



UNIVERSIDAD DE ESPECIALIDADES ESPÍRITU SANTO

**FACULTAD DE:
ECONOMÍA Y CIENCIAS EMPRESARIALES**

**TÍTULO:
IMPLICACIONES CONTABLES
EN LA REVALUACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

**ESTUDIANTE:
Ricardo D. Salcedo Lascano**

**TUTOR:
Econ. Jorge Calderón Salazar, MAE. MA.**

Samborondón, Diciembre de 2017

IMPLICACIONES CONTABLES EN LA REVALUACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Resumen

Desde que la Superintendencia de Compañías estableció a partir del año 2010, la obligatoriedad de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en nuestro país, a través de cronograma presentado en Resolución No. 08.G.DSC.010, la implementación de éstas nuevas normativas contables han desencadenado en interrogantes respecto a la adecuada y correcta aplicación de las mismas, específicamente en un rubro de vital importancia en todo proceso productivo, como son las propiedades, planta y equipo; por ello, surge la necesidad de presentar este artículo académico para exponer el correcto tratamiento contable en relación al nuevo reconocimiento de este rubro posterior a su activación: el revalúo. La revaluación es presentar a valores de mercado las propiedades, planta y equipo; es decir, establecer su valor razonable y sincerarlos frente a su valor reportado en libros al cierre de un ejercicio contable, por lo que se realizó un análisis bibliográfico relativo a la interpretación de la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo, expone mediante la explicación de casos las implicaciones contables en la revaluación y concluye que el registro contable del revalúo genera un efecto tributario debido a la discordancia de ambas normativas.

Palabras claves: revalúo, valor razonable, propiedades, planta y equipo, NIIF

ACCOUNTING IMPLICATIONS

IN THE REVALUATION OF PROPERTIES, PLANT AND EQUIPMENT

Abstract

Since the Superintendency of Companies established from the year 2010, the mandatory application of International Financial Reporting Standards in our country, through schedule presented in Resolution No. 08.G.DSC.010, the implementation of these new accounting regulations have triggered in questions regarding the proper and correct application of them, specifically in an area of vital importance in any productive process, such as property, plant and equipment; therefore, the need arises to present this academic article to expose the correct accounting treatment in relation to the new recognition of this item after its activation: the revaluation. The revaluation is to present properties, plant and equipment at market values; that is, to establish their fair value and to compare them to their book value at the end of an accounting period. For a better understanding of the subject, the present article through a bibliographic analysis concerning the interpretation of the International Accounting Standard 16 Properties, Plant and Equipment, explains through the explanation of cases the accounting implications in the revaluation and concludes that the registry revaluation accounting generates a tax effect due to the disagreement of both regulations.

Key words: revaluation, fair value, property, plant and equipment, NIIF

Introducción

La Superintendencia de Compañías mediante Resolución No. 06.Q.ICI.004 del 21 de agosto del 2006, estableció la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y su impostergable aplicación en las distintas entidades y compañías bajo su control y vigilancia, a partir del 1 de enero de 2009, esto fue revalidado con la Resolución No. ADM 08199 del 3 de julio del 2008.

Posteriormente, la Superintendencia de Compañías, en la Resolución No. 08.G.DSC.010 del 20 de noviembre del 2008, publicada en el Registro Oficial No. 498 del 31 de diciembre del 2008, estableció un cronograma de implementación determinando grupos de entidades y fechas de aplicación, en donde se determinó que a partir del 2012, todas las sociedades dentro del territorio nacional deberán utilizar en su Contabilidad las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). La finalidad de dichas normas es la de estandarizar la presentación de estados financieros para facilitar el análisis financiero y reducir las barreras de países, y conseguir mediante ésta implementación transparentar cifras, obtener ventajas competitivas y facilitar la toma de decisiones oportunas en los distintos negocios.

En tal sentido, Molina, Díaz, Capuñay y Casinelli (2014), expresan que actualmente no existen dudas de que, directa o indirectamente —mediante la convergencia de las normativas locales—, las NIIF permitirán armonizar la elaboración de los estados financieros de las empresas en todo el mundo. No obstante, siempre se debe considerar la vigencia de la normativa, tal como lo asevera Mantilla (2013): “Como los estándares son cambiantes es necesario estar atentos a cuáles son sus modificaciones. Es clave conocer cuál es el estándar que está vigente y por consiguiente aplica para la información financiera de un período específico” (pág. 34).

Desde la mencionada fecha de implementación, han surgido múltiples dudas sobre el correcto uso y aplicación de las citadas normas en distintas áreas empresariales: “Los conocimientos básicos de las NIIF representan el 50% de la elección de las empresas; sólo 16% posee conocimientos intermedios. Y mientras que el 3% tiene conocimientos avanzados en el tema, un representativo 30% conoce muy poco acerca de esta normativa” (Hansen-Holm, 2011, pág. 109). Siendo un tema neurálgico dentro de toda organización como es

propiedades, planta y equipo, éste rubro es el centro de operaciones donde se forja el proceso de generación de ingresos, en cualquier tipo de industria.

Anteriormente se efectuaba el manejo de propiedades, planta y equipo a través del método del costo, es con la adopción de las NIIF que se origina un nuevo manejo de reconocimiento en sus valores luego de su fecha de activación, siendo este método del revalúo. Por ello, este trabajo busca dar las pautas para un mejor entendimiento de la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo y la correcta aplicación de la normativa contable y tributaria en la revaluación del mencionado rubro.

Adicionalmente, se mostrará las distintas consideraciones tributarias por revaluación, y la determinación de la periodicidad de las revaluaciones. También pretende dar a conocer el tratamiento contable de la disminución en libros de un activo previamente revaluado; el adecuado tratamiento contable de la depreciación acumulada de activos revaluados y, finalmente, el tratamiento contable de la cuenta superávit de revaluación.

Revisión de la literatura

Definiciones iniciales

Para el entendimiento inicial del tratamiento contable de la revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo, es necesario conocer ciertos conceptos básicos relevantes, a continuación algunos de ellos expuestos en el párrafo 6 de la NIC 16 (2014):

Importe en libros es el valor por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la otra contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otros NIIF, por ejemplo la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Una pérdida por deterioro es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.

Las propiedades, planta y equipo 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.

De acuerdo con Romero (2012) “por su naturaleza, este rubro se considera parte integrante del activo no circulante, pues su periodo de beneficios económicos futuros fundadamente esperados es mayor a un año; o sea, se recupera y aplica a resultados en varios ejercicios, dependiendo de su vida productiva” (pág. 334). Las partidas de propiedades, planta y equipo que se enmarquen en la definición establecida por la norma contable tratada, deben ser reconocidas como activo de acuerdo al párrafo 7 de la NIC 16, siempre y cuando sea probable que las compañías puedan obtener beneficios futuros provenientes del uso de las mismas y se pueda medir de forma fiable el costo de esas partidas.

Modelo del costo y modelo de revaluación

Posterior a ese reconocimiento inicial de los activos, los dos métodos alternativos a aplicarse para el reconocimiento posterior, son el modelo del costo y el modelo de revaluación, los cuales deben ser elegidos como política contable por parte de las compañías para expresar el importe en libros posterior al reconocimiento inicial de esos activos.

Bajo el modelo del costo, de acuerdo al párrafo 30 de la NIC 16 (2014), los elementos de propiedades, planta y equipo previamente registrados como activos, se medirán posteriormente a su costo restando la depreciación acumulada y restando cualquier deterioro acumulado de su valor. El párrafo 31 de la NIC 16 (2014) expone que el modelo de revaluación, mide a los activos, posterior a su reconocimiento inicial, a su valor razonable (valor de mercado) en el momento de la revaluación menos la depreciación acumulada y menos cualquier deterioro acumulado de su valor. Esta revaluación debe ser realizada regularmente para que no difiera del valor razonable que se presente al término del periodo que se está informando. En ampliación a la frecuencia de la revaluación, el párrafo 34 de la NIC 16 (2014) explica:

Algunos elementos de propiedades, planta y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes las revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

Dicho de otra forma, donde los cambios entre el valor razonable y el importe en libros de los activos son muy significativos, debe realizarse necesariamente revaluaciones anuales. Si los activos presentan una variación que no sea de mayor consideración, entre su valor razonable y su importe en libros, las revaluaciones pueden efectuarse cada tres o cinco años. Vega (2014) añade que:

En el caso de propiedad, planta y equipo, se utilizan los servicios de valuadores profesionales. Lo interesante de este caso en particular es que la valoración se lleva a cabo en intervalos mayores de un año; es decir, estas valoraciones tienden a hacerse cada tres años la mayoría de las veces y cada cinco años en algunos casos (pág. 61).

Autores como Vázquez y Díaz (2013), en referencia a la periodicidad de las revaluaciones, aseveran que algunos elementos pueden experimentar variaciones significativas y volátiles por lo que será necesario reevaluarlos anualmente; mientras para otros activos será suficiente reevaluar cada tres o cinco años. En tal sentido, es imperativo que las administraciones de cada compañía establezcan sus políticas respecto a ese tema basadas en las realidades operativas de sus entidades.

Adicional a la periodicidad de la revaluación, es importante conocer que el mencionado revalúo debe realizarse no bajo una política de lineamiento individual de activos sino por la clase de activos, tal como lo establece el párrafo 36 de la NIC 16 (2014) “si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se reevaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos”. Para Cuéllar, Vargas y Castro (2016) existen dos propósitos para requerir que la revaluación se realice sobre una clase más que sobre un activo individual:

Primero, esto limita la habilidad de la administración de elegir selectivamente cuáles activos revaluar. Segundo, el requerimiento de tener todos los activos dentro de una misma clase de medición a valor razonable significa que hay un consistente modelo de medición para el mismo tipo de activos en la entidad (pág. 160).

Sea cual fuere la elección de la política contable que la administración de la compañía escoja respecto a la medición posterior al reconocimiento de un elemento de propiedades, planta y equipo, se debe analizar el efecto que dicha elección puede generar en otras cuentas de uno o varios estados financieros, tal como lo explica Fuertes (2013):

Cuando se toma la decisión de escoger una determinada política contable para la preparación de los estados financieros, generalmente se evalúa el efecto que tendrá este cambio en un elemento dentro de un determinado estado financiero, pero muchas veces se pasa por alto el efecto que podría ocasionar esta elección en otras cuentas dentro de ese o en otros estados financieros, a lo largo del periodo contable o inclusive en futuros periodos. Elegir políticas contables sin conocer su efecto impacta la utilidad de la información financiera, ya que para que esta sea relevante debe tener un carácter predictivo que se dejaría de considerar.

Tratamiento contable de una activo revaluado

De acuerdo a NIC 16 (2014) en su párrafo 35, el importe en libros de un activo se ajustará al importe revaluado, indicando dos tratamientos alternativos para la depreciación acumulada a la fecha del revalúo: a) Reexpresar la depreciación acumulada de forma proporcional al cambio del importe en libros bruto del activo a la revaluación del importe en libros del activo; o, b) Eliminar la depreciación acumulada contra el importe en libros bruto del activo. Con respecto al literal a) del párrafo anterior, Abanto (2010) enuncia:

El método de la reexpresión proporcional requiere que para efectos del cambio al modelo de la revaluación debe incrementarse tanto el costo como la depreciación acumulada de este de manera proporcional de forma tal que el importe en libros del mismo después de la revaluación, sea igual a su importe revaluado (pág. 76).

Tomando en cuenta los tratamientos antes expuestos, siempre que se haya realizado la revaluación de propiedades, planta y equipo, va a darse una afectación a la depreciación acumulada de dicho rubro, ya sea que el valor razonable sea superior al valor en libros o si el valor razonable es menor al valor determinado en libros. En resumen, la revaluación de activos se propone como incremento en el importe en libros contra una cuenta de superávit por revaluación, dentro del patrimonio neto (Fierro & Fierro, 2015).

Tratamiento contable de la cuenta superávit de revaluación

De existir un incremento en el importe en libros de una partida de propiedades, planta y equipo producto de una revaluación, el párrafo 39 de la NIC 16 (2014) expone que se debe reconocer dicho incremento en otro resultado integral y acumularse en el patrimonio (cuenta denominada superávit de revaluación). No obstante, el incremento debe reconocerse en el resultado del ejercicio cuando se trate de una reversión de un decremento producto de una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en resultados.

De existir una disminución en el importe en libros de una partida de propiedades, planta y equipo producto de una revaluación, el párrafo 40 de la NIC 16 (2014) indica que se debe reconocer dicha disminución en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución debe reconocerse en otro resultado integral en la medida en que se cuente con saldo acreedor en la cuenta superávit de revaluación de ese activo.

Respecto al saldo de la cuenta patrimonial superávit de revaluación, el párrafo 41 de la NIC 16 (2014) refiere que podrá ser transferido de manera directa a ganancias acumuladas cuando se proceda a dar de baja al activo. Alternativamente, se podrá transferir el saldo de la cuenta superávit de revaluación a ganancias acumuladas a medida que se vaya haciendo uso del activo; esto es, se podrá transferir anualmente la diferencia entre la depreciación calculada del importe en libros del activo revaluado y la depreciación calculada del importe en libros del activo sin considerar el revalúo.

A criterio de Fowler (2001) “la contabilización de revalúos con imputación de las ganancias de tenencia al saldo de revalúo puede ser vista como una especie de parche contable dirigido a obtener una mejor medición contable del activo y del patrimonio pero sin alterar la medición de los resultados acumulados y del periodo” (pág. 566). Sostiene además que el superávit de revaluación sólo debería verse afectado por revalúos, depreciaciones,

desvalorizaciones, reversiones de éstas y bajas de los bienes revaluados. Es importante aclarar que la transferencia del superávit por revaluación de los activos de propiedades, planta y equipo hacia la cuenta de utilidades acumuladas no tiene ningún efecto contable sobre los resultados obtenidos por la entidad (Mesén, 2013).

Consideraciones tributarias por revaluación de activos

Respecto a las consideraciones tributarias que deben tenerse en cuenta respecto a la revaluación de activos, el artículo 28 numeral 6 literal f) establece:

Cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos, la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible, si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciados, no se podrá volverlos a depreciar. En el caso de venta de bienes revaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el revalúo (Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2017).

Respecto al tratamiento tributario arriba descrito, Zapata (2017) concuerda: “sobre la cifra revalorizada, se debe proceder contablemente para realizar la depreciación, pero para efectos tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) no acepta este gasto como deducible” (pág. 236).

Adicional a la no deducibilidad del gasto de depreciación calculada a consecuencia de la revaluación de activos establecida en el artículo precedente, se debe considerar que para el cálculo del anticipo del impuesto a la renta, en base al artículo 41 numeral 2 literal b) de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (2017) establece que las sociedades que mantengan activos revaluados, no considerarán para efectuar dicho cálculo, el valor del revalúo efectuado, tanto para el rubro del activo como para el patrimonio.

Los articulados tributarios arriba expuestos discrepan con la normativa contable universal, debido a que “las normas fiscales siguen vinculadas a la base de medición del costo histórico, mientras que las normas contables han evolucionado constantemente, migrando a una base de medición de valor razonable” (Díaz, Durán, & Valencia, 2012, pág. 21).

Metodología

El tipo de investigación aplicado al presente trabajo fue la investigación documental; la cual de acuerdo a Bernal (2010): “La investigación documental consiste en un análisis de la información escrita sobre un determinado tema, con el propósito de establecer relaciones, diferencias, etapas, posturas o estado actual del conocimiento respecto al tema objeto de estudio” (pág. 111). Dicho lo anterior, a través de un análisis bibliográfico relativo a la NIC 16, se presentará mediante la exposición y discusión de supuestos prácticos, los procedimientos establecidos en los postulados contables respecto a la revaluación de propiedades, planta y equipo.

Discusión

En base a la normativa contable y tributaria sustentada en el presente trabajo de investigación, se expone las distintas situaciones de carácter práctico que pueden ocasionarse en las compañías que han pasado por situaciones de revaluación de partidas de propiedades, planta y equipo; por ello, para ilustrar los tratamientos contables alternativos de la depreciación acumulada a la fecha de revaluación contemplada en la norma se considera el siguiente supuesto:

Supuesto práctico tratamiento de la depreciación acumulada a la fecha de revaluación

Una compañía posee un edificio cuyo costo es de US\$ 210,000, su depreciación es lineal y lleva 5 años de uso con un total de vida útil de 40 años. El saldo de la depreciación acumulada es de US\$ 26,250. Según tasación realizada por un perito valuador este activo tiene un valor razonable de US\$ 200,000. A la fecha su importe en libros es:

Tabla 1
Importe en libros del activo

Costo	210,000
(-) Depreciación acumulada	(26,250)
Importe en libros	183,750

Fuente: NIC 16
Elaboración: El autor

Aplicando los dos tratamientos permitidos por la NIC 16 para la depreciación acumulada, tenemos:

Tratamiento contable a): Reexpresión de la depreciación acumulada

Factor proporcional= Revaluación/Valor en libros

Factor proporcional= $200,000/183,750 = 1.088435$

Tabla 2

Reexpresión de la depreciación acumulada

	Importe en Libros	Revalúo	Factor Proporcional	Importe Revaluado	Valor a Registrar
Costo	210,000	-	1.088435	228,571	18,571
(-) Depreciación acumulada	(26,250)	-	1.088435	(28,571)	(2,321)
Importe en libros	183,750	200,000	1.088435	200,000	16,250

Fuente: NIC 16

Elaboración: El autor

El registro contable para el tratamiento de la reexpresión de la depreciación acumulada se lo expone en la siguiente tabla:

Tabla 3

Registro contable reexpresión depreciación acumulada

Detalle	Debe	Haber
-1-		
Edificios	18,571	
Depreciación Acumulada de Edificios		2,321
ORI-Ganancia por Revaluación de Propiedades		16,250
-2-		
ORI-Ganancia por Revaluación de Propiedades	16,250	
Superávit por Revaluación de Propiedades		16,250

Fuente: NIC 16

Elaboración: El autor

Tratamiento contable b): Eliminación de la depreciación acumulada

Tabla 4

Registro contable eliminación depreciación acumulada

Detalle	Debe	Haber
-1-		
Depreciación Acumulada de Edificios	26,250	
Edificios		26,250
-2-		
Edificios	16,250	
ORI-Ganancia por Revaluación de Propiedades		16,250
-3-		
ORI- Ganancia por Revaluación de Propiedades	16,250	
Superávit por Revaluación de Propiedades		16,250

Fuente: NIC 16

Elaboración: El autor

En base al caso planteado, se demuestra que el nuevo importe en libros del activo a la fecha de la revaluación es el mismo sea que se aplique la reexpresión de la depreciación acumulada o se la elimine contra el importe en libros bruto del activo. Adicionalmente, el reconocimiento de la cuenta superávit de revaluación también es imperativo en este tipo de transacciones puesto que es allí donde se va a registrar el efecto neto del incremento por el revalúo del activo.

A su vez, sirva de aclaración, que producto del superávit reconocido a consecuencia de la revaluación, la NIC 12 Impuesto a las Ganancias (2014), exige el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuando se realicen revaluaciones de activos, procedimiento que no es tratado en el desarrollo de los supuestos analizados a efectos de centrar toda la atención en el registro contable que concierne exclusivamente al revalúo y no sus efectos sobre los impuestos diferidos.

Por otro lado, como afirman García y Ortiz (2015), a consecuencia de la revaloración del activo, se obtiene un nuevo importe en libros, que constituye el valor razonable a la fecha del revalúo, el mismo que se tomará en cuenta para calcular nuevamente la alícuota de depreciación en base a la vida útil restante del activo. Situación que la analizamos mediante el siguiente supuesto:

Supuesto práctico cálculo del nuevo cargo por depreciación de un activo revaluado y tratamiento alternativo del superávit por revaluación

La aplicación práctica del párrafo arriba expuesto en base al caso que sirve de ilustración, está dada por un valor de depreciación anual a partir del sexto año de US\$ 5,714, calculada sobre el nuevo importe en libros de US\$ 200,000 dividido para el resto de vida útil del activo que es de 35 años. Cabe aclarar que el gasto de depreciación calculado debe ser cargado directamente a resultados, tal como se demuestra en la tabla siguiente:

Tabla 5
Asiento contable depreciación anual de activo revaluado

Detalle	Debe	Haber
-1-		
Gasto por Depreciación de Edificios	5,714	
Depreciación Acumulada de Edificios		5,714

Fuente: NIC16
Elaboración: El autor

Seguidamente, aplicando el tratamiento alternativo de la norma respecto al ajuste del superávit por revaluación, parte del superávit debe ser transferido a ganancias acumuladas a medida que se vaya usando el activo revaluado. El valor a transferir corresponde a la diferencia entre la depreciación del importe en libros del activo después del revalúo y la depreciación del costo original.

El procedimiento contable antes detallado se lo expone a continuación:

Tabla 6
Transferencia del superávit de revaluación a ganancias acumuladas

Detalle	Debe	Haber
-1-		
Superávit por Revaluación de Propiedades	464	
Ganancias acumuladas		464

Fuente: NIC 16
Elaboración: El autor

Entendiendo el asiento de la tabla 6, anteriormente se calculó la depreciación anual en US\$ 5,714, y si el edificio no se hubiese revaluado su depreciación anual sería US\$ 5,250; entonces, al confrontar ambas depreciaciones se obtiene los US\$ 464 que se transfieren a resultados acumulados.

Ahora bien, cuando se presenta el caso de que el valor razonable de una propiedad, planta o equipo es menor a su valor registrado en libros, deberá realizarse un tratamiento contable especial que a continuación será explicado mediante el siguiente ejemplo:

Supuesto práctico disminución del importe en libros de un activo proveniente de segunda revaluación

Siguiendo el mismo caso planteado, suponga que han transcurrido cinco años desde el último revalúo y que en la segunda revaluación se obtiene un valor del activo de US\$ 160,000. El tratamiento contable estipulado en la norma sujeta a análisis y citada por autores como Ayala (2014) define que la segunda actualización cuando sea menor, será cargada a cualquier excedente de revaluación que tiene de las anteriores revaluaciones, en la medida en que no se exceda el monto original considerado en el excedente de revaluación.

En otras palabras, a la fecha de la segunda revaluación el importe en libros del activo es:

Tabla 7

Reexpresión de la depreciación acumulada por segundo revalúo

	Importe en Libros	Segundo Revalúo	Factor Proporcional	Importe Revaluado	Valor a Registrar
Costo	228,571	-	0.933326	213,331	(15,240)
(-) Depreciación acumulada	(57,141)	-	0.933326	(53,331)	3,810
Importe en libros	171,430	160,000	0.933326	160,000	(11,430)

Fuente: NIC 16

Elaboración: El autor

El registro contable de la disminución del valor en libros del activo a consecuencia de un revalúo siempre que exista saldo acreedor en la cuenta superávit de revaluación de ese activo se lo expone en la tabla siguiente:

Tabla 8

Registro contable de la disminución del valor en libros por segunda revaluación

Detalle	Debe	Haber
-1-		
Depreciación Acumulada de Edificios	3,810	
ORI-Ganancia por Revaluación de Propiedades	11,430	
Edificios		15,240
-2-		
Superávit por Revaluación de Propiedades	11,430	
ORI-Ganancia por Revaluación de Propiedades		11,430

Fuente: NIC 16

Elaboración: El autor

Con este último asiento, se dio un tratamiento contable a la situación de disminución del importe en libros a consecuencia de un revalúo, disminuyendo el saldo de la cuenta superávit por revaluación originalmente reconocida; ahora bien, si el valor del decremento excede el superávit reconocido inicialmente, la diferencia del exceso deberá ser enviada a resultados. A continuación, revisamos este procedimiento contable con la revisión del siguiente supuesto:

Supuesto práctico disminución del importe en libros de un activo proveniente de segunda revaluación que excede al superávit de revaluación inicialmente reconocido

En esta ocasión, partiendo del importe en libros del supuesto anterior, se establece que en la segunda revaluación se obtiene un valor razonable de US\$ 145,000 para el edificio; valor del cual, la reexpresión de la depreciación acumulada es:

Tabla 9

Reexpresión de la depreciación acumulada por segundo revalúo que excede al saldo del superávit

	Importe en Libros	Segundo Revalúo	Factor Proporcional	Importe Revaluado	Valor a Registrar
Costo	228,571	-	0.845826	193,331	(35,240)
(-) Depreciación acumulada	(57,141)	-	0.845826	(48,331)	8,810
Importe en libros	171,430	145,000	0.845826	145,000	(26,430)

Fuente: NIC 16

Elaboración: El autor

Contablemente, el asiento a realizarse a consecuencia de que la disminución del importe en libros del activo por el segundo revalúo excede al saldo del superávit de US\$ 15,786, obtenidos de su reconocimiento inicial, mostrado en la tabla 4 anterior, por US\$ 16,250 menos los US\$ 464 por la transferencia a resultados acumulados, expuesto anteriormente en la tabla 6, es el siguiente:

Tabla 10

Registro contable de la disminución del valor en libros por segunda revaluación que excede al saldo del superávit

Detalle	Debe	Haber
-1-		
Depreciación Acumulada de Edificios	8,810	
Pérdida por Deterioro de Edificios	10,644	
ORI-Ganancia por Revaluación de Propiedades	15,786	
Edificios		24,596
Deterioro Acumulado de Edificios		10,644
-2-		
Superávit por Revaluación de Propiedades	15,786	
ORI-Ganancia por Revaluación de Propiedades		15,786

Fuente: NIC 16

Elaboración: El autor

A consecuencia del decremento del valor del activo surgido por el segundo revalúo, se deja saldada la cuenta superávit y se registra el excedente directamente a resultados tal como lo exige el tratamiento contable de la NIC 16 en su párrafo 40. Posterior a este registro, el nuevo importe en libros del edificio queda establecido de la siguiente manera:

Tabla 11

Importe en libros del activo posterior a segundo revalúo

Costo	203,975
(-) Depreciación acumulada	(48,331)
(-) Deterioro acumulado	(10,644)
Importe en libros	145,000

Fuente: NIC 16

Elaboración: El autor

Conclusiones

La revaluación implica presentar a valor de mercado las propiedades, planta y equipo; es decir, establecer su valor razonable y sincerarlo frente al valor reportado en libros al cierre de un ejercicio contable. Es importante considerar que para efectos tributarios la depreciación calculada de un activo revaluado es un gasto no deducible a efecto de impuesto a la renta, esto implica que la compañía debe determinar y pagar el porcentaje establecido para el impuesto a la renta de sociedades del valor que por concepto de depreciación se encuentra registrado en gastos del período.

El escogimiento del modelo de revaluación para medir las propiedades, planta y equipo, trae consigo no solo un efecto sobre el patrimonio sino también sobre los resultados, debido para el primer caso, al incremento en el valor de los activos revaluados que mejoran la posición patrimonial y en el segundo caso, producto de las revaluaciones, mayores imputaciones al gasto por concepto de depreciación, situación que al fin de cuentas tendrá su efecto neto en el resultado, utilidades o pérdidas, que presente la entidad al término del ejercicio económico.

Es evidente que la discordancia existente entre la normativa tributaria y la normativa contable respecto a la no deducibilidad del gasto de depreciación de un activo revaluado está basada primordialmente por el enfoque de medición basado en el costo histórico que las primeras mantienen, frente al recientemente reconocido enfoque de valor razonable adoptado por las NIIF.

Referencias

- Abanto, M. (2010). *Cómo identificar las diferencias temporales y permanentes al cierre del ejercicio*. Lima, Perú: Imprenta Editorial El Búho E.I.R.L.
- Ayala, P. (2014). *Comentarios y aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Lima, Perú: Instituto Pacífico.
- Bernal, C. (2010). *Metodología de la investigación*. Bogotá, Colombia: Pearson Educación.
- Cuéllar, L., Vargas, H., & Castro, C. (2016). *Contabilidad un enfoque práctico* (Segunda ed.). Bogotá, Colombia: Alfaomega.
- Díaz, Ó., Durán, L., & Valencia, A. (2012). Análisis de las diferencias entre el tratamiento contable y fiscal para los elementos de propiedades, planta y equipo: el caso peruano. *Contabilidad y Negocios*, 7(14), 5-22.
- Fierro, Á. M., & Fierro, F. A. (2015). *Contabilidad de activos con enfoque NIIF para las Pymes* (3era ed.). Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.
- Fowler, E. (2001). *Contabilidad Superior*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.
- Fuertes, J. (2013). Análisis integral de la revaluación de la propiedad, planta y equipo. *Gestión Joven*, 15-30.
- García, C., & Ortiz, L. (2015). *Normas Internacionales de Contabilidad. Entendiendo las NIC/NIIF y NIIF-PYMES a través de ejercicios prácticos*. Bogotá, Colombia: Ediciones de la U.
- Hansen-Holm, M. A.-H.-H. (2011). *NIIF Teoría y Práctica*. Guayaquil, Ecuador: Hansen-Holm & Co.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. (2017). Quito, Ecuador: Registro Oficial.
- Mantilla, S. (2013). *Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF)* (Cuarta ed.). Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.
- Mesén, V. (2013). *Aplicaciones prácticas de las NIIF completas* (Segunda ed.). Cartago, Costa Rica: Tecnológica de Costa Rica.
- Molina, R. D. (2014). El proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera en España, Perú y Argentina. *Contabilidad y Negocios*.
- Norma Internacional de Contabilidad 12*. (2014). Londres, Reino Unido: Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).
- Norma Internacional de Contabilidad 16*. (2014). Londres, Reino Unido: Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).
- Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. (2017). Quito, Ecuador: Registro Oficial.
- Romero, A. (2012). *Contabilidad Intermedia*. México, México: McGraw-Hill.
- Vázquez, N., & Díaz, M. (2013). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF-IFRS). Principios y ejercicios avanzados de contabilidad global*. Barcelona, España: Profit Editorial.
- Vega, B. y. (2014). Las técnicas financieras para la determinación de valor razonable, su aplicación en los estados financieros y las posibles repercusiones para las empresas. *Forum Empresarial*.
- Zapata, P. (2017). *Contabilidad general con base en Normas Internacionales de Información Financiera* (Octava ed.). Bogotá, Colombia: Alfaomega.