utilización o venta de un inventario. Además, según la norma colombiana “Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos”, como los gastos por desmantelamiento, retiro y rehabilitación no representan erogaciones asociadas clara y directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, no podrían ser reconocido como un costo de inventario, teniendo en cuenta, además, que las PPYE representan capital de la organización y su desapropiación debe reconocerse como un ingreso o gasto para la entidad y no como un costo adicional en el inventario puesto que este costo es operativo y no productivo.

Con respecto a lo anterior, es relevante analizar también, que solo mediante una provisión podrían contabilizarse la estimación de los costos de desmantelamiento para evitar que queden doblemente contabilizados, por lo cual se hace preciso analizar que tan justificada, cuantificable y confiable sería la provisión que se debe generar al cargar como mayor valor del inventario los costos de desmantelamiento, puesto que si se contabiliza en el momento de la compra del bien, es posible que pase mucho tiempo después de la estimación hasta el desmantelamiento real del bien, lo que finalmente se verá reflejado en los resultados del ejercicio.

Por otra parte, con respecto al costo de un activo construido por el ente, el cual se determina con los mismos principios que cualquier PPYE adquirida, tanto en la normatividad internacional como en la normatividad y práctica contable colombiana, el activo se contabiliza por el valor acumulado de las erogaciones generadas para la construcción del bien. Sin embargo, en el caso específico de la NIC 16, se limita el costo del elemento al señalar que se restringen las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados, de lo cual se infiere que se pretende hacer control del costo que se haga del activo para que la entidad no genere una sobrevaloración del bien. Esta restricción se considera acertada por parte de la norma internacional y genera un efecto positivo en el sistema de información contable, al no permitir que se sobrevaloren los activos de PPYE.

La construcción de un activo de PPYE puede generar intereses, los cuales, de acuerdo con la NIC 16, serán tratados como lo establece la NIC 23, que determina los criterios para el reconocimiento de estos intereses como componentes del importe en libros de un elemento de PPYE. Esta norma define un tratamiento preferente para el reconocimiento de los intereses al afirmar que deben ser imputados como gastos del ejercicio, pero también define un tratamiento alternativo permitido en el cual contempla la posibilidad de capitalizar los gastos por intereses cuando su relación sea directa con el activo adquirido o construido. Esta gabela que hace la norma con respecto a la imputación de los gastos se considera persuasiva, puesto que al definir un tratamiento “preferente” se induce al lector a ejecutarlo o a pensar que es la mejor opción a la hora de definir el trato que se debe dar a los intereses. El permitir el manejo de estos intereses como gastos directamente, induce a que el costo de los activos quede contabilizado por menor valor y que las empresas busquen obtener mayores beneficios tributarios por la conveniencia que genera cargar los intereses directamente como gastos afectando negativamente las utilidades y por ende, disminuyendo el valor a pagar por impuestos.

Pese a lo anterior, con el manejo alternativo, la NIC 16 es muy específica al tratar el tema de los intereses capitalizables, a tal punto que define los costos por intereses susceptibles de capitalización, el inicio, suspensión y fin de la capitalización, además de la información a revelar referente a la misma. Por su parte, la norma colombiana sostiene que son capitalizables los intereses en los que se incurra durante la construcción del elemento, sin limitar el tipo de intereses, por lo que se infiere que son capitalizables todos indistintamente del hecho que los ocasione. Además de esto el decreto 2649 también limita la capitalización de los intereses hasta el punto en el que el activo este en condiciones de ser utilizado por la organización, pero no define ni el momento en que se pueden comenzar a capitalizar los intereses ni contempla la suspensión de las mismas.

Por tanto, se puede afirmar que la norma internacional es mucho mas específica que la norma contable nacional por lo cual, en caso de adoptarse la NIC 16 se puede correr el riesgo de capitalizar intereses que realmente no están asociados al activo en producción, sin embargo, en la práctica contable, le corresponde al profesional estar al tanto de todas las erogaciones susceptibles de capitalización para realizar los análisis y aplicar sus juicios de valor.

Por lo anterior, se puede concluir, que ambas normas se asemejan notablemente en el tratamiento de los activos construidos por la empresa, sin embargo, es importante señalar que la NIC 16, es mucho más específica al fijar el tratamiento de estos bienes y tiene más precisiones en el tema de los intereses, pero es no es acertada al permitir que los intereses no sean reconocidos como mayor valor del activo.

Por tanto, la aplicación de la NIC 16 con respecto a los componentes del costo de una PPYE, genera cambios en algunas variables del sistema de información contable. La valoración, es la principal variable afectada, ya que ciertos cargos que estaban siendo tratados como gastos, comenzarán a ser parte del costo de las PPYE, por ejemplo, la estimación los costos de desmantelamiento. Esta variable también se vería afectada con los intereses generados por la construcción de un activo de PPYE, pues si se decide aplicar el tratamiento preferente, se afectaría la valoración del activo negativamente, puesto que no se tendrían en cuenta los gastos por intereses como mayor valor del activo. Pero si se aplica el método alternativo habría mayor precisión en el costo del activo, puesto que el manejo de los intereses es muy específico.

Sin embargo, otras variables también presentarían cambios, como la clasificación, puesto que se catalogarían algunos gastos como activos de PPYE, como el caso de los cargos por desmantelamiento y retiro de los activos, o, por el contrario, se cargarían como gastos, cargos que por su naturaleza hacen parte del costo de los activos, como el caso de los intereses generados por la construcción de la PPYE. El efecto de esta variable afecta a su vez la variable de registro, debido a que todo lo clasificado como gasto, será registrado como gasto, y todo lo clasificado como costo, será registrado como costo.

Finalmente, los cambios en estas variables, cambian también variables de salida del sistema de información contable, con respecto a las provisiones que se tendrán que hacer para prever costos futuros como los de desmantelamiento y retiro, o la revelación de activos subestimados al cargar como gastos los intereses generados en la construcción y no como costos de los activos.

Con lo referente a la medición del costo, la NIC 16 establece que el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente al contado en la fecha de reconocimiento. Sin embargo, cuando el activo es adquirido a cambio de uno a varios activos no monetarios o la combinación de monetarios y no monetarios, el activo se medirá a su valor razonable. Pese a esto, cuando este valor no se puede determinar con fiabilidad o la transacción no tiene carácter comercial, el activo recibido se debe registrar por el valor en libros del activo entregado. Como se puede observar, la norma internacional presenta diferencias con la norma y la práctica contable colombiana, porque, como se ha mencionado, en Colombia no se utiliza el valor razonable. Sin embargo, cuando no se puede determinar el valor razonable y se establece que el costo debe ser determinado por el importe en libros del activo entregado, los activos recibidos no quedan valorados correctamente, puesto que el nuevo elemento conserva el valor del activo retirado, cuestión que permite que se refleje en el activo un costo que puede estar subvalorado o sobrevalorado por no determinar confiablemente el valor del nuevo elemento, sin tener cuenta que los activos pueden estar en condiciones diferentes y con diferentes características y por tanto, no tendrían el mismo valor. Por su parte, el decreto 2649 enuncia que el reconocimiento de los activos recibidos en cambio, permuta, donación, dación en pago o aporte de los propietarios, se hace al valor convenido por las partes, registrando cuando sea preciso, las valorizaciones o provisiones pertinentes. Dicha valoración estaría más acorde incluso con la definición del valor razonable como valor justo de una transacción de este tipo.

La NIC 16 establece que para que un activo, en una transacción de permuta, sea medido de acuerdo con su valor razonable, debe tener carácter comercial, el cual está determinado por la variación de los flujos de efectivo del activo recibido y los del activo entregado; y por el efecto que se genere sobre el valor específico para la entidad debido al intercambio del bien; es decir, si el activo recibido no genera mayores beneficios a la entidad que el activo entregado, el primero se debe registrar al valor del activo entregado. Esta situación genera cambios en el sistema de información financiera, debido a que no será necesario tener en cuenta las características del activo y su estado actual, sino evaluar otros aspectos que determinen si existe o no el carácter comercial para el activo; lo que a su vez afecta también la valoración de los activos de PPYE obtenidos mediante este tipo de transacción, ya que el activo no podrá ser valorado de acuerdo con sus características y por el acuerdo que hacen las partes con respecto al valor al cual se registrarán los activos recibidos, que es realmente el costo que se le genera a la empresa, sino que se tendrá que utilizar al valor razonable o al valor en libros del activo entregado, dependiendo de si el activo tiene carácter comercial o no. Esta situación puede permitir que se sobrevaloren o subvaloren los activos y por tanto, que se estén revelando datos que pueden no estar acordes con realidad, es decir, al real costo que la empresa tuvo en la adquisición del bien.

Igualmente, cuando se tiene un activo para el que no hay transacciones comparables en el mercado, se tendría que comenzar a hacer uso del valor razonable y además, será necesario establecer su fiabilidad mediante la variabilidad de las estimaciones del valor razonable y las probabilidades de las diferentes estimaciones, aspectos que no son lo suficientemente claros, además de la investigación que se tendrá que realizar para establecer las diferentes estimaciones de valores razonables, lo que puede complicar el manejo de los activos, pudiéndose utilizar otros métodos de valoración como el valor histórico o el valor presente, que podrían ser más fáciles y menos costosos de determinar.

## 4.6 MEDICIÓN Y VALUACIÓN

Con respecto a la medición que se hace posterior al reconocimiento de los elementos de PPYE se encuentra que la norma internacional proporciona dos posibilidades de costeo, el modelo del costo y el modelo de revaluación, lo que genera una primera diferencia, ya que en Colombia solo se aplica el costo histórico.

El primer caso, es decir en lo referente al modelo del costo, la NIC 16 indica que posterior a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará por su costo de adquisición menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. Aquí se observa que se presenta un importante cambio en casi todas las variables del sistema de información contable, debido a que en Colombia la depreciación acumulada y las provisiones se cargan en cuentas separadas del costo histórico del activo. Esto genera que los activos de PPYE no puedan ser analizados de acuerdo con su costo, la depreciación y las provisiones registradas por desvalorizaciones de manera separada, sino que el valor del activo incluirá estos tres conceptos. Los costos de los activos de PPYE estarían afectados por la pérdida por deterioro del valor, lo que finalmente influye en los cargos por depreciación.

En cuanto al segundo caso, el modelo de revaluación, la norma internacional de contabilidad 16 establece que con posterioridad a su reconocimiento como activo este tiene que ser contabilizado por el valor reevaluado que es el valor razonable al momento de la revaluación menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro. Por su parte, en la normatividad, la doctrina y la práctica contable nacional, los activos son contabilizados al costo histórico, el cual no se altera por el valor de la depreciación acumulada o con el reconocimiento de las valorizaciones o desvalorizaciones que sufra, debido a que tanto la depreciación acumulada, como las valorizaciones o desvalorización son llevadas en cuentas separadas del valor del activo (Depreciación Acumulada, Provisiones de PPYE y Valorizaciones). El decreto 2649 de 1993 establece que al cierre del período, el valor en libros de la PPYE debe ajustarse a su valor de realización, actual o presente, registrando las provisiones o valorizaciones que se determine.

La valorización es una estimación que realmente no se ha generado. La Superintendencia de Sociedades establece que la “valorización es una cuenta patrimonial que no representa beneficio inmediato, sino la actualización del patrimonio por su valor adecuado al término de cada ejercicio y mientras tanto no constituye beneficio directo alguno, tan sólo expectativa de obtenerlo en el supuesto de la realización de bien autorizado”<sup>13</sup>, siendo esta la principal razón para reconocer esta estimación de manera separada de los costos del activo.

Por tanto, con la adopción de esta norma, se genera un cambio en el manejo del costo del activo debido a que, en primer lugar, en Colombia se miden los activos al valor histórico y no al valor razonable, el cual puede generar sobreestimaciones o subvaloraciones del activo de acuerdo con su determinación, lo que ocasiona que se perdiera la objetividad que trae consigo el costo histórico al permitir la verificación de los hechos económicos registrados. Al respecto, el profesor Littleton explica que “al utilizar este tipo de registro

---

<sup>13</sup> SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES. Oficio 340-64940 del 1 de diciembre de 1997.

elemental, todas las partes interesadas están más capacitadas para hacer a posteriori una medición de las decisiones anteriores. Si se les niega esa visión retrospectiva, como sucede con la sustitución de los acontecimientos externos normales que no han tenido parte activa en la empresa, se negará la función esencial de la contabilidad, y se pervertirá su característica mas sobresaliente”<sup>14</sup>. Por tanto, esta norma genera que se pierda la importancia del valor histórico en la toma de decisiones de los usuarios. Igualmente, es de mencionar, que cuando se registran los activos de acuerdo con su valor razonable, se están registrando los activos a un valor con características no muy adecuadas para la valoración contable de un activo fijo, estas son:

**Estimación:** El valor de mercado se determina mediante una estimación que se realiza de acuerdo con personas especializadas o precios del mercado para iguales o similares activos.

**Subjetividad:** Este valor tiende a ser muy subjetivo debido a la incidencia que tienen las personas en su determinación. Dos activos con iguales características y circunstancias, pueden tener establecidos diferentes valores de mercado debido a los criterios de las personas que se involucren en la estimación de este valor.

**Especulación:** El valor de mercado esta sujeto a la especulación del mercado, es decir, se determina bajo condiciones de constante cambio. “Una situación económica puede durar unos segundos o minutos o un tiempo prolongado no ilimitado. El mercado esta sometido a las presiones que ejerzan, entre otros, la demanda y la oferta; el modelo de desarrollo, el nivel de bienestar, los fenómenos sociales, la tecnología y las innovaciones, en fin, actúan sobre el mercado convirtiéndolo en un escenario de arenas movedizas donde la incertidumbre y el riesgo son concomitantes y cada quien especula de acuerdo a sus intuiciones y deseos”<sup>15</sup>. Sin embargo, es de aclarar que se reconoce la importancia del valor de mercado en la contabilidad, para reconocer la ganancia o perdida de valor de un activo, pero por ser esta una estimación, lo ideal es que se cargue una valorización o una provisión y no alterar directamente el costo del activo.

Además, como se menciona anteriormente, las valorizaciones, desvalorizaciones y depreciaciones del activo, con la aplicación de la NIC 16, se cargarán directamente al costo del activo, lo que origina que se lleven directamente al costo del activo, una estimación como lo son las revaluaciones. Esto a su vez, genera un importante cambio en el valor de los cargos por depreciación, pues cuando se aumenta el valor de los activos, el cargo por depreciación será más alto, por lo que se estaría reconociendo un gasto sobre una estimación. Es importante mencionar que debido a la regularidad con la que se tendrán que realizar las revaluaciones para asegurar que el importe en libros en todo momento, no difiera significativamente, se generarían gastos significativos para las empresas para llevar a cabo este proceso.

---

<sup>14</sup> SANCHEZ CHINCHILLA, Walter. GRAJALES LONDOÑO, Gherson. Contabilidad Conceptual e Instrumental. Investigar Editores. Pereira, abril de 2007. (cita a A.C.Littleton. El Prestigio del Costo Histórico.)

<sup>15</sup> SANCHEZ CHINCHILLA, Walter. GRAJALES LONDOÑO, Gherson. Contabilidad Conceptual e Instrumental. Investigar Editores. Pereira, abril de 2007. Página 187

Así tal como se señaló, las variables que se afectan por la aplicación de este modelo son, en primer lugar, las entradas del sistema de información contable puesto que se da la posibilidad de valorar los activos con respecto a dos modelos, En segundo lugar se tiene la clasificación, puesto que la depreciación acumulada pasaría a ser clasificada dentro del costo de las PPYE, además las provisiones ya no se realizarían, y sería necesario clasificar dentro del costo del activo las pérdidas por deterioro del valor, además con el modelo de revaluación, las valorizaciones ya no se clasificarían como tal, en una cuenta separada, sino que se clasificarían como parte del costo de la PPYE. En tercer lugar, se encuentra que el registro también se vería afectado puesto que las depreciaciones acumuladas ya no se registrarían por separado del costo del activo, sino que se cargarían a este. Sería necesario igualmente, registrar en el costo del activo, las pérdidas por deterioro que en Colombia se reconocen y registran como provisiones, las cuales desaparecerían para el caso de los elementos de PPYE igualmente con el modelo de revaluación, las valorizaciones se registrarían como parte del costo del activo, lo que ocasiona que no se tenga información prudente, al registrarse una estimación que sobreestima el valor en libros de los activos de PPYE. En cuarto lugar, se observa la medición, puesto que los activos ya no estarían medidos al costo histórico, lo que genera que se pierda información valiosa sobre los cambios que se ha presentado en el costo del activo, debido a que no se podrá ver periodo tras periodo como han evolucionado las valorizaciones correspondientes al activo, se dificulta el control de los cargos por depreciación y se puede perder información importante sobre la evolución del elemento. Esto, además, de estarse midiendo el valor de un activo con base en una estimación al cargar las valorizaciones como mayor valor del bien. En quinto lugar, se ubica la valuación, la cual es una de las variables más afectadas, debido a que los activos estarían valuados con respecto a una estimación y no ha un hecho que realmente se presenta, pues la reevaluación del activo es un valor por el cual el activo podría tener de venderse, pero que aún no es seguro que se presente. Por último, se tiene la revelación, debido a que el costo del activo se cambia con el registro de las depreciaciones y pérdidas por deterioro, los usuarios de la información dejarán de tener datos valiosos para sobre los activos de PPYE, como toda su historia a lo largo de su vida, cuanto costo inicialmente, como se a ido desgastando con la generación de ingresos y como se ha valorizado o desvalorizado. Lo que hace que los usuarios no tengan información comparable para el futuro.

Con respecto al modelo de revaluación, la NIC 16 puntualiza algunos casos para el desarrollo de este modelo de reconocimiento, es decir explica para ciertos tipos de elementos de PPYE, los criterios que pueden tomarse para establecer el valor razonable de ellos, como es el caso de los terrenos y edificios, para los cuales señala que el valor razonable se determina a partir de la evidencia basada en el mercado mediante una tasación, realizada habitualmente por tasadores cualificados profesionalmente. La norma internacional también aclara que el valor razonable de los elementos de PPYE será habitualmente su valor de mercado determinado mediante una tasación por su parte, el decreto 2649 de 1993, en su artículo 64, establece que “el valor de realización, actual o presente de estos activos debe determinarse al cierre del periodo en el cual se hubieren adquirido o formado y al menos cada tres años, mediante avalúos practicados por personas naturales, vinculadas o no laboralmente al ente económico, o por personas jurídicas, de comprobada idoneidad profesional, solvencia moral, experiencia e independencia’. Sin embargo, la Ley 550 de 1999 y el Decreto Reglamentario 422 de 2000, sobre avalúos técnicos, señalan que los evaluadores tienen que ser



independientes, sin ningún vínculo por las partes interesadas, por tanto, las personas naturales vinculadas laboralmente a la empresa no están habilitadas para realizar avalúos técnicos.

De acuerdo con la estipulación de la NIC 16, la determinación del valor de mercado del activo se podría seguir realizando como se hace en Colombia, con el valor de realización. Sin embargo, se presentan dos asuntos importantes, en primer lugar, la NIC 16 estaría limitando el reconocimiento de las valorizaciones únicamente con respecto al valor de mercado, mientras que en Colombia se da la posibilidad de utilizar el valor actual, el de realización o el valor presente, el que más se adecue de acuerdo con las circunstancias. En segunda instancia, y como se ha dicho ya, en Colombia el valor razonable no es utilizado, pues los activos se registran al valor histórico y se reconoce su ganancia o pérdida de valor mediante provisiones o valorizaciones.

Es también de resaltar que la Norma Internacional hace mención únicamente de tasadores profesionales, por lo que se puede inferir que pueden ser vinculados a la empresa, lo que genera otro cambio con respecto a la norma nacional, la cual establece que deben tener independencia con las partes interesadas. Esto genera que las empresas tengan la posibilidad de incidir en las decisiones de los tasadores, generando que se puedan presentar en los estados financieros una sobrevaloración o subestimación de los activos conforme a los propósitos de revelación que tenga la organización, con lo cual se pueden alterar las decisiones de los usuarios de la información.

Con respecto a la frecuencia que deben poseer las revaluaciones, la NIC establece que depende de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos que se estén revaluando, así es como la norma internacional define 3 momentos elementales para realizar las revaluaciones: 1) cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, 2) cuando los activos tengan precios volátiles, puesto que necesitan que se realicen reevaluaciones anuales, y 3) cuando los elementos tienen variaciones insignificantes, casos en los cuales podrán ser revaluados cada tres o cinco años. En este último caso, se presentan cambios respecto a la normatividad colombiana puesto que en Colombia los activos se ajustan como mínimo cada tres años y la NIC 16 da la posibilidad de revaluar cada tres o cinco años, espacio de tiempo que es relativamente alto, generando un cambio en cuanto a la frecuencia de las reevaluaciones, lo que puede ocasionar que las entidades dejen de ajustar sus activos a los valores de mercado y por tanto dejen de reconocer la valorización o desvalorización de los mismos.

Al analizar el numeral 1 enunciado en el párrafo anterior, se observa que la norma internacional establece que la frecuencia es determinada de acuerdo con las variaciones que experimente el valor razonable con respecto al valor en libros de la PPYE, lo que significa que a pesar que las revaluaciones se pueden hacer de uno a tres o cinco años, es necesario estar determinando el valor razonable constantemente, para poder determinar cuando será necesario realizar una reevaluación de los activos, lo que puede generar costos adicionales importantes en la revisión y determinación de este valor.

Algunas de las variables afectadas con la adopción de la NIC y que están relacionadas con las frecuencias en las revaluaciones son: la valuación, puesto que se dejará de reconocer la obtención de valor de los activos de PPYE durante un mayor periodo de

tiempo, la revelación, las valorizaciones de los activos de PPYE, cuando no se presentan cambios volátiles en los valores de los mismos, se podrán dejar de reconocer hasta por cinco años.

La depreciación acumulada también se ve afectada con la revaluación de los activos de PPYE. La NIC establece dos tratamientos alternativos para aquella cuando se presenta la revaluación: (a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la reevaluación sea igual a su importe revaluado. (b) Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Como se puede observar, aquí se presenta uno de los cambios más relevantes con la aplicación de la NIC 16, debido a que en Colombia no se registran las revaluaciones en el costo del activo directamente, sino que llevan como valorizaciones, la depreciación acumulada no cambia. Con la aplicación de la NIC, sería necesario ajustar la depreciación acumulada hasta que se obtenga el valor revaluado.

Con el primer método, sería necesario cargar a la depreciación acumulada y al gasto, una depreciación que nunca se generó, con el único objetivo de ajustar el valor del activo a su valor revaluado.

Con el segundo método, que se utiliza habitualmente en edificios, no queda registro sobre la historia de la evolución del costo y la depreciación del activo, al no permitir el análisis retrospectivo de la información sobre el activo. Además de esto se hace necesario también, el ajuste de la vida útil del activo,

Por su parte, todos los cargos por depreciación se verían alterados, lo cual se considera como un asunto de suma importancia, por que se estaría generando un mayor gasto, basado en una **estimación**, con lo cual se podrían presentar alteraciones en las cuentas del gasto y violaciones tanto al principio de asociación, como al objetivo mismo de la depreciación, primero porque realmente la depreciación que se está efectuando sobre el ajuste que surge de la revaluación no está asociado a ningún ingreso y segundo porque lo que pretende la depreciación es reconocer el desgaste de un bien en el desarrollo del objeto social o el desgaste por deterioro y obsolescencia, por lo cual no sería viable depreciar sobre una estimación.

La NIC 16 plantea que, si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos, mientras que en Colombia los avalúos se pueden hacer a un solo activo conforme a las necesidades e intenciones de la empresa. El planteamiento de la norma internacional se considera innecesario puesto que, si la empresa tiene un objetivo específico de avaluar un activo, no existen razones de peso para incurrir en los costos de avaluar los demás activos de su misma clase, siempre que estos se encuentren valorados correctamente y en periodos de tiempo prudentes. Además, la norma internacional es ambigua con este tratamiento, puesto que obliga a la revaluación conjunta de los activos de la misma clase, pero no hace claridades sobre situaciones en la que se puede presentar la excepción, tal es el caso de los activos recientemente adquiridos, para los cuales sería innecesaria la revaluación.

Como ya se mencionó para la determinación del superávit por revaluación, cuando en la norma internacional se reconoce un aumento en el valor comercial de un activo de PPYE, será necesario afectar directamente el valor en libros, lo que puede generar, como ya se ha dicho, sobrestimaciones de la PPYE y efectos sobre las depreciaciones.

Con respecto al tratamiento del superávit como cuenta patrimonial, no se presentarían diferencias. En cuanto a la reversión de una devaluación ya reconocida en el resultado, en ambas normas se establece que se reconocerá en los resultados como una recuperación. Sin embargo, en el caso de la norma colombiana, el valor en libros nunca se vería afectado, sino que se disminuiría la provisión generada en periodos anteriores como resultados de una devaluación, contra el ingreso por recuperación.

Como ya se ha dicho, en Colombia el valor en libros de los activos no se altera con las revaluaciones. Por tanto, con la aplicación de la NIC, el valor en libros estará sujeto a muchas variaciones a lo largo de su vida, como a la disminución cuando se presente una revaluación que muestre una disminución del valor de mercado del mismo. Como consecuencia, el valor en libros perderá su historia debido a los constantes cambios que experimente, asunto que dificulta el análisis retrospectivo de la información. Además, como se ha dicho, se pueden presentar activos sobreestimados y mayores cargos por depreciación, efecto que es fuerte, teniendo en cuenta que las valorizaciones o el incremento que se genera por revaluaciones, son estimaciones puesto que no se han generado.

Es de mencionar también, el cambio que se presenta con respecto al tratamiento de las disminuciones de las valorizaciones, puesto que la NIC propone que cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución debe reconocerse en el resultado del periodo, mientras que en Colombia nunca se llevarán a resultados a menos que se presente una provisión, debido a que siempre se tendrá un valor en el Superávit por valorizaciones igual al valor de las Valorizaciones, por tanto en caso se una disminución, se carga contra el Superávit. Con la aplicación de la NIC 16, debido a que se pueden presentar casos en los que no se tenga el total del superávit correspondiente a todos los aumentos registrados por anteriores revaluaciones, se puede presentar el caso de tenerse que llevar al gasto las disminuciones de las revaluaciones, lo que ocasiona que se genere un gasto sobre una estimación.

Otro aspecto que se torna de suma importancia es el de la transferencia cuenta del superávit a las cuentas de ganancias retenidas, puesto que según el artículo 41 de la NIC 16 “el superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio neto podrá ser transferido directamente a la cuenta de ganancias retenidas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. Esto podría implicar la transferencia total del superávit cuando la entidad se desapropie del activo. No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a las cuentas de ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del periodo”.

En Colombia, cuando se realiza la venta de un activo de PPYE o se da la desapropiación por otra vía, por un valor mayor que su importe en libros, se lleva un ingreso no

operacional (utilidad en la venta de PPYE) y se cancelan las valorizaciones registradas contra el Superávit por valorización del activo. Por tanto, esta transacción se revela en los resultados del periodo en el cual se realiza. Además, en el caso en que el activo se venda por un menor valor que el de libros, la pérdida generada es la que el ente efectivamente tuvo que asumir. Como la NIC 16, estipula que las revaluaciones se deben cargar directamente en el valor de la PPYE contra el superávit, cuando se produce la venta por un mayor valor o un menor valor del valor en libros revaluado, se registra el ingreso o el gasto no operacional, de haberse presentado, y se trasfiere el superávit ya registrado a ganancias retenidas, lo que genera un efecto muy importante en el patrimonio de la empresa, puesto que se podrán realizar capitalizaciones que aumentan el patrimonio y que son muy estratégicas para la continuidad del ente o su negociación en bolsas de valores, ya que, por ejemplo, una sociedad anónima que haya entrado en causal de disolución, de acuerdo con el Código de Comercio (Art. 457 numeral 2), el cual establece que una sociedad de este tipo se disolverá “cuando ocurran pérdidas que reduzca el patrimonio neto por debajo del cincuenta por ciento del capital suscrito”; el ente puede hacer uso de la capitalización del superávit para aumentar su patrimonio, el cual, debido a que su contra partida se carga al costo del activo, no se tendrá que devolver ante la venta del activo. Esto resulta de gran importancia, por que el activo, así sea vendido por un menor valor del costo revaluado, generara una capitalización mediante el Superávit registrado en el patrimonio, el cual, debido a la revaluación, puede no ser objetivo y estar sobrestimado; además de generarse un gasto mas alto o que no existiría de manejarse con respecto al costo histórico, el cual incluso, podría generar un ingreso no operacional. Este aspecto es de mucha relevancia para los usuarios de la información y para posibles inversionistas, los cuales toman decisiones basados en información que puede no ser real y acarrearles importantes pérdidas en el futuro debido a una mala decisión de inversión.

Además, debido a la complejidad de este manejo, se presenta la posibilidad de no tener información clara y fácil de entender, debido a que, por un lado, la utilidad en venta de PPYE estará dividida en dos partes, la trasferida directamente a ganancias retenidas y la cargada al resultado del periodo. Por otra parte, cuando se presenta una pérdida en la venta del activo, se estará pasando a ganancias retenidas una utilidad que no se generó y un gasto más alto del que se presentaría en caso de tener el activo al costo historio, es decir, se estaría presentando un gasto más alto como resultado de una transacción que no fue efectivamente realizada.

En este aspecto se presenta una importante diferencia debido a que como lo menciona la Superintendencia de Sociedades, en el Oficio 310-37974 del 2 de septiembre de 1996, el Superávit representa una utilidad potencial, pero que no se ha realizado. Por tanto, cuando se trasfiere el superávit a ganancias retenidas, a medida que el activo esta siendo utilizado por la entidad, se esta reconociendo en una ganancia que no se esta generando, por que solo en el evento que se obtengan verdaderos ingresos por venta o por cualquier otra vía, se podrá reconocer una ganancia. Cuando se reconoce una utilidad potencial, que no se ha generando, se estaría violando la norma básica de realización, pues no se puede comprobar que el ente económico tiene o va a tener un beneficio económico producto de la desapropiación del bien, además del efecto en la capitalización explicado anteriormente.

También es importante analizar las implicaciones que tendrían el control de la depreciación de los activos fijos gracias a la necesidad de determinar tanto la

depreciación del valor del activo revaluado, como la depreciación basada en el costo histórico, para establecer la diferencia para la transferencia del superávit a las ganancias retenidas, dado que, este control puede generar mayores gastos de administración de los activos, al tenerse que mantener depreciaciones simultaneas, para tener información actualizada según los requerimientos.

Por otra parte, la NIC 16 resuelve el tema de los impuestos sobre las ganancias aclarando que ya sean del ejercicio corriente o diferidos, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo ejercicio o en otro diferente. Dado que, en Colombia el Superávit por Valorización, no es capitalizable, no se presenta la situación que se presenta con la aplicación de la NIC 16, con respecto a los impuestos a las ganancias.

Por tanto, se puede evidenciar un cambio debido a que será necesario determinar el impuesto a las ganancias sobre el Superávit, que, para efectos de este impuesto, es tratado un ingreso constitutivo de renta, antes de ser transferido a las ganancias retenidas. Por tanto, se esta determinando un impuesto sobre una estimación de una utilidad potencial, que puede no generarse en el futuro.

#### **4.7 DEPRECIACIÓN**

El manejo de la depreciación de los activos de PPYE en el Sistema de Información Contable, presenta cambios cuando se pasa del manejo contable colombiano al internacional, ya que varios factores presentan diferencias que ocasionan efectos en algunas variables, principalmente en las entradas o datos que se recogen del entorno.

Cuando se habla de depreciación de PPYE, un primer aspecto que se torna importante es que la NIC 16 establece que se depreciará de manera separada cada parte de un elemento de PPYE que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento. Este manejo es ventajoso para los entes económicos en el sentido que algunas partes de un activo no tienen la misma vida útil, por ejemplo, el motor de un automóvil puede durar un periodo de tiempo mas corto que el automóvil en su conjunto, y por tanto, seria idóneo que se depreciara por separado del activo. Sin embargo, es de aclarar que en Colombia, la PPYE se deprecia toda como un conjunto completo, no se separan las partes, pues es el activo en su conjunto el que le contribuye a la empresa a la generación de ingresos, por que una parte sola no le sirve de nada; por tanto, y de acuerdo con la definición de activos de PPYE y del objetivo de la depreciación, no es idóneo separar las partes, pues, como se observo en el ejemplo, es normal que algunas partes se deterioren mas rápido que otras pero lo que se hace en Colombia simplemente es cambiar la pieza que esta deteriorada y ajustar el valor del la PPYE si es del caso.

La separación del elemento de la PPYE en partes, para efectos de depreciación, generaría cambios en el sistema de información contable, debido a que, las empresas que no posean un programa que le permita depreciar por separado las partes de un activo, tendrán que comenzar a separar cada parte de los elementos de PPYE que tengan un costo significativo, es decir llevar en una cuenta la parte del elemento como activo separado, para poder realizarle la correspondiente depreciación. Es de recordar que la

depreciación es el reconocimiento en resultados de la contribución a la generación de ingresos de un activo y como es claro, una parte de un elemento, por si solo, separado de la PPYE completa, no puede contribuir a la generación de ingresos y por tanto no sería objetivo depreciarlo de forma separada, es el activo en su conjunto el que contribuye a la generación de ingresos.

Es igualmente importante tener en cuenta que muchas de las empresas de Colombia son pequeñas y medianas, que tienen activos de PPYE de relativamente poco valor, por tanto, separar para la depreciación una parte de un elemento de PPYE con un valor significativo no tendría ningún sentido, además del costo que genera la determinación del valor de cada pieza por separado. Es importante también, tener en cuenta el cumplimiento del objetivo de las cualidades de la información contable relacionadas en el artículo 4 del decreto 2649 de 1993, en el cual se establece específicamente que la información es “comprensible, cuando es clara y fácil de entender”, por tanto al no tener agrupado el activo y su depreciación, sino clasificado en forma separada puede generar que los usuarios de la información no comprendan de manera fácil, la información revelada al no conocer de antemano el valor en libros del elemento de PPYE, ya que sería necesario reunir los valores de las diferentes cuentas que conforman el activo, para poder determinar cual es el valor en libros del activo en su conjunto.

El tema de la depreciación debe ser analizado con respecto a cada uno de los componentes determinantes como la vida útil, el valor residual y el método de depreciación. Estos aspectos tienen los mismos propósitos y definiciones tanto en la norma internacional como en la normatividad, prácticas y doctrinas contables colombianas. Sin embargo, hay pequeños cambios que se podrían presentar con la aplicación de la NIC 16. Uno de estos es que tanto el valor residual, como la vida útil deben ser revisados al término de cada periodo anual para determinar si se presentaron variaciones con las establecidas para determinado activo, y si las estimaciones actuales difieren de las estimaciones iniciales, será necesario registrar los cambios generados y hacer los ajustes pertinentes de manera prospectiva. Igual asunto se presenta con el método de depreciación el cual tendrá que ser revisado como mínimo al término de cada periodo anual para determinar posibles cambios en el patrón de consumo, los cuales, de presentarse, generaran el cambio de método a uno que se ajuste correctamente a las nuevas características de consumo de beneficios. Todos estos ajustes son plenamente adecuados teniendo en cuenta que las condiciones del activo y su entorno esta en constante cambio. Sin embargo, esto generaría un aumento en los gastos de manejo de los elementos de PPYE, pues sería necesario realizar estudios anuales para determinar las nuevas estimaciones, que quizás sean menos significativas que los gastos requeridos para su determinación. Además, si se cambiara la vida útil, el valor residual o el método de depreciación de un activo de PPYE cada año, se perdería uniformidad en los Estados contables y por tanto no se cumpliría con la cualidad de la comparación de la información, afectando de manera importante la revelación plena al no tener uniformidad en los métodos contables. Por último, es de tener en cuenta que, en la práctica contable colombiana, el valor residual para los activos de PPYE es rara vez utilizado.

Para la elección de un determinado método de depreciación que se ajuste a las condiciones de un activo, la NIC 16 establece que se pueden utilizar diversos métodos, entre los cuales se tienen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el

método de las unidades de producción, todos utilizados también en el ámbito contable colombiano. Sin embargo, la norma internacional no habla de métodos de reconocido valor técnico, aspecto que es determinante en Colombia a la hora de establecer un método de depreciación para un activo. “Un método de reconocido valor técnico es aquel que se ha construido por el desarrollo disciplinal o se ha aceptado como práctica común y por tanto goza de un apoyo sustancial originado en el reconocimiento profesional o teórico por su capacidad de describir o representar la realidad económica de pérdida de valor originada en su uso, obsolescencia o asignación de costos o gastos a los ingresos que generan”<sup>16</sup>. Por tanto, cuando en la NIC no se especifica, cuales métodos aparte de los que se mencionan, se pueden utilizar para la depreciación de los activos de PPYE, significa que se pueden aplicar todos los métodos que haya en el país sean o no de reconocido valor técnico.

Otro asunto a tratarse, es que bajo la NIC 16, la depreciación de un activo de PPYE comienza cuando éste se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, mientras que en Colombia, normalmente el activo se comienza a depreciar desde el mismo mes de su compra o al siguiente, lo que genera un cambio en el sistema de información contable, debido a que por un lado, bajo la norma internacional, el activo puede tardarse mucho tiempo para comenzar a depreciarse, dependiendo de que cumpla las condiciones para operar de la forma prevista por la gerencia, condiciones que pueden variar de una empresa a otra y que al no estar determinadas por la norma, pueden ser muchas y de difícil cumplimiento, dejándose de reconocer un desgaste del valor del activo. Por otra parte, esto significaría también, que así el activo de PPYE no este siendo utilizado, pero cumple con las condiciones para comenzar su utilización, este o no en funcionamiento se tendrá que comenzar a depreciar, aspecto que no cumple los requerimientos teóricos de la depreciación, sobre la contribución a la generación de ingresos. Sin embargo es de resaltar que en Colombia no se establecen criterios objetivos para comenzar la depreciación del activo, ya que igual que en la norma internacional, este o no en funcionamiento, se comienza a depreciar en el mismo mes o al siguiente de la compra, contribuya o no a la generación de ingresos, lo que ocasiona que algunos desembolsos que se generan después de comprado el activo, no se pueden cargar al costo del mismo, debido a que ya se esta depreciando y que además no se cumpla con el principio de asociación de ingresos y gastos. Lo anterior, genera un efecto en las entradas del Sistema de Información Contable, puesto para que el activo comience a ser depreciado se tiene que evaluar el cumplimiento de las condiciones previstas por la gerencia.

Con respecto a la depreciación específica de un activo de PPYE, el único activo que presenta diferencias es la depreciación asociada a los terrenos. En Colombia, los terrenos son los únicos activos de PPYE que contribuyen a la generación de ingresos pero que no se deprecian, debido a que no sufre desgaste o deterioro por el su constante en la generación de ingresos. Sin embargo, todas las mejoras realizadas al terreno como el recubrimiento con materiales que los proteja o mejore, son depreciables al sufrir desgaste y por tanto son tratados en una cuenta auxiliar separada del terreno. Por su parte, la norma internacional establece la posibilidad de depreciar directamente los terrenos al considerar que estos pueden tener una vida útil limitada. Esto va en total contravía de lo establecido en Colombia, y por lo tanto generaría un cambio importante en

---

<sup>16</sup> CCTCP. Concepto No. 022 DE 2001: DEPRECIACIÓN

varias variables del Sistema de Información Contable al generarse la depreciación de un activo que incluso en teoría no es reconocido como depreciable. Sin embargo, es de mencionar que cabe la posibilidad de que un terreno pierda valor, principalmente por razones ajenas a la contribución en la generación de ingresos, como por ejemplo los cambios climáticos o las fallas geológicas que pueden ocasionar que los terrenos se deterioren, pero también por razones de mejoras o actividades realizadas por el ente económico que lo posee, pues una vez el activo sea utilizado puede perder valor. Pero estos casos son excepcionales y pueden incluso tratarse de otra manera como posibles contingencias y no como depreciaciones, puesto que lo normal de un terreno es que con el paso del tiempo se valore cada vez más.

La vida útil durante la cual se estima que el activo contribuirá a la generación de ingresos y por tanto, será depreciado, no presenta muchas diferencias entre lo nacional y lo internacional, puesto que en ambas normas se tiene claro que hay que hacer uso de algunos datos del entorno y de las características del propio activo, para la determinación de la misma. Sin embargo es de mencionar que cuando la NIC 16 establece posibles factores para la determinación de la vida útil, no menciona que sea necesario para su estimación, la acción de factores naturales, dato que es de suma importancia en este país para la determinación de la vida útil de un activo, debido a que en Colombia hay gran diversidad de climas, dependiendo de la ubicación geográfica, lo que puede ser determinante para una buena estimación de la vida útil.

En general, todos estos cambios en la depreciación de estos activos, genera efectos en diferentes variables del Sistema de Información Contable. En primer término, los datos entrados para el proceso de información contable presentan un cambio, debido a que la entidad tendrá que estar revisando cada año la vida útil, el valor residual y el método de depreciación de los activos de PPYE, lo que implica posibles cambios anuales y aumentos en los gastos de administración de los activos fijos, costos que teniendo en cuenta el tamaño de las empresas del país, puede ser perjudiciales y poco relevantes. Igualmente, será necesario tomar muchos más datos del entorno para determinar estas estimaciones y los cambios que se generan en ellas. Además, otro dato de entrada que cambiaría, serían los métodos de depreciación, al no ser únicamente los de reconocido valor técnico, sino que se posibilita el uso de cualquier método. Sería necesario igualmente conocer del entorno, no solo el costo del activo de PPYE, sino también el costo de las partes más significativas que deben ser depreciadas por separado.

Otra variable afectada es la clasificación, al pasar de tratar las rehabilitaciones o mejoras a los terrenos, como activos depreciables separados de este activo, como parte de los mismo, que deben comenzar a ser depreciados. El registro, por su parte, se comienza a cambiar al ser necesario registrar por separado cada parte de un elemento de PPYE que tenga un valor significativo, registrar por separado la depreciación de cada una de estas partes y registrar como parte del costo de los terrenos las mejoras y gastos de rehabilitación.

Otra variable afectada es la valoración, debido a que cuando se separan los activos para ser depreciados se presenta una valoración diferente de estos. Igual sucede con el cambio del valor residual, la vida útil y el método de depreciación del activo, puesto que al cambiarse uno de estos, se puede cambiar su valor depreciable, el cargo por depreciación y el valor en libros. Asociado al cambio de esta variable, se cambia también la medición,



debido que, al presentarse diferentes variables para la determinación de la vida útil, se establecen vidas útiles diferentes a las definidas en Colombia y por tanto se alteraría la depreciación de los activos. Es importante mencionar también, que cuando se deprecia un activo que cumple las condiciones de utilización establecidas por la gerencia, este o no en funcionamiento, se está reconociendo un gasto por depreciación sobre un activo que no está contribuyendo a la generación de ingresos y por lo tanto, no tiene relación de causalidad.

Finalmente, la presentación y revelación de la información contable de la depreciación no será la misma, ya que se tendría que presentar por separado las depreciaciones y el valor de cada uno de los elementos que conformen un activo de PPYE, lo que genera un efecto en la revelación de la información a los usuarios de la información. El posible cambio anual de la vida útil, el valor residual o método de depreciación de un activo, no generaría uniformidad en los Estados contables y por tanto no se cumpliría con la cualidad de la comparación de la información. Otro asunto que afecta de manera importante esta variable es que los estados financieros revelaran una depreciación de un activo no depreciable, por tanto, los usuarios de los estados financieros no van a poder, por un lado, determinar con facilidad, cuánto fue el costo de la rehabilitación o mejora del terreno, y por el otro, su depreciación acumulada y por tanto su valor en libros.

#### **4.8 DETERIORO DEL VALOR**

De acuerdo con la NIC 16 y a través de la NIC 36, es necesario reconocer las pérdidas por deterioro del valor en los elementos de PPYE. Según las normas internacionales, un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable. Es decir, el deterioro del valor de un activo es el reconocimiento de una desvalorización sufrida por el bien. En Colombia, de acuerdo con la normatividad contable, se compara el valor en libros de la PPYE con su valor comercial (valor de realización, valor actual o valor presente) determinando si existe o no una posible pérdida generada por la disminución del precio en el mercado, deterioro físico u obsolescencia del mismo. Bajo la NIC 36, para la determinación del deterioro del valor, como se mencionó, se compara el valor en libros con el importe recuperable, que es considerado mucho más difícil de determinar que el valor de mercado, el valor actual o el valor presente.

Con respecto al importe recuperable, la NIC 16 lo define como “...**es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso**”. Este último, también es definido por la norma internacional, frente a lo cual señala que es “**el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo**”. Por tanto, bajo la adopción de la NIC 16 y por ende la NIC 36, no sería suficiente con hacer avalúos técnicos para determinar el valor de realización, el valor actual o el valor presente y poder reconocer una desvalorización o valorización de un activo, sino que sería necesario que la entidad determinara, en primera instancia, el valor razonable del activo menos los costos de venta, el cual es definido por la NIC 36 como un precio dentro de un compromiso formal de venta, realizado con independencia mutua y ajustado por los costos incrementales atribuibles a la venta o disposición por otra vía del activo. Como puede notarse, esta definición es muy inexacta debido a que hace referencia a un compromiso formal de venta, el cual depende del acuerdo entre un comprador y un vendedor, y que puede variar según las circunstancias.

Cuando no se tiene realmente la intención de vender el activo de PPYE, este valor es muy difícil de determinar y a menos que de verdad se oferte en el mercado para determinar cuanto estaría un comprador dispuesto a pagar y un vendedor dispuesto a recibir, sería necesario tomar los precios que ya hay en el entorno para activos con las mismas características o el resultado de las transacciones recientes con activos similares en el mismo sector económico, que finalmente es lo que se hace en Colombia, es decir, tomar el valor de realización del activo.

En segundo término, se tendría que determinar el valor de uso el cual debe reflejar una estimación del valor de los flujos futuros de efectivo que generará el activo. Este valor se asimila a el valor presente en Colombia, sin embargo, es de mencionar que este método de valoración en la practica no es muy utilizado, además de presentar una diferencia muy importante con el valor de uso, y es que en Colombia la norma establece que el valor presente tiene que ser determinado por una persona natural o jurídica de comprobada idoneidad profesional, solvencia moral, experiencia e independencia técnica. Mientras que la norma internacional establece que es la entidad quien realiza las proyecciones de flujos de efectivo futuro, de acuerdo con las mejores estimaciones de la gerencia, es decir, son las empresas quienes establece los flujos de efectivos de acuerdo con sus expectativas, lo que ocasiona que se pierda la objetividad, pues como fue mencionado en el Informe sobre la Situación actual de la contabilidad en España y las Líneas Básicas para abordar su reforma “En lo que se refiere a la medición concreta del valor razonable, la Comisión y las Subcomisiones vieron un problema potencial en cualquiera de los casos en los que debe estimarse utilizando valores aproximados o modelos de valoración, por muy aceptados que estén en la práctica, puesto que la presunta objetividad del producto de la valoración puede violarse, perjudicando la posibilidad de interpretación de la información en sus justos términos”. Por tanto, cuando este valor posibilita que las empresas establezcan los flujos de efectivo para la determinación del valor en uso, el resultado fácilmente se puede permear de subjetividad, generando que los flujos de efectivo se adecuen a determinada situación de manera que sean lo más conveniente para la realidad económica del ente, propiciando que sus activos de PPYE no presente desvalorizaciones y por tanto no se este cumpliendo con el objetivo de reconocer posibles pérdidas por la disminución del valor del activo en el mercado por causas como obsolescencia, deterioro físico, o cualquier otra variable que le haga perder valor. Por tanto, las empresas estarían presentando activos de PPYE por valores que no son reales, pero que le son muy beneficiosos para la presentación de informes, revelando especialmente el capital financiero, esto beneficia principalmente a las grandes empresas del mundo, por que realmente a las empresas de Colombia, le podrían traer importantes pérdidas futuras.

A pesar de lo anterior, la diferencia principal se presenta ante la adopción de la NIC 16, es que en Colombia cuando se habla de desvalorizaciones, se esta reconociendo que un activo de PPYE esta perdiendo valor en términos de su valor de mercado, mientras que cuando la NIC habla del deterioro del valor de los activos, da dos opciones, la primera en términos del valor razonable que en ultimas es el valor de mercado y la segunda en términos de los flujos futuros de efectivo, siendo el valor en uso el más beneficioso para las empresas, ya que lo pueden manejar de acuerdo con sus necesidades, de manera que podría ser menor que el valor en libros de un activo, aspecto que, como ya se menciono, interesa mucho a las grandes empresas que negocian en bolsa, para tener revelaciones importantes sobre .

Además de la estimación de los flujos de efectivo futuros para establecer el valor de uso, es necesario también estimar las posibles variaciones de esos flujos de efectivo futuros, el valor temporal del dinero, el precio por soportar la incertidumbre inherente en el activo; y otros factores, como la iliquidez que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo. Como se observa, estas variables son muy difíciles de determinar teniendo en cuenta que dependen de expectativas sobre el futuro y el entorno cambiante, lo que genera aumentos en los gastos de manejo de activos. Además, son muy inexactas al depender de estimaciones y presupuestos que la gerencia debe hacer, lo que puede genera valores poco realistas y objetivos con respecto al mercado, puesto que cada empresa tiene diferentes expectativas sobre las salidas y entradas que sus activos generaran.

Como es claro, con la aplicación de la NIC 16 y por tanto de la NIC 36, ya no se haría uso de los avalúos técnicos de que habla el decreto 2649 de 1993, para la determinación del valor de realización.

Un importante cambio que se generaría es que para el reconocimiento de la pérdida por deterioro del valor, el valor del activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable, mientras que en Colombia para reconocer una disminución del valor de un activo no se modifica el valor en libros, sino que, como lo indica la norma técnica sobre revelaciones, se crea una provisión en una cuenta separada, que registra la desvalorización de la Propiedad, Planta y equipo y que proporciona más información a los usuarios, debido a que siempre **van a poder observar el valor histórico del activo** y su respectiva provisión, además de poder hacer un mejor análisis sobre las posibles pérdidas que tendrían si se desapropiara del activo. Así, como es claro, con la aplicación de la NIC 36.

Otro cambio que se generaría es que de acuerdo con la norma nacional, no se altera el valor en libros de la PPYE ante una desvalorización sino que se crea una provisión, por tanto, los cargos por depreciación y el valor residual de los activos no se ven afectados, mientras que con la aplicación de la NIC 36, debido a que las provisiones de los activos de PPYE desaparecen, al cargar la desvalorización directamente al valor en libros, estos aspectos se tendrán que ajustar prospectivamente, de acuerdo con el nuevo importe depreciable.

También sería necesario considerar no solo, como se hace en Colombia, la disminución del precio en el mercado, deterioro físico u obsolescencia de los activos, si no también, los cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, los incrementos en las tasas de interés de mercado, la capitalización bursátil, los cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo que afectarán desfavorablemente a la entidad. También es de considerarse la posibilidad de que el desempeño económico del activo va a ser menor del esperado y muchos otros asuntos relacionados con la estimación del flujo de efectivo. Lo que indica que el reconocimiento del deterioro del valor de un activo este sujeto a muchas variables de acuerdo a los flujos de efectivo que consume y genera el activo y al desempeño en el desarrollo de su objeto. En Colombia, el valor en uso es una medida que puede generar problemas para registrar pérdidas del valor de un activo, pues independientemente de que

el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo sea mayores o menores que el valor en libros, el activo comercialmente tiene un valor, que será el que obtendría la empresa de vender el bien en las condiciones en las que se encuentra.

En las NIC es necesario hacer la estimación reconociendo la pérdida por deterioro del valor solo cuando se presenta alguno indicio de que el activo puede presentar una pérdida por deterioro del valor. En Colombia, por norma, se indica que al cierre del periodo en el cual hubieren adquirido o formado el activo y al menos cada tres años se deben hacer avalúos técnicos. Lo que indica que no hay una obligación de mostrar en resultados un reconocimiento de una posible perdida, violando la norma de la prudencia.

Adicionalmente no debe perderse de vista que los estados financieros deben ser preparados sobre una base comprensiva de contabilidad y acorde con los principios o normas contables generalmente aceptados en Colombia, de tal manera que reflejen la situación real de la compañía, aspecto que no se cumple con la aplicación de la NIC 36, al permitir que la empresa estime el valor en uso, lo que conlleva a que se presente un valor poco objetivo de acuerdo mas con expectativas que con estimaciones reales.

Igualmente se tendrá que empezar a hacer uso de la unidad generadora de efectivo, concepto que en Colombia no es utilizado, a pesar que por norma se permita que los avalúos se realicen por grupos homogéneos, haciendo referencia a activos con iguales características, algo muy diferente a las unidades generadoras de efectivo, que son un conjunto de activos que solo generan valor para la entidad cuando trabajan en conjunto, a las cuales también se les debe reconocer el deterioro del valor y se les debe dar el mismo tratamiento que a cualquier activo individual de la PPYE.

En conclusión, la determinación y aplicación del concepto del deterioro del valor genera interesantes cambios y efectos en algunas variables del sistema de información contable. En primera instancia, las entradas para la determinación del deterioro del valor requieren muchos mas datos, como los necesarios para la determinación del valor en uso.

Otras variables como la clasificación y el registro se afectan por que la pérdida por deterioro del valor no se clasificará y registrará como un rubro aparte de la PPYE como una provisión, sino que se cagará directamente al valor de la PPYE.

También, será necesario clasificar los activos de la PPYE como unidades generadoras de efectivo, cuando no sea posible determinar por separado el importe recuperable del activo individual, por lo que se debe determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo.

Igualmente, cuando el valor en libros no se comparará con los criterios de medición aceptados (Valor actual, de realización y valor presente), se cambiará la medición de la provisión o del deterioro del valor.

La valoración por su parte, es la variable mas afectada con este tema, pues cuando se reconoce una pérdida por deterioro o provisión al comparar el valor en libros con otro valor diferente al de mercado, actual o presente, se genera un efecto en la valoración del activo, más aun si se tiene en cuenta la posibilidad que da la NIC 36, de utilizar el valor de

uso del activo, el cual se basa en estimaciones realizadas directamente por la empresa, lo que genera que muy posiblemente no se presenten pérdidas por deterioro debido a la subjetividad que se tiene en la determinación de los flujos de efectivos proyectados. Esto también afecta el valor futuro de los cargos por depreciación (Depreciación acumulada y gasto depreciación), lo que genera efectos en los impuestos.

Igualmente, se presenta un efecto en la valoración, al registrarse la pérdida por el deterioro del valor directamente en el costo del activo y no en una cuenta separada de provisión de activo, por tanto, el activo ya no estará con su valor histórico ajustado, sino que se disminuirá de acuerdo con la disminución de su valor de mercado o el valor de uso, lo afectará su valor depreciable. Esta variable también se afectará cuando se determina el importe recuperable para una unidad generadora de efectivo, debido a que como el deterioro del valor se determina para un conjunto de activos, este debe estar registrado en conjunto como un solo activo de PPYE.

Finalmente, cuando se registra una pérdida del deterioro del valor de una PPYE, se altera el valor en libros directamente, y no se lleva a una cuenta separada, en la cual se reconoce esta estimación directamente, lo que genera que los usuarios de la información, no puedan determinar por separado, cuanto podrían perder, si vendieran su PPYE, debido al deterioro físico, obsolescencia o cualquier otra variable.

#### **4.9 REVELACIONES**

Como se puede observar que la NIC 16 establece mucha información a revelar, esto se debe a que las normas internacionales, de acuerdo con el modelo contable al cual están adscritas, responde principalmente a las necesidades del mercado internacional y de capitales y por tanto, necesita de mucha información, que cumpla con unos estándares de manera que se garantice el rápido y fácil flujo de información, aspecto por el cual se hace gran énfasis en la estandarización de los reportes financieros. En Colombia la normatividad es mucho más general, puesto que se tiene con el objetivo ordenar el manejo de los hechos económicos de manera que se reflejen de la forma más realista posible, y no es de su esencia la estandarización de las transacciones sino el manejo idóneo de las mismas. Esta situación se presenta por que en Colombia “el sistema de contabilidad está orientada hacia el cumplimiento de requerimientos legales por el Estado de Derecho (*“a code law legal system”*), dependen fuertemente de bancos y del gobierno como proveedores de recursos financieros. Por tanto, los países que aplican este modelo son relativamente conservadores en las prácticas de medición y están cercanamente ligadas la contabilidad financiera con la de impuestos”<sup>17</sup>.

Así, la NIC 16 establece de manera muy detallada la información que es necesaria revelar en los Estados Financieros con respecto a cada una de las PPYE. Por lo cual obliga a revelar asuntos como Bases para determinar en informe en libros, métodos de depreciación, vidas útiles, valor en libros (incluido el reconocimiento del deterioro del valor), depreciación acumulada y la conciliación de los valores en libros a inicio y al final del periodo. Con respecto a toda esta información a revelar se tiene, en primer lugar, que

---

<sup>17</sup> VASQUEZ, Gabriel. Harmonización Contable y Tributación

en Colombia no se especifica por norma qué información se debe revelar en los estados financieros para la PPYE, si no que se han establecido unas normas generales sobre revelaciones, lo que ocasiona un cambio en las variables normatividad y revelación.

Sin embargo, la información a revelar en los aspectos más importantes como los métodos de medición del costo del activo, la depreciación acumulada, los métodos de depreciación y las vidas útiles, es la misma. Pese a esto, existen otros aspectos que afectan el sistema de información contable, principalmente las salidas, al tratarse de revelación, pero que, en el fondo, son cambios que tienen su mayor incidencia en las variables que conforman el Proceso de Información Contable. Un de los cambios más significativos se presentan en la revelación del importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor, las cuales, como ya se analizó, en Colombia no se cargan directamente al activo, sino que se llevan como provisiones. Aspecto que afecta a los usuarios de la información, al no poder determinar de manera separada el valor de su activo y como a ganado o perdido valor con el paso del tiempo.

Otro cambio importante se presenta cuando la norma internacional establece que se debe revelar la conciliación entre los valores en libros al principio y al final de cada periodo mostrando todos los ajustes y cambios que se generaron a la PPYE, cambios que bajo la normatividad colombiana son revelados mediante notas a los Estados Financieros, pero que no son conciliados, sino que se presentan de forma comparativa. Sin embargo, es de aclarar que muchos de estos cambios a conciliar, como se analizó a lo largo de la norma, no se presentan en Colombia y por ende, no se requiere la conciliación; por ejemplo el cambio de un activo de PPYE a un activo mantenido para la venta, pues los activos mantenidos para la venta son revelados en las notas como activos no operativos o puestos para la venta; o los cambios (aumentos y disminuciones) del costos de la PPYE como consecuencia de las revaluaciones o pérdidas por deterioro del valor. Dichas conciliaciones, generan un gran aporte a los usuarios de la información, sin embargo, las empresas de Colombia, por su tamaño, no requieren tanta cantidad de información y con tanto detalle.

En conclusión, toda la información que la NIC 16 establece que debe ser revelada en los Estados Financieros, genera cambios y efectos en la variable de salida del Sistema de Información Contable, en el sentido de que estas revelaciones se hacen con respecto a conceptos que generan cambios en las entradas y el Proceso de Información Contable y que finalmente arrojan información diferente a la que se arroja actualmente el sistema de información contable colombiano. Esto se presenta, por ejemplo, con el valor en libros afectado por las revaluaciones o deterioro del valor, los cambios de activos de PPYE a activos mantenidos para la venta, los cambios en las estimaciones de vidas útil, valores razonables, métodos de depreciación, y todas las demás diferencias que se generen con la adopción de la NIC 16.

## 5. CONCLUSIONES

- Con el desarrollo de este trabajo de investigación se concluye que, en términos generales, la adopción de la NIC 16 afecta el sistema de información contable de la siguiente manera:

-Entradas: las normas contables que rigen el tratamiento de las PPYE serán las emitidas por el IASB (International Accounting Standards Board) y tal como lo menciona el párrafo 4 de la NIC 16 otras Normas Internacionales de Contabilidad podrán obligar a reconocer un determinado elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con un tratamiento diferente al exigido en ella. De esta forma, todas las normas contables colombianas concernientes a la PPYE quedarán derogadas, y el Estado Colombiano no tendrá potestad de emitir normas que prescriban el registro e información contable que deba hacerse sobre estos activos. Respecto a los datos que alimentan el sistema de información contable se puede inferir que será preciso obtener una mayor cantidad de información del entorno, sobretodo en lo que tiene que ver con la valuación y medición, dado que es necesario recoger información para la determinación de aspectos como: el valor razonable, el valor de uso, los flujos de caja de efectivo, la estimación de los costos de desmantelamiento, la información anual para determinación de cambios en las vidas útiles, los valores residuales y los métodos de depreciación, entre otros.

-Proceso de Información Contable: En lo referente al proceso, se tiene que todos los elementos de éste se verán afectados. En la *clasificación* se observan cambios importantes principalmente en lo que tiene que ver con el alcance de la norma internacional, puesto que no todos los activos que en Colombia se reconocen y clasifican como PPYE, continuarán siendo clasificados de esta forma, tal es el caso de los activos que se tienen destinados para la venta, las plantaciones agrícolas y forestales, los semovientes, las minas y canteras, los pozos artesianos, los activos que se encuentran bajo la modalidad de arrendamiento financiero, etc., los cuales dejarán de hacer parte de los elementos de PPYE; por otra parte, las valoraciones y provisiones dejarán de clasificarse, registrarse y revelarse de forma separada del valor en libros de las PPYE, puesto que comenzarán a afectarlo directamente. Se puede deducir que el *registro*, con la derogación del decreto 2650, ya no se hará conforme a lo planteado por los planes únicos de cuenta y sus dinámicas, sino que se realizará un registro agrupado de los activos de acuerdo con las características que para cada uno de ellos definan las normas internacionales; asimismo, se puede decir que cada cambio generado en la clasificación de las PPYE trae consigo una consecuencia para el registro. La *medición y la valuación* se ven afectadas por todos los cambios que surgen con la aplicación de ciertos conceptos establecidos por la norma internacional, como el valor razonable, en lugar del histórico, el valor de recuperación o el de uso, el reconocimiento de las reevaluaciones o deterioro del valor sobre el valor en libros de los activos de PPYE, en lugar de las valoraciones y provisiones que se conocen en las normas contables nacionales, además, se tendrán cambios en algunos parámetros de las estimaciones de las vidas útiles, y en los importes depreciables por las variaciones que se tienen en el valor de los activos, entre

otros. Por su parte la *representación*, en el sentido estricto de los informes contables, no se ve afectada, pues los informes contables en los que se revela la información relativa a la PPYE son los mismos (Balance General y Estado de Resultados), pese a esto, la información representada si tiene cambios sustanciales, que son los que se analizan en el elemento del sistema de información contable denominado *salidas*.

-Salidas: Esta variable se ve sumamente afectada, debido a que es el resultado final que se genera con todas las variaciones en Proceso de Información Contable. Los efectos ocasionados en los demás elementos del Sistema de Información Contable revierten en las salidas, puesto que la información contable traerá consigo los cambios en cada variable. La información contable referente a PPYE, en términos generales, deberá ser mucho más detallada debido a que la NIC 16 hace énfasis en la revelación puntual de muchos aspectos relacionados con dichos bienes.

- Las normas siempre van a responder a los objetivos de quien las emite, por tanto la diferencia de la norma contable nacional, con respecto a la internacional se presenta en este sentido, puesto que quienes definen y promueven las normas internacionales (organismos como el IASB, la IFAC, la UNCTAD, el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional), requieren de cierto tipo de información contable que faciliten las transacciones en los mercados internacionales, optimizando y produciendo más capital dadas las decisiones de inversión que se tomen con respecto a la información de las empresas, mientras que el estado colombiano, que es quien emite las normas contables, requiere de otro tipo de información para controlar los recursos, de manera que proteja el patrimonio, y se garantice el cumplimiento de los cargos impositivos.
- Debido a que las normas internacionales fueron concebidas para empresas grandes, con importantes flujos de transacciones y que tienen incidencia en los mercados de capitales, se puede inferir que la NIC 16 por factores como el tamaño, la complejidad y la diversificación de dichas organizaciones, ve la necesidad de tratar por separado de las PPYE, activos que tienen importancias significativas en determinados hechos económicos, como los activos de agricultura, la exploración y evaluación de recursos minerales, los activos mantenidos para la venta o los activos de inversión, los cuales bajo el marco de la normatividad colombiana son tratados como parte de la PPYE, pues, teniendo en cuenta que la mayoría de las empresas colombianas, son MIPYMES que "... representan el 94% de la economía de los negocios del país..., el 95% del empleo en el comercio y el 74% de la producción" , no se ve la necesidad de tratar por separado dichos elementos, ya que por un lado, cumplen con las características necesarias para ser considerados como tal y por el otro no es común ver empresas con actividades diversas que se caractericen por poseer grupos de activos fijos para fines distintos, caso en el cual la información segmentada no es relevante puesto que no son necesarias analizar las posibilidades de riesgo de los diferentes grupos de activos. Es importante señalar la incidencia que tiene no tratar estos activos como PPYE, puesto que no se realizan operaciones que son propias de su naturaleza como el reconocimiento del desgaste, por medio de la depreciación, debido a la contribución que hacen en la generación de ingresos.



- La adopción de la NIC 16, introduciría al entorno contable colombiano varios términos que no son reconocidos ni utilizados en el país, como es el caso del valor razonable. Este concepto genera problemas de aplicación, no solo para la NIC 16, sino para todas las normas internacionales debido a que su definición no es clara y determinante, sino que permite que se ajuste a las necesidades de cualquier transacción, ya que en la mayoría de los casos se presenta la posibilidad de no poderse establecer con fiabilidad, no por la situación a valorar, sino por la misma ambigüedad del término, puesto que el valor razonable puede tomar diversas formas dependiendo del recurso a valorar. Igualmente, el valor razonable es un término tan flexible que hasta la norma reconoce este problema y genera alternativas con respecto a su aplicación, dado siempre concede la facultad de utilizar otro método de valoración cuando no se pueda determinar de manera fiable el valor razonable.

Por otra parte, el valor razonable tiene implícito un problema de gran importancia, debido a que muchas de sus determinaciones se basan en estimaciones, aspecto que es mencionado y reconocido en el Informe sobre la Situación actual de la contabilidad en España y Líneas Básicas para abordar su reforma, al establecer que en lo que se refiere a la medición concreta del valor razonable se presenta el problema de la pérdida de objetividad, al ser necesaria su estimación mediante aproximaciones o modelos de valoración, que por muy aceptados que sean en la práctica, pueden estar afectados por la subjetividad. Sin embargo, tanto para el caso colombiano, como para el español, el valor razonable, se asemeja al valor de mercado de los activos, de acuerdo con las características esenciales de cada uno de ellos.

- Todos los cambios que se presentan con la adopción de la NIC 16, generan efectos importantes en el entorno económico del país, debido a que la mayoría de empresas se van a ver fuertemente afectadas, con la aplicación y tratamiento de conceptos como el valor razonable, las revaluaciones, el deterioro del valor de los activos, el reconocimiento de elementos que actualmente no forman parte de la PPYE, el no reconocimiento de activos que son tratados como PPYE, las estimaciones y posibles cambios periódicos del valor en uso, las vidas útiles, los valores residuales, entre los muchos otros aspectos que generan mayores costos de administración de activos, aumentos o disminuciones sustanciales de los gastos generados en la PPYE, posibles pérdidas por paros de estos activos, y disminuciones en el valor total revelado de las PPYE poseídas por la empresa, al dejarse de tratar como este tipo de activos, para pasar a ser manejados como otros tipos de bienes a los cuales no se les aplican depreciaciones, revaluaciones, reconocimiento del deterioro del valor, entre muchos otros asuntos. Los tratamientos adicionales generados con la adopción de la NIC complicarían el manejo de la PPYE en empresas pequeñas que tienen relativamente, pocos activos de este tipo.

## 6. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- AGUIAR, Horacio y otros. Diccionario de términos contables para Colombia. Editorial Universidad de Antioquia. Medellín, septiembre de 1998.
- ALVAREZ OSORIO, Martha Cecilia, et all. Las Normas Internacionales de Contabilidad y Algunos Efectos en el Estatuto Tributario. Universidad de Antioquia, Facultad de Ciencias Económicas. Medellín 2004.
- BARREIRO NOA, Alfredo. La Contabilidad y el Sistema de Información en la Empresa Cubana. Ministerio de Ciencia Tecnología y Medio Ambiente, Centro de Información Gestión Tecnológica y Ambiental. Ciget, las Tuna 2003.
- DAZA, José Joaquín. “Las normas internacionales de contabilidad, NIC, y su aplicación en Colombia” En Revista Gestión y Desarrollo volumen 6 número 1. Universidad San buenaventura. Cali
- GARCÍA DIEZ, Julieta y LORCA FERNANDEZ, Pedro. “Regulación y Normalización Contable” En Revista Legis del Contador número 10. Bogotá abril-junio de 2002. Editorial Legis.
- HERNÁNDEZ VÁSQUEZ, Jaime A. “La Brecha Trascendente: normas internacionales para pequeñas y medianas empresas” En Revista Asfacop año 7, número 8 febrero de 2005. Bogotá.
- HERNANDEZ SAMPIERI, Roberto, et all. Metodología de la Investigación. Mc Graw-Hill. Colombia, 1995.
- Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro blanco para la reforma de la contabilidad en España). Madrid, 26 de junio de 2002.
- J. F. Julia, F. Polo, G. García-Martínez. Análisis Comparado de las Normas Contables Específicas de la Actividad Agraria de España, Estados Unidos y América en el Marco de la NIC 40 V Congreso de la Asociación Española de Economía Agraria. Facultad de Ciencias de la Comunicación. Universidad Santiago de Compostera. 15-17 de septiembre de 2004
- MANTILLA BLANCO, Samuel Alberto. “Adopción de Estándares Internacionales de Contabilidad” En Revista Legis del Contador número 6. Editorial legis. Bogotá 2001.
- MARTINEZ PINO, Guillermo León. “Imperio Transnacional: transplante y adopción de normas y modelos contables” En Revista Contaduría Universidad de Antioquia, número 36 marzo de 2000. Facultad de ciencias económicas. Departamento de Contaduría. Medellín.

- Memorias XIV Congreso Colombiano de Contadores Públicos. Universidad del Quindío. Armenia.
- Memorias XI Simposio de Contaduría. Universidad de Antioquia. Medellín, agosto de 2003.
- Memorias Jornada Académica: “Por la dignidad de la Profesión Contable”, Panel de normas internacionales de contabilidad. Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid. Medellín, septiembre 17 de 2003.
- Normas Internacionales de Información Financiera 2003. International Accounting Standards Board. CISS.
- Norma Internacional de Contabilidad 16. Propiedad, Planta y Equipo
- Norma Internacional de Contabilidad 2. Existencias
- Norma Internacional de Contabilidad 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.*
- Norma Internacional de Contabilidad 12. *Impuesto a las Ganancias*
- Norma Internacional de Contabilidad 17. Arrendamiento
- Norma Internacional de Contabilidad 18 *Ingresos Ordinarios*
- Norma Internacional de Contabilidad 19 *Beneficios a los Empleados*
- Norma Internacional de Contabilidad 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre las Ayudas Gubernamentales*
- Norma Internacional de Contabilidad 23 *Costos por Intereses*
- Norma Internacional de Contabilidad 36 *Deterioro del Valor de los Activos*
- Norma Internacional de Contabilidad 37 *Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes*
- Norma Internacional de Contabilidad 40 Propiedades de Inversión
- Norma Internacional de Contabilidad 41 *Agricultura*
- Norma Internacional de Información Financiera 6. *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*
- Norma Internacional de Información Financiera 5. *Activos No Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas*
- PÉREZ DURÁN, Hernando. “La Armonización de los Principios Contables” En Apuntes Contables número 4. Facultad de Contaduría, Universidad Externado de Colombia. Bogotá septiembre de 2003.
- Reglamento general de la contabilidad y plan único de cuentas para comerciantes. Decreto 2649 de 1993 y Decreto 2650 de 1993
- RESTREPO PINEDA, Carlos Mario. “Los Sistemas Contables en la Teoría General de Sistemas” En Visión Contable número 2.
- TUA PEREDA, Jorge. “¿Hacia el triunfo definitivo de las Normas Internacionales de Contabilidad?” En Revista Contaduría Universidad de Antioquia, número 36

marzo de 2000. Facultad de ciencias económicas. Departamento de Contaduría. Medellín.

- VASQUEZ TRISTANCHO, Gabriel. "Armonización Contable y Tributaria" En Revista Asfacop año 6, número 7 marzo de 2003. Bogotá.
- VÁSQUEZ TRISTANCHO, Gabriel. "Prospectiva académica de la formación de contadores públicos frente a la armonización contable y a las nuevas tecnologías desarrolladas en Internet. Análisis del caso colombiano" En Revista Asfacop año 5, número 6 febrero de 2001. Bogotá.

### **Páginas Web**

- [www.gestiopolis.com](http://www.gestiopolis.com)
- [www.monografias.com](http://www.monografias.com)
- <http://psicondec.rediris.es> PEREDA, Tua. Artículo de revista "Marco Conceptual y Reforma Contable" en Partida Doble No 136. España. Septiembre de 2002.