

Documentos del IASB publicados para acompañar a la

Norma Internacional de Contabilidad 16

Propiedades, Planta y Equipo

El texto normativo de la NIC 16 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de enero de 2005. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 16 EMITIDA EN
DICIEMBRE DE 2003**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE *ACLARACIÓN DE LOS MÉTODOS
ACEPTABLES DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN* (MODIFICACIONES A
LAS NIC 16 Y NIC 38) EMITIDO EN MAYO DE 2014**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE *AGRICULTURA: PLANTAS
PRODUCTORAS* (MODIFICACIONES A LA NIC 16 Y A LA NIC 41) EMITIDA EN
JUNIO DE 2014**

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

OPINIONES EN CONTRARIO

NIC 16

Aprobación por el Consejo de la NIC 16 emitida en diciembre de 2003

La Norma Internacional de Contabilidad 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003) fue aprobada para su emisión por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Sir David Tweedie	Presidente
Thomas E Jones	Vicepresidente
Mary E Barth	
Hans-Georg Bruns	
Anthony T Cope	
Robert P Garnett	
Gilbert Gélard	
James J Leisenring	
Warren J McGregor	
Patricia L O'Malley	
Harry K Schmid	
John T Smith	
Geoffrey Whittington	
Tatsumi Yamada	

**Aprobación por el Consejo de *Aclaración de los Métodos
Aceptables de Depreciación y Amortización*
(Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38) emitido en
mayo de 2014**

Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización fue aprobado para su publicación por quince de los dieciséis miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. La Sra. Tokar opinó en contrario. Su opinión en contrario se expone en los Fundamentos de las Conclusiones.

Hans Hoogervorst

Presidente

Ian Mackintosh

Vicepresidente

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Martin Edelmann

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Gary Kabureck

Suzanne Lloyd

Patricia McConnell

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang

NIC 16

Aprobación por el Consejo de *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41) emitida en junio de 2014

Agricultura: Plantas Productoras se aprobó para su publicación por catorce de los dieciséis miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. El Sr. Finnegan y la Sra. McConnell votaron en contra de su publicación. Sus opiniones en contrario se encuentran después de los Fundamentos de las Conclusiones.

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vicepresidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Martin Edelmann	
Jan Engström	
Patrick Finnegan	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Patricia McConnell	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	

ÍNDICE

*desde el párrafo***FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA
NIC 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

INTRODUCCIÓN	FC1
ALCANCE	FC4
RECONOCIMIENTO	FC5
Clasificación de equipo auxiliar	FC12A
MEDICIÓN EN EL MOMENTO DEL RECONOCIMIENTO	FC13
Costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación del activo	FC13
Permutas de activos	FC17
MEDICIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO	FC25
Modelo de revaluación	FC25
Método de la revaluación—reexpresión proporcional de la depreciación acumulada cuando se revalúa una parte de propiedades, planta y equipo	FC25A
Depreciación: unidad de medida	FC26
Depreciación: importe depreciable	FC28
Depreciación: período de depreciación	FC30
Depreciación: método de depreciación	FC33
BAJA EN CUENTAS	FC34
Fecha de baja en cuentas	FC34
CLASIFICACIÓN DE GANANCIAS	FC35
ACTIVOS MANTENIDOS PARA ARRENDAR A TERCEROS	FC35A
DISPOSICIONES TRANSITORIAS	FC36
RESUMEN DE CAMBIOS CON RESPECTO DEL PROYECTO DE NORMA	FC37
CONTABILIZACIÓN DE LAS PLANTAS PRODUCTORAS (MODIFICACIONES DE 2014)	FC38
Aspectos generales	FC38
Antecedentes	FC39
CAMBIOS EN LAS PROPUESTAS DEL PN	FC46
ALCANCE DE LAS MODIFICACIONES	FC48
FUNDAMENTOS PARA LA CONTABILIZACIÓN DE LAS PLANTAS PRODUCTORAS EN LA NIC 16	FC63
Justificación del uso de la NIC 16	FC64
Consideraciones costo-beneficio	FC68
TRANSFORMACIÓN BIOLÓGICA	FC69
Contabilización de las plantas productoras antes de su madurez	FC70
Contabilización del producto que se desarrolla en una planta productora	FC73

NIC 16 FC

APLICACIÓN DE LOS REQUERIMIENTOS DE LA NIC 16 A LAS PLANTAS PRODUCTORAS	FC80
Unidad de medida	FC80
Momento de la madurez	FC82
Otros requerimientos de reconocimiento y medición del modelo del costo	FC83
Requerimientos de información a revelar del modelo del costo	FC86
Modelo de revaluación	FC92
Ubicación de los requerimientos	FC94
REQUERIMIENTOS DE TRANSICIÓN	FC95
Preparadores conforme a las NIIF actuales	FC95
Entidades que adoptan por primera vez de las NIIF	FC98
ANÁLISIS DE LOS EFECTOS PROBABLES DE LAS MODIFICACIONES	FC99
Cómo es probable que afecten las modificaciones a cómo se informa sobre las actividades	FC106
Cómo afectan las modificaciones a la comparabilidad de los estados financieros	FC108
Cómo mejorarán las modificaciones la capacidad de un usuario para evaluar los flujos de efectivo futuros	FC111
Cómo afectarán las modificaciones a la toma de decisiones económicas y a los costos de los análisis para los usuarios de los estados financieros	FC114
Efecto sobre los costos de cumplimiento para los preparadores	FC116
OPINIONES EN CONTRARIO	

Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NIC 16, pero no forman parte de la misma.

Introducción

- FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para alcanzar sus conclusiones sobre revisar la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* en 2003. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.
- FC2 En julio de 2001 el Consejo anunció que, como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos, emprendería un proyecto para mejorar algunas Normas, incluyendo a la NIC 16. El proyecto se emprendió con motivo de las preguntas y críticas recibidas, relativas a las Normas, que procedían de supervisores de valores, profesionales de la contabilidad y otros interesados. Los objetivos del proyecto de Mejoras consistieron en reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos dentro de las Normas, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras adicionales. En mayo de 2002, el Consejo publicó sus propuestas en un Proyecto de Norma de *Mejoras a las Normas Internacionales de Contabilidad*, fijando como fecha límite para recibir comentarios el 16 de septiembre de 2002. El Consejo recibió más de 160 cartas de comentarios sobre el Proyecto de Norma.
- FC2A *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41), emitida en junio de 2014, modificó el alcance de la NIC 16 para incluir las plantas productoras. La NIC 41 *Agricultura* es aplicable a los productos que se desarrollan en esas plantas productoras. Las modificaciones definen una planta productora y requieren que se contabilice como propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIC 16. Estas modificaciones se analizan en los párrafos FC38 a FC117.
- FC3 Debido a que la intención del Consejo no era reconsiderar el enfoque fundamental sobre la contabilización de las propiedades, planta y equipo establecida por la NIC 16, estos Fundamentos de las Conclusiones no abordan los requerimientos de la NIC 16 que el Consejo no ha reconsiderado.

Alcance

- FC4 El Consejo aclaró que los requerimientos de la NIC 16 se aplican a partidas de propiedades, planta y equipo que una entidad utiliza para desarrollar o mantener (a) activos biológicos y (b) derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares. En el Consejo se destacó que las partidas de propiedades, planta y equipo que una entidad utiliza para esos propósitos poseen las mismas características que otras partidas de propiedades, planta y equipo.

Reconocimiento

- FC5 Al considerar las mejoras potenciales a la versión previa de la NIC 16, el Consejo revisó su principio de reconocimiento de desembolsos posteriores por dos

NIC 16 FC

razones. En primer lugar, el principio de reconocimiento de desembolsos posteriores existente no es acorde con el principio de reconocimiento del *Marco Conceptual*.¹ En segundo lugar, en el Consejo se destacaron las dificultades en la práctica para realizar la distinción requerida entre los desembolsos para mantener y aquéllos que mejoran, una partida de propiedades, planta y equipo. Algunos desembolsos parecen cumplir ambos.

- FC6 El Consejo finalmente decidió que el principio de reconocimiento separado para desembolsos posteriores no era necesario. Como resultado, una entidad evaluará todos los costos de sus propiedades, planta y equipo según el principio de reconocimiento general de la NIC 16. También, si el costo de una sustitución de parte de una partida de propiedades, planta y equipo se reconoce en el importe en libros de un activo, entonces una entidad dará de baja en cuentas el importe en libros de lo que se sustituyó, para evitar registrar la parte que sustituye y la parte sustituida como activos. Esta baja en cuentas ocurre si lo que es sustituido es una parte o no, de una partida que la entidad deprecia separadamente.
- FC7 La decisión del Consejo sobre cómo utilizar los principios de reconocimiento no fue alcanzada fácilmente. En el Proyecto de Norma, el Consejo propuso incluir dentro del principio de reconocimiento general de la NIC 16 solo el reconocimiento de desembolsos posteriores que sean sustituciones de una parte de una partida de propiedades, planta y equipo. También en el Proyecto de Norma, el Consejo propuso modificar el principio de reconocimiento de desembolsos posteriores para distinguir más claramente los desembolsos a los que se continuaría aplicando.
- FC8 Quienes respondieron al Proyecto de Norma estuvieron de acuerdo en que era apropiado que se aplicase el principio de reconocimiento general a desembolsos posteriores que fueran sustituciones de una parte de una partida de propiedades, planta y equipo que una entidad depreciaba separadamente. Sin embargo, los que respondieron argumentaron, y el Consejo estuvo de acuerdo, que el principio segundo modificado no era más claro porque daría lugar a reconocer una entidad en el importe en libros de un activo y luego depreciar los desembolsos posteriores que sean para el mantenimiento diario de partidas de propiedades, planta y equipo, que comúnmente podrían ser considerados como para “reparaciones y mantenimiento”. Dicho resultado no era la intención del Consejo.
- FC9 El Consejo, en sus nuevas deliberaciones sobre el Proyecto de Norma, concluyó que no podía mantener el principio modificado propuesto de reconocimiento de desembolsos posteriores. También concluyó que no podía volver al principio de desembolsos posteriores de la versión previa de la NIC 16 porque, si lo hacía, no mejoraba nada, el conflicto del *Marco Conceptual* no se resolvía y no se abordaban los problemas prácticos.

1 Las referencias al *Marco Conceptual* son al *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* del IASC, adoptado por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

- FC10 El Consejo concluyó que era mejor para todos los desembolsos posteriores que fueran tratados según el principio de reconocimiento general de la NIC 16. Esta solución tenía las siguientes ventajas:
- (a) la utilización del principio de reconocimiento general de la NIC 16 se ajusta al *Marco Conceptual*.
 - (b) el uso de un único principio de reconocimiento es un método más directo.
 - (c) mantener el principio de reconocimiento general de la NIC 16 y combinarlo con el principio de baja en cuentas dará lugar a estados financieros que reflejen lo que ocurre, es decir, el flujo de propiedades, planta y equipo en una entidad y los aspectos económicos del proceso de adquisición y disposición.
 - (d) la utilización de un principio de reconocimiento fomenta la congruencia. Con dos principios, no se logra la congruencia a menos que esté claro cuándo debe aplicarse cada uno. Debido a que la NIC 16 no aborda qué constituye una “partida” de propiedades, planta y equipo, no se asegura esta claridad porque algunos podrían caracterizar un costo particular como el costo inicial de una nueva partida de propiedades, planta y equipo y otros podrían considerarlo como un costo posterior de una partida existente de propiedades, planta y equipo.
- FC11 Como consecuencia de colocar todos los desembolsos posteriores según el principio de reconocimiento general de la NIC 16, el Consejo también incluyó dichos desembolsos bajo el principio de baja en cuentas según la NIC 16. En el Proyecto de Norma, el Consejo propuso la baja en cuentas del importe en libros de una parte de una partida que era depreciado separadamente y era sustituida por un desembolso posterior que una entidad reconocía en el importe en libros del activo, según el principio de reconocimiento general. Con este cambio, las sustituciones de una parte de una partida que no son depreciadas separadamente están sujetas al mismo método.
- FC12 En el Consejo se destacó que algunos desembolsos posteriores sobre propiedades, planta y equipo, aunque probablemente incurridos en la consecución de beneficios económicos, no son suficientemente ciertos para ser reconocidos en el importe en libros de un activo según el principio de reconocimiento general. Por tanto, el Consejo decidió establecer en la Norma que una entidad reconozca en resultados los costos del mantenimiento diario de propiedades, planta y equipo cuando incurra en los mismos.

Clasificación de equipo auxiliar

- FC12A En el documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011* (emitido en mayo de 2012) el Consejo respondió a una petición para abordar una incongruencia percibida en los requerimientos de clasificación del equipo auxiliar. El párrafo 8 de la NIC 16 no era claro sobre la clasificación del equipo auxiliar como inventario o como propiedades, planta y equipo y conducía a que algunos pensarán que el equipo auxiliar utilizado durante más de un periodo se clasificaría como parte del inventario. El Consejo decidió aclarar que elementos tales como piezas de repuesto, equipo de mantenimiento permanente y equipo auxiliar se

NIC 16 FC

reconocerán como propiedades, planta y equipo cuando cumplan la definición de éstos. Si no cumplen esta definición se clasifican como inventario. A la luz de los comentarios de quienes respondieron al proyecto de documento de junio de 2011, el Consejo no realizó una referencia explícita a la clasificación de tipos particulares de equipo, porque la definición de propiedades, planta y equipo ya proporciona guías suficientes. El Consejo también eliminó del párrafo 8 el requerimiento de contabilización de las piezas de recambio y equipo auxiliar como propiedades, planta y equipo solo si se utilizaban en relación con un elemento de propiedades, planta y equipo porque este requerimiento era demasiado restrictivo en comparación con la definición de propiedades, planta y equipo.

Medición en el momento del reconocimiento

Costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación del activo

- FC13 La versión previa de la NIC 16 establecía que en la medición inicial de una partida de propiedades, planta y equipo, una entidad incluiría el costo de desmantelar y retirar esa partida y rehabilitar el emplazamiento en que se localiza, en la medida que haya reconocido una obligación por ese costo. Como parte de sus deliberaciones, el Consejo evaluó si podría mejorar esta guía al abordar problemas asociados que han surgido en la práctica.
- FC14 El Consejo concluyó que el alcance relativamente limitado del proyecto de Mejoras se garantizaba abordando solo un problema. Este problema era si el costo de una partida de propiedades, planta y equipo debe incluir la estimación inicial del costo de desmantelamiento, retiro y restauración en que una entidad incurre como consecuencia de utilizar el elemento (en lugar de como consecuencia de adquirirlo). Por ello, el Consejo no abordó cómo debe contabilizar una entidad (a) los cambios en el importe de la estimación inicial de una obligación reconocida (b) los efectos de la adición de una obligación reconocida o los cambios en las tasas de interés sobre la misma, o (c) el costo de las obligaciones que una entidad no afrontó cuando adquirió la partida, tales como una obligación provocada por un cambio legal aprobado después de que el activo fuera adquirido.
- FC15 El Consejo observó que si se incurre en la obligación por la adquisición del elemento o mientras está siendo usado, su naturaleza subyacente y su asociación con el activo son las mismas. Por ello, el Consejo decidió que el costo de una partida debe incluir los costos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, la obligación que una entidad ha contraído como consecuencia de haber usado el elemento durante un periodo particular distinto de producir inventarios durante ese periodo. Una entidad aplica la NIC 2 *Inventarios* a los costos de esas obligaciones que se incurren como consecuencia de haber usado el elemento durante un periodo particular para producir inventarios durante ese periodo. El Consejo señaló que contabilizar esos costos inicialmente de acuerdo con la NIC 2 reconoce su naturaleza. Además, haciéndolo así se consigue el mismo resultado que incluyendo dichos costos como un elemento de los costos de una partida de propiedades, planta y equipo, depreciándolos durante el periodo de producción finalizado e identificando el cargo por depreciación como un costo para

producir otro activo (inventario), en cuyo caso el cargo por depreciación constituye parte del costo de ese otro activo.

- FC16 En el Consejo se destacó que debido a que las disposiciones de medición inicial de la NIC 16 no están afectadas por la decisión posterior de una entidad para registrar una partida según el modelo del costo o el modelo de revaluación, la decisión del Consejo se aplica a activos que una entidad registra bajo cualquier tratamiento.

Permutas de activos

- FC17 El párrafo 22 de la versión previa de la NIC 16 indicó que si (a) se adquiere un elemento de propiedades, planta y equipo a cambio de un activo similar que tiene un uso parecido en la misma línea de negocio y tiene un valor razonable, o (b) se vende una partida de propiedades, planta y equipo a cambio de una participación en el patrimonio en un activo similar, entonces no se reconoce ninguna ganancia o pérdida por la transacción. El costo del nuevo activo es el importe en libros del activo retirado (en lugar del valor razonable de la contrapartida por la compra dada por el nuevo activo).
- FC18 Este requerimiento en la versión previa de la NIC 16 era congruente con opiniones que:
- (a) las ganancias no deben reconocerse en intercambios de activos, a menos que los intercambios representen el reconocimiento de ingresos en el momento de la venta.
 - (b) los intercambios de activos de una naturaleza y valor similar no son un hecho significativo que garantice el reconocimiento de ganancias; y
 - (c) requerir o permitir el reconocimiento de ganancias de tales intercambios permite a las entidades “manufacturar” ganancias atribuyendo valores inflados a los activos intercambiados, si los activos no tienen precios de mercado observables en mercados activos.
- FC19 El enfoque descrito anteriormente da lugar a problemas sobre cómo identificar si los activos intercambiados son similares en naturaleza y valor. El Consejo revisó este tema, y destacó opiniones que:
- (a) según el *Marco Conceptual*, el reconocimiento de un ingreso por un intercambio de activos no depende de si los activos intercambiados son diferentes;
 - (b) el ingreso no es necesariamente acumulado o devengado solo al reconocimiento del mismo en el momento de la venta, y en algunos casos es arbitrario determinar cuando finaliza un reconocimiento de ingresos;
 - (c) generalmente, según ambos criterios de medición que se permiten según la NIC 16 después del reconocimiento, el reconocimiento de la ganancia no se difiere más allá de la fecha en que los activos se intercambian; y
 - (d) eliminar la medición del “importe en libros existente” de propiedades, planta y equipo adquiridos a cambio de activos similares, incrementaría la congruencia de la medición de adquisiciones de activos.

NIC 16 FC

- FC20 El Consejo decidió requerir en la NIC 16 que todas las partidas de propiedades, planta y equipo adquiridas a cambio de activos no monetarios o una combinación de activos monetarios y no monetarios debe ser medida al valor razonable, excepto que, si la transacción de intercambio carece de carácter comercial o el valor razonable de ninguno de los activos intercambiados puede ser determinado con fiabilidad, entonces el costo del activo adquirido en el intercambio debe ser medido por el valor en libros del activo entregado.
- FC21 El Consejo añadió la prueba del “carácter comercial” en respuesta a la preocupación surgida en los comentarios recibidos al Proyecto de Norma. Esta preocupación era que, según la propuesta del Consejo, una entidad mediría a valor razonable un activo adquirido en una transacción que no tenía carácter comercial, es decir la transacción no tenía un efecto apreciable sobre la economía de una entidad. El Consejo acordó que requerir una evaluación del carácter comercial ayudaría a dar a los usuarios de los estados financieros seguridad de que la sustancia de una transacción en la que el activo adquirido se mide al valor razonable (y a menudo, consiguientemente, se reconoce una ganancia sobre la disposición del activo transferido en ingresos) es la misma que su forma legal.
- FC22 El Consejo concluyó que al evaluar si una transacción tiene carácter comercial, una entidad debe calcular el valor presente de los flujos de efectivo después de impuestos que puede razonablemente esperar obtener de la parte de sus operaciones afectadas por la transacción. La tasa de descuento debe reflejar la evaluación actual de la entidad del valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos para esas operaciones en lugar de los que obtendrían los participantes en el mercado.
- FC23 El Consejo incluyó la prueba de la “medición fiable” para utilizar el valor razonable para medir estos intercambios para minimizar el riesgo de que las entidades pudieran “manufacturar” ganancias al atribuir valores inflados a los activos intercambiados. Teniendo en consideración su proyecto para la convergencia de las NIIF y los PCGA de los Estados Unidos, el Consejo discutió si cambiar la manera en que se describe su prueba de “medición fiable”. El Consejo observó que esto era innecesario porque cree que se pretende que sus guías y las contenidas en los PCGA de los Estados Unidos tengan el mismo significado.
- FC24 El Consejo decidió mantener, en la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*², su prohibición sobre reconocer ingresos por intercambios o permutas de bienes o servicios de una naturaleza y valor similar. El Consejo tiene en su agenda un proyecto sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y no propone hacer ninguna modificación significativa en la NIC 18 hasta que ese proyecto se finalice.

² La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, sustituyó la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*. La NIIF 15 también excluye de su alcance las permutas no monetarias entre entidades en la misma línea de negocio para facilitar ventas a clientes, o potenciales clientes, distintos de las partes del intercambio.

Medición posterior al reconocimiento

Modelo de revaluación

FC25 El Consejo está tomando parte en actividades de investigación con organismos emisores de normas nacionales sobre revaluaciones de propiedades, plantas y equipo. Se pretende que esta investigación promueva la convergencia internacional de las normas. Uno de los problemas más importantes es identificar el atributo de medición preferido para las revaluaciones. Esta investigación podía conducir a propuestas para modificar la NIC 16.

Método de la revaluación—reexpresión proporcional de la depreciación acumulada cuando se revalúa una parte de propiedades, planta y equipo

FC25A El Comité de Interpretaciones de las NIIF informó al Consejo que había prácticas diferentes para calcular la depreciación acumulada para una partida de propiedades, planta y equipo que se mide utilizando el método de la revaluación en casos en los que el valor residual, la vida útil o el método de depreciación han sido estimados nuevamente antes de una revaluación.

FC25B El párrafo 35(a) requería que, en situaciones en las que se revalúa el importe en libros bruto, la depreciación acumulada revaluada se reexpresa de forma proporcional al cambio en el importe en libros bruto.

FC25C La propuesta destacó que la aplicación del mismo factor proporcional para reexpresar la depreciación acumulada que para el cambio en el importe en libros bruto ha causado problemas en la práctica si el valor residual, la vida útil o el método de depreciación ha sido estimado nuevamente antes de la revaluación. La propuesta utilizó un ejemplo en el que se revaluaban el importe en libros bruto y el importe en libros.

FC25D En estos casos, existían opiniones divergentes sobre la forma de calcular la depreciación acumulada cuando se revalúa la partida de propiedades, planta equipo:

- (a) Algunos piensan que la reexpresión de la depreciación acumulada no es siempre proporcional al cambio en el importe en libros bruto y que el párrafo 35(a) debe modificarse adecuadamente.
- (b) Otros son de la opinión de que la depreciación acumulada y el importe en libros bruto deben reexpresarse siempre de forma proporcional al aplicar el párrafo 35(a). La diferencia entre el importe requerido para una reexpresión proporcional de la depreciación y la reexpresión real de la depreciación requerida por el importe en libros bruto para dar lugar a un importe en libros igual al importe revaluado que se tratará como un error contable de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

FC25E La definición de “importe en libros” del párrafo 6 es “el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas”. El Consejo destacó que, al revaluar una partida de propiedades, planta y equipo, la definición implica que la

NIC 16 FC

depreciación acumulada se calcula como la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros, después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas.

FC25F El Consejo estuvo de acuerdo con los proponentes del punto de vista presentado en el párrafo FC25D(a) en que la reexpresión de la depreciación acumulada no siempre es proporcional al cambio en el importe en libros bruto. El Consejo destacó que no sería posible reexpresar la depreciación acumulada de forma proporcional al importe en libros bruto en situaciones en las que el importe en libros bruto y el importe en libros se revalúan de forma no proporcional del uno con respecto al otro. Se destacó que este era el caso, independientemente de si había habido una estimación nueva del valor residual, la vida útil o el método de depreciación en un periodo anterior.

FC25G Por ejemplo, cuando los importes revaluados del importe en libros bruto y el importe en libros reflejan información observable no proporcional, está demostrado que la depreciación acumulada no puede reexpresarse de forma proporcional al importe en libros bruto para que el importe en libros iguale el importe en libros bruto menos la depreciación acumulada y las pérdidas de deterioro de valor acumuladas. A este respecto, el Consejo piensa que los requerimientos del párrafo 35(a) pueden percibirse como que son incongruentes con la definición del importe en libros.

FC25H Además, el Consejo destacó que la segunda frase del párrafo 35(a) refuerza esa incongruencia porque señala que la reexpresión proporcional se utiliza, a menudo, cuando se revalúa un activo por medio de la aplicación de un índice para determinar su costo de reposición. Ello refuerza la incongruencia porque la determinación de la depreciación acumulada no depende de la selección de la técnica de valoración utilizada para la revaluación según el modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipo.

FC25I Por consiguiente, el Consejo decidió:

- (a) modificar el párrafo 35(a) para señalar que el importe en libros bruto se ajusta de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros;
- (b) modificar el párrafo 35(a) para señalar que la depreciación acumulada se calcula como la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; y
- (c) eliminar las referencias a los métodos de valoración del párrafo 35(a) a (b).

El Consejo también decidió modificar el párrafo 35(b) para que fuera congruente con la redacción utilizada en esas modificaciones.

FC25J El Consejo decidió incluir la redacción del párrafo 35(a) para requerir que una entidad tenga en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas al ajustar la depreciación en el momento de la revaluación. Esto fue para asegurar que cuando el incremento de la revaluación futura tiene lugar, se realiza la separación correcta, entre el resultado del periodo y otro resultado integral, de

acuerdo con el párrafo 39 de la NIC 16 y el párrafo 119 de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, al revertir pérdidas por deterioro de valor acumuladas anteriores.

Depreciación: unidad de medida

- FC26 Las discusiones del Consejo sobre las mejoras potenciales al principio de depreciación de la versión previa de la NIC 16 incluía la consideración de la unidad de medida que una entidad utiliza para depreciar sus partidas de propiedades, planta y equipo. Para el Consejo eran de preocupación particular las situaciones en las que la unidad de medida es la “partida en su conjunto”, incluso aunque dicha partida pueda estar compuesta de partes significativas con vidas útiles o patrones de consumo variables individualmente. El Consejo no creyó que, en estas situaciones, el uso de una entidad de técnicas de aproximación, tales como un promedio ponderado de la vida útil para la partida en su conjunto, daría lugar a la depreciación que representa de forma fidedigna las expectativas variables de una entidad para las partes significativas.
- FC27 El Consejo buscó mejorar la versión previa de la NIC 16 al proponer en el Proyecto de Norma revisiones de las guías existentes de separar un elemento en sus partes y además aclarar adicionalmente en la Norma la necesidad de que una entidad deprecie separadamente cualquier parte significativa de una partida de propiedades, planta y equipo. Haciendo esto, una entidad también depreciará separadamente el resto de la partida.

Depreciación: importe depreciable

- FC28 Durante la discusión de los principios de depreciación, en el Consejo se destacó la preocupación de que, según el modelo del costo, la versión previa de la NIC 16 no establece claramente por qué una entidad deduce del costo de un activo su valor residual para determinar el importe depreciable del activo. Algunos argumentan que el objetivo es de precisión, es decir, reducir el importe de la depreciación de manera que refleje el costo neto de la partida. Otros argumentan que el objetivo es de aspectos económicos, es decir, detener la depreciación si, debido a que la inflación o en cualquier otro caso, una entidad espera que durante su vida útil un activo incrementará su valor por un importe mayor al que disminuirá.
- FC29 El Consejo decidió mejorar la versión previa de la NIC 16 dejando claro el objetivo de deducir el valor residual al determinar el importe depreciable de un activo. Al hacerlo, el Consejo no adoptó completamente ni el “costo neto” ni el objetivo de “aspectos económicos”. Dado el concepto de depreciación como una técnica de distribución de costos, el Consejo concluyó que la expectativa de una entidad de incrementos en el valor de un activo, debido a la inflación o cualquier otra causa, no invalida la necesidad de depreciarlo. De este modo, el Consejo cambió la definición de valor residual al importe que una entidad podía recibir por el activo actualmente (en la fecha de emisión de los estados financieros), si el activo estuviera ya tan viejo y desgastado como estará cuando la entidad espera disponer del mismo. De este modo, un incremento en el valor residual esperado de un activo debido a hechos pasados afectará al importe depreciable; no afectará a las expectativas de cambios futuros en el valor residual distintos de los efectos del desgaste y roturas.

Depreciación: periodo de depreciación

- FC30 El Consejo decidió que la vida útil de un activo debe abarcar el tiempo total que está disponible para utilizar, con independencia de si durante ese tiempo se utiliza o está ocioso. Los periodos sin utilización tienen lugar comúnmente justo después de que un activo sea adquirido y justo antes de que se disponga de él, el último mientras el activo es mantenido para la venta o para otra forma de disposición.
- FC31 El Consejo concluyó que, esté ocioso o no, es apropiado depreciar un activo con una vida útil limitada, de manera que los estados financieros reflejen el consumo del potencial servicio del activo que tiene lugar mientras se mantenga el activo. El Consejo también discutió pero decidió no abordar la medición de los activos mantenidos para la venta. El Consejo concluyó que aplicar o no un modelo de medición diferente a los activos mantenidos para la venta—que pueden estar ociosos o no—era una cuestión diferente y estaba más allá del alcance del proyecto de Mejoras.
- FC32 En julio de 2003 el Consejo publicó el Proyecto de Norma 4 *Disposición de Activos No Circulantes y Presentación de Operaciones Discontinuas*. El Proyecto de Norma 4 fue publicado como parte del proyecto de convergencia a corto plazo del Consejo, el alcance del cual era más amplio que el del proyecto de Mejoras. En el Proyecto de Norma 4, el Consejo proponía que una entidad debe clasificar algunos de sus activos como “activos mantenidos para la venta” si se satisfacen los criterios especificados. Entre otras cosas, el Consejo proponía que una entidad debe dejar de depreciar un activo clasificado de esta manera, independientemente de si el activo está ocioso. El fundamento para esta propuesta era que el importe en libros de un activo mantenido para la venta se recuperará principalmente a través de la venta en lugar de operaciones futuras, y por ello la contabilización del activo debe ser un proceso de valoración en lugar de distribución. El Consejo modificará la NIC 16 en consecuencia cuando se finalice el Proyecto de Norma 4.

Depreciación: método de depreciación

- FC33 El Consejo consideró cómo debe contabilizar una entidad un cambio en un método de depreciación. El Consejo concluyó que un cambio en un método de depreciación es un cambio en una técnica usada para aplicar la política contable de la entidad para reconocer la depreciación según se consumen los beneficios económicos futuros de un activo. Por ello, es un cambio en una estimación contable.
- FC33A El IASB decidió modificar la NIC 16 para abordar las preocupaciones con respecto al uso de un método basado en los ingresos de actividades ordinarias para la depreciación de un activo. La decisión del IASB fue en respuesta a una petición de aclaración del significado del término “consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en el activo” al determinar el método de amortización adecuado para activos intangibles de acuerdos de concesión de servicios (ACS) que quedan dentro del alcance de la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*. El problema planteado está relacionado con la aplicación de los párrafos 97 y 98 de la NIC 38 *Activos Intangibles*, aunque el IASB

decidió abordar el problema de forma más amplia, en lugar de limitarlo solo a los activos intangibles que surgen en una ACS.

- FC33B El IASB observó que un método de depreciación basado en los ingresos de actividades ordinarias es uno que distribuye el importe depreciable del activo sobre la base de los ingresos de actividades ordinarias generados en un periodo contable como una proporción de los ingresos de actividades ordinarias totales que se espera generar a lo largo de la vida económica útil del activo. El importe de los ingresos de actividades ordinarias totales se ve afectado por la interacción entre unidades (es decir, cantidad) y precio, y tiene en cuenta cualquier expectativa de cambios en precios.
- FC33C El IASB observó que el párrafo 60 de la NIC 16 señala que el método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo. El IASB destacó que aun cuando los ingresos de actividades ordinarias podrían, en ocasiones, considerarse una medida del resultado generado por el activo, éstos no reflejan, como una cuestión de principio, la forma en que se utiliza o consume un elemento de propiedades, planta y equipo. El IASB observó que el componente del precio de los ingresos de actividades ordinarias puede verse afectado por la inflación, y destacó que la inflación no tiene relación con la forma en que se consume el activo.
- FC33D Sobre la base de las guías de la NIC 16, el IASB propuso aclarar en el Proyecto de Norma *Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* (Modificaciones propuestas a las NIC 16 y NIC 38) (el "PN") que no es apropiado un método de depreciación que se base en los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo, porque refleja el patrón de beneficios económicos que se generan por la operación del negocio (del cual forma parte el activo), en lugar de los beneficios económicos que se consumen a través del uso del activo.
- FC33E Durante sus nuevas deliberaciones sobre el PN, el IASB decidió reafirmar su conclusión de que no es apropiado el uso de un método basado en los ingresos de actividades ordinarias, porque el principio del párrafo 60 de la NIC 16 es que el "método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo". Un método que se basa en los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo sería, en contraste, un método basado en la generación de beneficios económicos futuros por el uso del activo. Como resultado de la información recibida sobre el PN, el IASB también decidió no conservar los comentarios que había incluido en los Fundamentos de las Conclusiones del PN sobre las circunstancias limitadas en las que un método basado en los ingresos de actividades ordinarias proporciona el mismo resultado que un método de unidades de producción. Muchos de quienes respondieron al PN encontraron estos comentarios contradictorios con las guías propuestas en la Norma.
- FC33F En el PN, el IASB propuso proporcionar guías para aclarar el papel de la obsolescencia en la aplicación del método de depreciación decreciente. En respuesta a los comentarios recibidos sobre las guías propuestas, el IASB decidió cambiar el enfoque de esta guía. El IASB decidió explicar que las reducciones

NIC 16 FC

futuras esperadas en el precio de venta de un elemento podrían indicar la expectativa de obsolescencia técnica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. El IASB destacó que la expectativa de obsolescencia técnica o comercial es relevante para estimar el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros y la vida útil de un activo. El IASB destacó que el método de depreciación decreciente es una metodología de depreciación aceptada en el párrafo 62 de la NIC 16, la cual es capaz de reflejar un consumo acelerado de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

- FC33G Algunos de quienes respondieron al PN sugirieron que el IASB debería definir el concepto de “consumo de beneficios económicos” y proporcionar guías a este respecto. Durante sus nuevas deliberaciones, el IASB decidió no hacerlo así, destacando que la explicación del concepto de consumo de beneficios económicos requeriría un proyecto más amplio.

Baja en cuentas

Fecha de baja en cuentas

- FC34 El Consejo decidió que una entidad debe aplicar el principio de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de la NIC 18, para las ventas de bienes³ a sus ganancias de las ventas de partidas de propiedades, planta y equipo. Los requerimientos de este principio aseguran la representación fiel de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos de una entidad. La representación fiel también es el objetivo apropiado para las ganancias reconocidas de una entidad. Sin embargo, en la NIC 16, los criterios del principio de reconocimiento de ingresos conducen a la baja en cuentas del activo dispuesto, en lugar del reconocimiento de los importes recibidos. Aplicando el principio en su lugar al reconocimiento de los importes puede inducir a la conclusión de que una entidad reconocerá una ganancia diferida. Las ganancias diferidas no satisfacen la definición de un pasivo *Marco Conceptual*. De este modo, el Consejo decidió que una entidad no da de baja en cuentas una partida de propiedades, planta y equipo hasta que se satisfagan los requerimientos de la NIC 18 para reconocer ingresos de actividades ordinarias de la venta de bienes.

Clasificación de ganancias

- FC35 Aunque el Consejo concluyó que una entidad debe aplicar el principio de reconocimiento para ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes al reconocimiento de ganancias sobre disposiciones de partidas de propiedades, planta y equipo, el Consejo concluyó que deberían diferir los enfoques respectivos para el estado de resultados. El Consejo concluyó que los usuarios de los estados financieros considerarían estas ganancias y los importes de la venta de bienes de una entidad en el curso de sus actividades ordinarias, de forma diferente en su evaluación de los resultados pasados de una entidad y sus proyecciones de flujos de efectivo futuros. Esto es debido a que los ingresos de

³ La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, sustituyó la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* y modificó el párrafo 69 de la NIC 16, por congruencia con los requerimientos de la NIIF 15.

actividades ordinarias por la venta de bienes normalmente es más probable que se repitan en importes comparables que son ganancias de ventas de partidas de propiedades, planta y equipo. En consecuencia, el Consejo concluyó que una entidad no debe clasificar como ganancias de ingresos de actividades ordinarias las disposiciones de partidas de propiedades, planta y equipo.

Activos mantenidos para arrendar a terceros⁴

- FC35A El Consejo identificó que, en algunos sectores industriales, las entidades llevan a cabo actividades de arrendamiento y posterior venta de los mismos activos.
- FC35B El Consejo destacó que la Norma prohíbe clasificar como ingresos de actividades ordinarias las ganancias que surjan de la baja en cuentas de las partidas de propiedades, planta y equipo. El Consejo también destacó que el párrafo FC35 señala que la razón para ello es que “los usuarios de los estados financieros considerarían estas ganancias y los productos de la venta de bienes de una entidad en el curso de sus actividades ordinarias, de forma diferente en su evaluación de los resultados pasados de una entidad y sus proyecciones de flujos de efectivo futuros.”
- FC35C En congruencia con esa razón, el Consejo concluyó que las entidades cuyas actividades ordinarias incluyan el arrendamiento y posterior venta de los mismos activos deberían reconocer ingresos de actividades ordinarias tanto por el alquiler como por la venta de los activos. En opinión del Consejo, la presentación de los ingresos de actividades ordinarias brutos, en lugar de la ganancia o pérdida neta por la venta de los activos, reflejaría mejor las actividades ordinarias de estas entidades.
- FC35D El Consejo concluyó que los requerimientos de información a revelar de las NIC 16, NIC 2 y NIC 18⁵ conducirían a una entidad a revelar información importante para los usuarios.
- FC35E El Consejo también concluyó que el párrafo 14 de la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* debe modificarse para presentar dentro de las actividades de operación los pagos para producir o adquirir estos activos y cobros procedentes de alquileres y ventas de estos activos.
- FC35F El Consejo debatió los comentarios recibidos en respuesta a su proyecto de propuesta de *Mejoras a las Normas Internacionales de Información Financiera* publicado en 2007 y destacó que unos pocos de quienes respondieron preferirían que el tema fuera incluido en uno de los proyectos mayores del Consejo tales como el proyecto de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias o el proyecto de presentación de los estados financieros. Sin embargo, el Consejo destacó que la modificación propuesta mejoraría la presentación de los estados financieros

⁴ Los párrafos FC35A a FC35F se añadieron como consecuencia de las modificaciones a la NIIF 16 procedentes de *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Al mismo tiempo, el Consejo también modificó el párrafo 6 para sustituir el término “precio de venta neto” en la definición de “importe recuperable” con “valor razonable menos costos de venta” por congruencia con la redacción utilizada en la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* y la NIC 36.

⁵ La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, sustituyó la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*.

NIC 16 FC

antes de que esos proyectos pudieran completarse y decidió añadir el párrafo 68A como se expuso previamente. Unos pocos de quienes respondieron pusieron de manifiesto la preocupación de que el término “mantenido para la venta” en la modificación, pudiera ser confundido con el concepto de mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas*. Por consiguiente, el Consejo aclaró en la modificación que la NIIF 5 no debe aplicarse en esas circunstancias.

Disposiciones transitorias

- FC36 El Consejo concluyó que sería impracticable para una entidad determinar retroactivamente si una transacción previa que implique un intercambio de activos no monetarios tenía carácter comercial. Esto es debido a que no sería posible para la gerencia evitar utilizar la retrospectión al hacer las estimaciones necesarias para fechas anteriores. En consecuencia, el Consejo decidió que de acuerdo con las disposiciones de la NIC 8 una entidad debe considerar el carácter comercial solo al evaluar la medición inicial de las transacciones futuras que suponen un intercambio de activos no monetarios.
- FC36A *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 35. El Consejo también decidió que se debe requerir la aplicación de la modificación a todas las revaluaciones ocurridas en periodos anuales que comiencen a partir de la fecha de aplicación inicial de las modificaciones y en el periodo anual anterior inmediato. Al Consejo le preocupó que los costos de la aplicación retroactiva total puedan sobrepasar los beneficios.

Resumen de cambios con respecto del Proyecto de Norma

- FC37 Los principales cambios con respecto a las propuestas del Proyecto de Norma en la Norma revisada son los siguientes:
- (a) El Proyecto de Norma contenía dos principios de reconocimiento, uno aplicable a desembolsos posteriores de partidas existentes de propiedades, planta y equipo. La Norma contiene un único principio de reconocimiento que se aplica a los costos incurridos inicialmente para adquirir una partida y los costos incurridos posteriormente para añadir a, sustituir parte de o mantener dicha partida. Una entidad aplica el principio de reconocimiento a los últimos costos en el momento en que incurre en ellos.
 - (b) Según el enfoque propuesto en el Proyecto de Norma, una entidad medirá una partida de propiedades, planta y equipo adquirida a cambio de un activo no monetario por el valor razonable independientemente de si la transacción de intercambio en la que se tuviera carácter comercial. Según la Norma, una falta de carácter comercial es razón para que una entidad mida el activo adquirido por el importe en libros del activo retirado.

- (c) Comparado con la Norma, el Proyecto de Norma no establece tan claramente el principio de que una entidad deprecie separadamente al menos las partes de una partida de propiedades, planta y equipo que son de costo significativo.
- (d) Según el enfoque propuesto en el Proyecto de Norma, una entidad dará de baja en cuentas el importe en libros de una parte sustituida de una partida de propiedades, planta y equipo, si reconocía en el importe en libros del activo el costo de la sustitución según el principio de reconocimiento general. En la Norma, una entidad también aplicará este enfoque a una sustitución de una parte de una partida que no se deprecia separadamente.
- (e) Al finalizar la Norma, el Consejo identificó modificaciones adicionales necesarias correspondientes a la NIIF 1, NIC 14, NIC 34, NIC 36, NIC 37, NIC 38, NIC 40, SIC-13, SIC-21, SIC-22 y SIC-32.

Contabilización de las plantas productoras (modificaciones de 2014)

Aspectos generales

- FC38 El Consejo observó que existe una clase de activos biológicos, las plantas productoras, que se mantienen por una entidad solo para cultivar productos a lo largo de su vida económicamente útil. La principal decisión del Consejo que subyace en las modificaciones de 2014 es que las plantas productoras deben tratarse como propiedades, planta y equipo, cuya contabilización se prescribe en la NIC 16. La NIC 16 permite el uso de un modelo del costo o un modelo de revaluación.

Antecedentes

- FC39 Antes de las modificaciones de 2014, la NIC 41 requería que todos los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola se midieran a valor razonable menos los costos de venta basados en el principio de que su transformación biológica se refleja mejor mediante la medición a valor razonable. La NIC 41 define "transformación biológica" de la forma siguiente:

La transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico.

- FC40 La NIC 41 tiene un tratamiento contable único para todos los activos biológicos productores y consumibles dentro de su alcance. La NIC 41 solo distingue entre activos biológicos productores y consumibles por propósitos de revelación (véanse los párrafos 43 y 44 de la NIC 41).

- FC41 Partes interesadas señalaron al Consejo que pensaban que no es apropiada la medición al valor razonable para activos biológicos productores maduros, tales como palmas aceiteras y árboles de caucho porque ya no van a someterse a transformaciones biológicas significativas. El uso de activos biológicos productores maduros tales como los mencionados es visto por muchos de forma similar a los activos fabricados. Por consiguiente, mencionaron que, para estos activos biológicos productores, se debe permitir un modelo del costo, porque

NIC 16 FC

está permitido para las propiedades, planta y equipo. También señalaron que tenían reservas sobre el costo, la complejidad y las dificultades prácticas de las mediciones del valor razonable de los activos biológicos productores en ausencia de mercados para esos activos, y sobre la volatilidad de reconocer cambios en el resultado del periodo, en el valor razonable menos los costos de venta. Además, afirmaron que los inversores, analistas y otros usuarios de los estados financieros ajustan el resultado del periodo presentado para eliminar los efectos de los cambios en el valor razonable de estos activos biológicos productores.

FC42 La mayoría de quienes respondieron a la Consulta de la Agenda de 2011 del Consejo, y que citaron a la agricultura en sus respuestas, plantearon su preocupación en relación a la medición del valor razonable de plantaciones, por ejemplo plantaciones de palma aceitera y de árboles de caucho, y eran partidarios de un proyecto de alcance limitado para estos activos biológicos productores para abordar las preocupaciones señaladas en el párrafo FC41. Solo un número reducido de quienes respondieron que eran favorables a una consideración más amplia de la NIC 41 o a una Revisión posterior a la Implementación, o señalaron que no había necesidad de modificar la NIC 41.

FC43 Antes de que se añadiera a su programa de trabajo el proyecto de alcance limitado para los activos biológicos productores, el Consejo estuvo siguiendo el trabajo realizado por el Grupo de Emisores de Normas de Asia-Oceanía (AOSSG), principalmente por el Consejo de Normas de Contabilidad Malasio (MASB), sobre una propuesta para eliminar algunos activos biológicos productores del alcance de la NIC 41 y contabilizarlos de acuerdo con la NIC 16. Esas propuestas se trataron varias veces por los emisores de normas nacionales, el Grupo de Economías Emergentes (EEG) y el Consejo Asesor de las NIIF. La información recibida de estas reuniones puso de manifiesto un fuerte apoyo a las propuestas de AOSSG/MASB y que el Consejo comenzase un proyecto de alcance limitado para los activos biológicos productores.

FC44 En septiembre de 2012 el Consejo decidió añadir a su agenda un proyecto de alcance limitado para los activos biológicos productores, con el objetivo de considerar la contabilización de algunos o de todos ellos como propiedades, planta y equipo, y de ese modo permitir el uso de un modelo del costo. El proyecto de alcance limitado fue apoyado por las siguientes razones:

- (a) Abordaba el tratamiento contable de los activos biológicos productores sobre los que habían mostrado preocupación quienes respondieron a la Consulta de la Agenda de 2011. También tuvo un apoyo significativo entre los emisores de normas nacionales y otras partes interesadas. Además, sobre la base de la información recibida de la Consulta de la Agenda de 2011 y otras actividades de difusión externa, los cambios esperados según el proyecto probablemente serían reducir los costos de cumplimiento de los preparadores y no afectarían de forma adversa a los usuarios de los estados financieros.
- (b) Tenía la ventaja de la oportunidad en comparación con un proyecto más integral. El Consejo pudo utilizar la investigación realizada por el MASB y abordar las cuestiones principales de forma relativamente rápida. Un proyecto más integral habría tenido que esperar turno en la agenda del Consejo y, una vez comenzado, pudiera haber llevado varios años.

FC45 El Consejo decidió que había recibido información suficiente para desarrollar un Proyecto de Norma (PN) procedente del trabajo realizado por el MASB, reuniones de emisores de normas nacionales, información recabada de preparadores sobre la Consulta de la Agenda de 2011 y actividades de difusión externa entre los usuarios realizadas por el personal técnico del IASB. Además, se esperaba que el proyecto diera lugar a los cambios limitados que pretendían los usuarios y preparadores de los estados financieros, tal como se explica con mayor detalle en el análisis de los efectos probables de las modificaciones de los párrafos FC99 a FC117. Por consiguiente, el Consejo decidió que el proyecto podría proceder sin un Documento de Discusión y desarrolló un PN que fue emitido en junio de 2013.

Cambios en las propuestas del PN

FC46 El Consejo recibió 72 cartas de comentarios sobre el PN. La inmensa mayoría de quienes respondieron apoyaban la propuesta del PN de contabilizar las plantas productoras de acuerdo con la NIC 16. Quienes respondieron plantearon tres cuestiones adicionales:

- (a) ampliar el alcance de las modificaciones a otros activos biológicos (véanse los párrafos FC54 a FC58);
- (b) no requerir la medición al valor razonable del producto que se está desarrollando (véanse los párrafos FC75 a FC78); y
- (c) proporcionar guías sobre cuándo una planta productora se encuentra en la “ubicación y condición necesarias para poder operar de la forma prevista por la gerencia” de acuerdo con el párrafo 16(b) de la NIC 16—es decir, cuándo ha madurado (véase el párrafo FC82).

FC47 Como resultado de las nuevas deliberaciones del Consejo sobre las cuestiones planteadas en el PN se realizaron tres cambios en las modificaciones propuestas en el PN distintas a los cambios formulados. Los tres cambios fueron:

- (a) la modificación del criterio (c) de la definición de una planta productora (véase el párrafo FC62);
- (b) la aclaración de las disposiciones de transición (véase el párrafo FC96); y
- (c) la exención para las entidades de los requerimientos de revelar la información del párrafo 28(f) de la NIC 8 para el periodo corriente sobre las modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41 (véase el párrafo FC97).

Los párrafos FC48 a FC117 resumen las consideraciones del Consejo al desarrollar las modificaciones y sus razones para solo realizar cambios limitados a las modificaciones propuestas en el PN.

Alcance de las modificaciones

FC48 El Consejo decidió que, antes de considerar si parte o todos los activos biológicos productores deben contabilizarse de acuerdo con la NIC 16 en lugar de la NIC 41, se necesitaba definir los activos biológicos productores a efectos de las modificaciones. El Consejo inicialmente trató cuatro opciones para decidir sobre el alcance:

NIC 16 FC

- (a) Opción 1: modelo de uso sin alternativa. Limita el alcance de las modificaciones a la NIC 41 a activos biológicos que solo se usan en la producción o suministro de productos agrícolas (es decir, usados únicamente como activos biológicos productores) y que se espera utilizar por más de un periodo.
- (b) Opción 2: modelo de uso predominante. Limita el alcance de las modificaciones a la NIC 41 a activos biológicos que se usan predominantemente en la producción o suministro de productos agrícolas (es decir, usados principalmente como activos biológicos productores) y que se espera utilizar por más de un periodo.
- (c) Opción 3: modelo de uso sin alternativa—solo plantas. Este es el mismo que la Opción 1, excepto que solo incluiría plantas, no ganado.
- (d) Opción 4: modelo de uso predominante—solo plantas. Este es el mismo que la Opción 2, excepto que solo incluiría plantas, no ganado.

FC49 La primera consideración del Consejo al establecer el alcance de las modificaciones a la NIC 41 fue si seguir un modelo de “uso sin alternativa” o un modelo de “uso predominante”. El Consejo observó que muchos tipos de ganado que se utilizan como activos biológicos productores por una entidad también tienen un uso alternativo común como un activo biológico consumible. Por ejemplo, una entidad puede optar por criar una oveja por su lana (atributo productor) o por su carne (atributo consumible). También se observó que algunos árboles son cultivados tanto por su madera, por ejemplo, para la producción de muebles (atributo consumible) como por sus frutos (atributo productor).

FC50 El Consejo observó que un modelo de uso predominante sería más difícil de aplicar que un modelo de uso sin alternativa porque requeriría la aplicación de juicio adicional con el fin de determinar el uso predominante, y necesitaría abordar las consecuencias de las reclasificaciones entre la NIC 16 y la NIC 41 en el caso de que cambie dicho uso. Por el contrario, si el alcance se restringe a activos biológicos que se usan únicamente como activos biológicos productores, la necesidad de aplicar juicios y realizar reclasificaciones es de esperar que sea poco frecuente.

FC51 El Consejo además, destacó que, si una entidad pretende vender un activo biológico como producto agrícola después de haber sido usado como activo biológico productor por un periodo de tiempo, la medición del valor razonable proporcionaría información útil sobre los beneficios económicos futuros de la venta posterior del activo. Además, si un activo biológico se vende habitualmente como producto agrícola, habrá, generalmente, un mercado activo para la venta de ese activo biológico separado del terreno, lo que significa que la información sobre el valor razonable está disponible sin problemas y es más fácil de aplicar que la medición del costo. El Consejo también destacó que las preocupaciones planteadas por quienes respondieron a la Consulta de la Agenda de 2011 generalmente estaban relacionadas con las plantas que no tienen un uso alternativo para la entidad y que no tienen un valor de mercado separado del componente del terreno. Por consiguiente, cualesquiera transacciones de venta que tienen lugar en el mercado probablemente son de

plantas productoras más el terreno, y posiblemente de plantaciones completas. Por estas razones, el Consejo decidió limitar el alcance a los activos biológicos que se usan únicamente como activos biológicos productores.

- FC52 La segunda consideración del Consejo para establecer el alcance fue si el ganado debía incluirse en las modificaciones a la NIC 41. El Consejo observó que incluir el ganado haría el uso del modelo del costo más complejo. A diferencia de las plantas, el ganado no está adherido a la tierra y habitualmente existe un mercado activo para él, lo que significa que la información del valor razonable está disponible sin problemas y es más fácil de aplicar que la medición del costo. Como se destaca en el párrafo FC51, las preocupaciones planteadas por quienes respondieron a la Consulta de la Agenda de 2011 estaban principalmente relacionadas con las plantas, no con el ganado. En consecuencia, el Consejo decidió restringir el alcance a las plantas.
- FC53 Sobre la base de las consideraciones de los párrafos FC49 a FC52, el Consejo optó por la Opción 3.
- FC54 Muchos de quienes respondieron al PN, señalaron que las preocupaciones descritas por las partes interesadas en el párrafo FC41 sobre la medición del valor razonable y el razonamiento del Consejo en el PN sobre la contabilización de las plantas productoras de acuerdo con la NIC 16 (repetido en los párrafos FC63 a FC68) se aplican igualmente a otros activos biológicos, tales como animales y plantas productoras utilizados predominantemente para generar productos agrícolas. Quienes respondieron señalaron que no había base conceptual para distinguir las plantas productoras y que todos los activos biológicos utilizados en la producción o suministro de productos agrícolas debían contabilizarse de la misma forma.
- FC55 Durante las nuevas deliberaciones de las propuestas del PN, el Consejo destacó que el proyecto de alcance limitado se añadió a la agenda del Consejo en respuesta a las preocupaciones planteadas por quienes respondieron a la Consulta de la Agenda de 2011, que estaban principalmente referidas a las plantas utilizadas solo para la generación de productos agrícolas, por ejemplo plantaciones de palma aceitera y de árboles de caucho. Cuando se añadió el proyecto de alcance limitado a la agenda del Consejo, éste había destacado que no tenía los recursos, en ese momento, para realizar una revisión integral de la NIC 41. Sin embargo, el Consejo había observado que un proyecto de alcance limitado podría abordarse rápidamente.
- FC56 La mayoría de quienes respondieron al PN sugirieron ampliar el alcance al ganado, no reconocían que una razón clave por la que el Consejo limitaba el alcance a las plantas productoras era la complejidad de medir el costo inicial del ganado productor. Unos pocos de los que respondieron no estuvieron de acuerdo con la observación del Consejo del párrafo FC52 de que un modelo del costo sería complejo de implementar para el ganado productor y destacaron que los modelos basados en el costo se utilizan para el ganado en algunas jurisdicciones. Sin embargo, no proporcionaron ninguna información sobre cómo podría aplicarse al ganado un modelo del costo como el de la NIC 16.
- FC57 El Consejo observó que antes y durante el desarrollo de las modificaciones había recibido información significativa de partes interesadas sobre las consecuencias

NIC 16 FC

de incluir plantas productoras en la NIC 16. Sin embargo, el Consejo destacó que solo había recibido información limitada sobre esas cuestiones en el contexto de otros activos biológicos. El Consejo estuvo de acuerdo en que el alcance del proyecto no debía ampliarse sin entender si la NIC 16 es adecuada y puede aplicarse de forma congruente a esos activos biológicos. El Consejo observó que la obtención de este conocimiento llevaría tiempo y retrasaría la terminación del PN. El Consejo también destacó que estas solicitudes para ampliar el alcance incrementarían la complejidad del proyecto y plantearían cuestiones conceptuales que no pertenecían a un proyecto de alcance limitado, sino a una revisión integral de la NIC 41.

FC58 El Consejo estuvo de acuerdo en que las modificaciones abordan una necesidad inmediata para negocios de plantaciones y son generalmente percibidas por quienes respondieron como que dan lugar a una mejora significativa en la información financiera. Por consiguiente, el Consejo decidió no ampliar el alcance limitado de las modificaciones con el objetivo de finalizarlas rápidamente.

FC59 El PN definía una planta productora como una planta que:

- (a) se utiliza en la generación o suministro de productos agrícolas;
- (b) se espera que produzca durante más de un periodo; y
- (c) no se pretende que se venda como planta viva o cosechada como producto agrícola, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

FC60 El Consejo destacó que algunas cosechas son de plantas perennes porque sus raíces se conservan en la tierra para brotar en el próximo periodo. Un ejemplo sería la caña de azúcar si sus raíces se conservan para una segunda cosecha. El Consejo estuvo de acuerdo en que si una entidad conserva las raíces para generar productos por más de un periodo y no son vendidas con posterioridad, éstas cumplirían la definición de una planta productora. El Consejo decidió que esto no necesitaba ser aclarado en las modificaciones y la mayoría de quienes respondieron al PN estuvieron de acuerdo.

FC61 Algunos de los que respondieron al PN pidieron guías sobre la aplicación de la definición de una planta productora a un rango de plantas. Debido a la diversidad de plantas productoras, el Consejo decidió no añadir guías sobre tipos específicos de plantas.

FC62 El Consejo decidió modificar el criterio (c) de la definición para señalar que “tiene una probabilidad remota de ser vendido como producto agrícola, excepto por ventas incidentales del producido de raleos y podas” para asegurar que la modificación incluye únicamente las plantas utilizadas solo en la producción o suministro de productos agrícolas. El Consejo también aclaró en la definición que una planta productora es una planta viva. No se realizaron otros cambios en la definición propuesta.

Fundamentos para la contabilización de las plantas productoras en la NIC 16

FC63 El Consejo consideró si los requerimientos actuales de la NIC 16 para las propiedades, planta y equipo son apropiados para las plantas productoras y también consideró las preocupaciones planteadas por las partes interesadas en el párrafo FC41. El Consejo concluyó que es apropiada la aplicación de la NIC 16 a las plantas productoras. Los párrafos FC64 a FC68 explican las razones que justifican la conclusión del Consejo.

Justificación del uso de la NIC 16

FC64 Antes de las modificaciones de 2014, la NIC 41 requería que todos los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola se midieran a valor razonable menos los costos de venta basados en el principio de que su transformación biológica se refleja mejor mediante la medición a valor razonable. Sin embargo, las plantas productoras maduras están totalmente desarrolladas y, por ello, además de generar productos, la transformación biológica ya no es significativa para la generación de beneficios económicos futuros. Las plantas productoras se utilizan solo para generar producto en varios periodos. Pasado este tiempo son habitualmente erradicadas. Por consiguiente, los únicos beneficios económicos futuros significativos procedentes de las plantas productoras surgen de la venta de los productos agrícolas que generan.

FC65 El Consejo destacó que, a pesar de que la medición del valor razonable puede proporcionar un indicador de la calidad y de la capacidad productiva de las plantas productoras en un momento dado, este es menos importante para los usuarios de los estados financieros que en el caso de los activos biológicos, cuyo valor puede realizarse a través de su venta como producto agrícola.

FC66 Las plantas productoras cumplen la definición de propiedades, planta y equipo. El uso de plantas productoras maduras para generar productos agrícolas es similar al uso de maquinaria para fabricar bienes. La forma en que una entidad obtiene beneficios económicos de plantas productoras y de una planta de producción es similar y esa forma difiere de los activos biológicos que se cosechan para la venta. El declive progresivo en el potencial de ganancias futuras de una planta productora a lo largo de su vida es también similar a otros activos depreciables, por ejemplo, la planta y la maquinaria.

FC67 Existe una suposición inherente en el *Marco Conceptual* de que la contabilización de activos similares de forma análoga mejora la utilidad para las decisiones de la información presentada. El terreno sobre el que se desarrollan las plantas productoras, las estructuras utilizadas para apoyar su crecimiento y la maquinaria agrícola se miden de acuerdo con la NIC 16. Aunque las plantas productoras no son similares en forma a la planta y maquinaria, las semejanzas en la manera en que se utilizan justifican que se contabilicen en la misma forma.

Consideraciones costo-beneficio

FC68 El Consejo destacó que, sobre la base de las respuestas a la Consulta de la Agenda de 2011 y las actividades de difusión externa realizadas por el personal técnico,

NIC 16 FC

muchos preparadores perciben que los costos de medir las plantas productoras a valor razonable exceden los beneficios para los usuarios de los estados financieros. El Consejo también observó que casi todos los inversores y analistas consultados durante las actividades de difusión externa realizadas por el personal técnico señalaron que la información a valor razonable de la NIC 41 sobre plantas productoras tiene un uso limitado para ellos. Las principales razones dadas por los inversores y analistas fueron que:

- (a) La información sobre el rendimiento operativo y los flujos de efectivo es más relevante para sus pronósticos y análisis. Por consiguiente, eliminan los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de las plantas productoras de los datos utilizados en sus análisis.
- (b) Hay preocupación sobre la confianza en las mediciones del valor razonable porque las valoraciones involucran juicios significativos de la gerencia tienen un potencial de manipulación y, por otra parte, los supuestos varían entre empresas de forma significativa.
- (c) La información del valor razonable sobre plantas productoras no es muy útil sin información de los valores razonables del terreno relacionado, de las mejoras en éste, de la maquinaria agrícola, etc.

Transformación biológica

FC69 El modelo del valor razonable de la NIC 41 se basa en el principio de que la transformación biológica se refleja mejor mediante la medición a valor razonable. Una vez las plantas productoras maduran, se conservan por la entidad solo para que se desarrolle el producto y, por ello, excepto por la generación de productos, la transformación biológica deja de ser significativa para la obtención de beneficios económicos futuros. Por consiguiente, el Consejo decidió que las plantas productoras deben contabilizarse según la NIC 16, en lugar de hacerlo bajo la NIC 41 (véanse los párrafos FC63 a FC68). Sin embargo, el Consejo destacó que el mismo argumento no es cierto para las plantas productoras antes de que alcancen la madurez y generen productos. Hasta que alcanzan la madurez, las plantas productoras están en una fase de crecimiento y, por ello, están sometidas a una transformación biológica significativa. Además, el Consejo destacó que el producto que se desarrolla en las plantas productoras está sometido a una transformación biológica hasta que es cosechado (por ejemplo, las uvas que se desarrollan en un viñedo). Los párrafos FC70 a FC79 explican las razones que apoyan las conclusiones del Consejo con respecto a las plantas productoras antes de que alcancen la madurez y que el producto se desarrolle en las plantas productoras.

Contabilización de las plantas productoras antes de su madurez

FC70 El Consejo consideró si debe aplicarse un enfoque del valor razonable o un enfoque del costo acumulado a las plantas productoras antes de alcanzar la madurez.

FC71 El Consejo destacó que, antes de que maduren, las plantas productoras están sujetas a una transformación biológica y esto las distingue de las propiedades,

planta y equipo construidos por la propia entidad. Esta transformación biológica no se reflejaría mediante un enfoque del costo acumulado. El Consejo destacó, además, que un enfoque del valor razonable sería congruente con el principio de la NIC 41 de que la transformación biológica se refleja mejor a través de la medición a valor razonable.

- FC72 Sin embargo, el Consejo destacó que la NIC 16 no incorpora la ganancia interna en la medición de un elemento de maquinaria construido por la propia entidad. Por analogía, la transformación biológica tampoco debería incluirse. El Consejo destacó, además, que la mayoría de los inversores y analistas consultados durante las actividades de difusión externa realizadas por el personal técnico señalaron que la información sobre el valor razonable de la NIC 41 sobre plantas productoras tiene un uso limitado para ellos y que la medición de los valores razonables de las plantas productoras es particularmente subjetiva durante los primeros años de su ciclo de vida. Por estas razones, el Consejo decidió que las plantas productoras, antes de alcanzar su madurez, deben medirse al costo acumulado. El Consejo también observó que sería más sencillo mantener las plantas productoras en la NIC 16 a lo largo de toda su vida útil. Prácticamente, todos los que respondieron al PN apoyaron la medición de las plantas productoras utilizando un enfoque de costo acumulado antes de su madurez.

Contabilización del producto que se desarrolla en una planta productora

- FC73 El Consejo consideró si los productos deben reconocerse a valor razonable menos los costos de venta solo en el momento de la cosecha o desde la fecha en que comienzan a desarrollarse.
- FC74 El Consejo observó que el producto es un activo biológico consumible que se desarrolla en una planta productora y el crecimiento del producto incrementa directamente los ingresos de actividades ordinarias esperados por su venta. Por consiguiente, la medición del valor razonable de los productos que se desarrollan proporciona información útil a los usuarios de los estados financieros sobre los flujos de efectivo futuros que efectivamente realizará una entidad. Por el contrario, las plantas productoras en sí mismas no se venden y los cambios en su valor razonable no influyen directamente en los flujos de efectivo futuros de la entidad. El Consejo también observó que los productos se desprenderán finalmente de las plantas productoras y, normalmente, se venderán por separado, lo que significa que tienen un valor de mercado por sí mismos. Esto es lo contrario de muchas plantas productoras que es improbable que tengan un valor de mercado observable por sí mismas, porque solo pueden venderse mientras están adheridas al terreno.
- FC75 Muchos de quienes respondieron al PN reconocieron las razones conceptuales para la contabilización de los productos a valor razonable menos los costos de venta, pero expresaron su preocupación con respecto a los probables retos de su aplicación práctica. Algunos de quienes respondieron sugirieron solo requerir únicamente que el valor razonable menos los costos de venta se midiera solo en el momento de la cosecha, o proporcionar una exención adicional de la medición del valor razonable sobre la base de consideraciones costo-beneficio. Otros entre quienes respondieron sugerían contabilizar los productos utilizando un modelo del costo antes de la cosecha, de forma análoga a los inventarios o

NIC 16 FC

trabajo en curso. Algunos de quienes respondieron señalaron que deben proporcionarse más guías sobre la forma de medir los productos a valor razonable.

- FC76 El Consejo reconoció que la medición de los productos que se desarrollan en las plantas productoras a valor razonable menos los costos de venta puede ser difícil de aplicar en la práctica, en algunas ocasiones. Sin embargo, se destacó que dificultades similares se encuentran al medir el valor razonable menos los costos de venta de productos que se desarrollan en el suelo. Por consiguiente, el Consejo decidió que sería incongruente proporcionar una exención adicional de la medición a valor razonable para productos que se desarrollan en una planta productora y no hacerlo también para otros activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41.
- FC77 El Consejo observó que si los preparadores encuentran dificultades prácticas significativas en la medición inicial de los productos, deberían considerar si cumplen los requerimientos de las exenciones de los párrafos 10(c) y 30 de la NIC 41. El párrafo 10(c) de la NIC 41 señala que una entidad reconocerá un activo biológico solo cuando el valor razonable o costo del activo pueda medirse con fiabilidad. El párrafo 30 de la NIC 41 requiere que un activo biológico se mida utilizando un modelo del costo si se determina que la medición a valor razonable es claramente no fiable. El Consejo destacó que este proyecto de alcance limitado no pretendía abordar el modelo del valor razonable de la NIC 41. Por consiguiente, el Consejo estuvo de acuerdo en no tratar posteriormente las exenciones a la NIC 41 como parte de este proyecto.
- FC78 Sobre la base de las consideraciones anteriores, el Consejo decidió reafirmar que los productos son un activo biológico dentro del alcance de la NIC 41 y, por consiguiente, deben medirse a valor razonable menos los costos de venta con cambios reconocidos en el resultado del periodo a medida que los productos se desarrollan. Esto mantendría la congruencia de la contabilización de los productos que se desarrollan en el suelo y los que lo hacen en una planta productora. Por consiguiente, el Consejo decidió mantener los productos dentro del alcance de la NIC 41.
- FC79 El Consejo destacó que la mayoría de las áreas sobre las que pidieron guías adicionales quienes respondieron al PN eran específicas de un tipo concreto de planta productora o producto. El Consejo decidió que debido a la naturaleza especializada y diversidad de las plantas productoras y productos, le sería demasiado difícil desarrollar guías adicionales sobre medición del valor razonable de los productos.

Aplicación de los requerimientos de la NIC 16 a las plantas productoras

Unidad de medida

- FC80 La actividad agrícola es, a menudo, un proceso continuo, lo que significa que las plantas más antiguas se retiran de servicio continuamente y se sustituyen. El Consejo destacó que, si las plantas productoras se contabilizan utilizando un modelo del costo, este proceso continuo necesita realizarse de forma diferenciada. Por consiguiente, surge la cuestión ¿cuál es la unidad de

medida?—por ejemplo, ¿es la planta individual o alguna agregación mayor, tal como un campo o un ciclo de plantación?

- FC81 El Consejo destacó que la NIC 16 no propone una unidad de medida, o la medida en que los elementos pueden agregarse y tratarse como un solo elemento de propiedades, planta y equipo. Por consiguiente, la aplicación del criterio de reconocimiento de la NIC 16 a las plantas productoras requerirá juicio profesional. Esto daría flexibilidad a una entidad, dependiendo de sus circunstancias, para decidir cómo agregar plantas individuales a efectos de determinar una unidad de medida de plantas productoras. El Consejo destacó que la contabilización de una agregación de plantas sería similar a la contabilización de una gran cantidad de equipamiento que se adquiere o construye por lotes. Por ejemplo, una empresa puede construir un gran número de moldes para usar en su negocio. Para la determinación de un elemento de propiedades, planta y equipo, sería habitualmente necesaria alguna agregación de los moldes. Por consiguiente, el Consejo decidió que los requerimientos para la unidad de medida de la NIC 16, sin modificación, proporcionarían guías suficientes para las plantas productoras.

Momento de la madurez

- FC82 Muchos de quienes respondieron al PN solicitaron guías adicionales sobre cuándo una planta productora se encuentra en la “ubicación y condición necesarias para poder operar de la forma prevista por la gerencia” de acuerdo con el párrafo 16(b) de la NIC 16—es decir, cuándo se considera que ha madurado. Por ejemplo, el producto puede comenzar a desarrollarse en una palma aceitera después de dos años, pero solo alcanza su máximo rendimiento tras siete años. Quienes respondieron sugirieron definir que la fecha de madurez sea “la fecha de la primera cosecha con valor comercial” o “la fecha en que se generan cantidades comerciales de producto”. El Consejo destacó que sin aclaraciones adicionales estos términos no ayudarían a las entidades a aplicar el juicio profesional en este área, lo que llevaría probablemente a solicitar interpretaciones en el futuro. El Consejo también destacó que un escenario similar surge en una fábrica o tienda al por menor que no puede todavía operar a plena capacidad y no juzgó que esto fuera una cuestión importante en la práctica. Por consiguiente, el Consejo decidió no añadir guías en esta área.

Otros requerimientos de reconocimiento y medición del modelo del costo

- FC83 El Consejo consideró si los otros requerimientos de reconocimiento y medición del modelo del costo de la NIC 16 eran suficientes para abordar los costos únicos de crecimiento de las plantas productoras antes y después de que alcancen la madurez. Las principales solicitudes de guías planteadas por quienes respondieron al PN fueron las siguientes:
- (a) Cómo evaluar qué constituye una cantidad anormal de desperdicio/mortalidad durante la fase de crecimiento de las plantas productoras. El Consejo destacó que existe un problema similar cuando una entidad construye un gran número de elementos frágiles de maquinaria para utilizar en el negocio.

NIC 16 FC

- (b) La naturaleza de los costos que pueden capitalizarse antes de la madurez. El Consejo destacó que aunque los ejemplos de la NIC 16 son sobre elementos no vivos, el párrafo 17, apartados (a), (b) y (e) de la NIC 16 cubren adecuadamente los tipos de costos incurridos para el cultivo y crecimiento de las plantas productoras.
- (c) La distribución de los costos después de la madurez entre el fruto y la planta productora. El Consejo destacó que una entidad puede reconocer todos los costos como un gasto después de la madurez a menos que cumplan los criterios para la capitalización como parte de plantas productoras de acuerdo con el párrafo 7 de la NIC 16. Por consiguiente, no sería necesario elaborar una guía para estos problemas.
- (d) Las transferencias entre la NIC 16 y la NIC 41, si la entidad cambia su intención para una planta productora o si las ventas del producido de raleos y podas dejan de considerarse incidentales. El Consejo destacó que sería inusual que tengan lugar transferencias de plantas productoras entre la NIC 16 y la NIC 41, en concreto a la luz de la decisión del Consejo de cambiar el criterio (c) de la definición de una planta productora “tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, excepto por ventas incidentales del producido de raleos y podas” (véase el párrafo FC62).

FC84 El Consejo decidió que los principios actuales de la NIC 16 son suficientes para ser aplicados a las plantas productoras, sin modificaciones o ampliaciones.

FC85 Algunos de quienes respondieron al PN solicitaron guías sobre la aplicación de otras Normas a las plantas productoras, por ejemplo, la NIC 17 *Arrendamientos*, la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*, la NIC 23 *Costos por Préstamos* y la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. Sin embargo, al comentar sobre esas Normas, quienes respondieron no destacaban cuestiones exclusivas para las plantas productoras. El Consejo destacó que las plantas productoras cumplen la definición de propiedades, planta y equipo de la NIC 16 y se contabilizan como propiedades, planta y equipo. Por consiguiente, las plantas productoras son elementos de propiedades, planta y equipo al aplicar otras Normas.

Requerimientos de información a revelar del modelo del costo

FC86 El Consejo consideró los requerimientos de información a revelar de la NIC 16 y decidió que podrían aplicarse a las plantas productoras sin modificaciones. El Consejo también consideró si debe requerirse revelar información adicional para las plantas productoras.

FC87 Algunos miembros del Consejo estaban preocupados porque si las entidades cambian para las plantas productoras de un modelo de valor razonable a un modelo del costo, se perdería información útil para decisiones sobre los valores razonables de las plantas productoras, así como sobre los supuestos utilizados para determinar esas mediciones del valor razonable. Sin embargo, el Consejo destacó que la mayoría de los inversores y analistas consultados durante las actividades de difusión externa realizadas con usuarios por el personal técnico señalaron que la información sobre el valor razonable de las plantas productoras

tiene un uso limitado para ellos sin la información del valor razonable del terreno, maquinaria agrícola, etc. Además, prácticamente todos los que respondieron al PN dijeron que no debe requerirse revelar información del valor razonable de las plantas productoras o información sobre los datos de entrada significativos utilizados en las técnicas de valoración.

- FC88 El Consejo destacó que no hay una base clara para requerir revelar información del valor razonable de las plantas productoras, cuando no se requiere esta información para el resto de propiedades, planta y maquinaria involucradas en el proceso de generación de los productos. También destacó que no existe una base clara para requerir que las entidades con plantas productoras revelen información sobre el valor razonable de su terreno cuando esta información no se requiere revelar para el terreno utilizado para otros propósitos. El Consejo, además, reconoció que el proyecto de alcance limitado no pretendía abordar requerimientos de información a revelar sobre el valor razonable para otros activos de la NIC 16. Por consiguiente, el Consejo decidió no requerir revelar información adicional sobre el valor razonable para entidades con plantas productoras.
- FC89 Durante las actividades de difusión externa con usuarios, muchos inversores y analistas señalaron al personal técnico que en lugar de utilizar información sobre el valor razonable usan otra información, por ejemplo, sobre rendimiento, dimensión del terreno y edad de las plantas productoras. Esta información se obtiene habitualmente a través de presentaciones realizadas a analistas, del cuerpo de los informes anuales (por ejemplo, en los Comentarios de la Gerencia) o se recibe de otra forma directamente de las empresas. Muchos de quienes respondieron al PN reconocieron que la información a revelar sobre productividad y flujos de efectivo futuros resultan útiles a los usuarios de los estados financieros, pero la mayoría dijeron que dicha información no debe ser obligatoria y debe quedarse fuera de los estados financieros.
- FC90 Algunos de quienes respondieron al PN destacaron que actualmente se requiere revelar información sobre medidas no financieras de cantidades físicas de activos biológicos y producción de productos agrícolas, para todos los activos biológicos del párrafo 46 de la NIC 41. Señalaron que incluir las plantas productoras en la NIC 16 significaría que este requerimiento de revelar información dejaría de aplicárseles. El Consejo observó que esto es probable que tenga un efecto limitado en la práctica porque la información a revelar del párrafo 46 de la NIC 41 continuará aplicándose a los productos de la forma siguiente:
- (a) El párrafo 46(a) y (b)(ii) de la NIC 41—el Consejo destacó que la información revelada por las entidades de acuerdo con los párrafos 46(a) y (b)(ii) sería la misma independientemente de si esos párrafos se refieren a la planta completa o solo al producto.
 - (b) El párrafo 46(b)(i) de la NIC 41—el Consejo destacó que el párrafo 46(b)(i) se aplica ahora a cantidades físicas de producto en lugar de a cantidades físicas de plantas completas. El Consejo destacó que el párrafo 46(b)(i) no estipula el tipo de medidas o estimaciones no financieras que necesita proporcionar una entidad. El Consejo también destacó que las empresas que tienen plantaciones generalmente proporcionan más información

NIC 16 FC

sobre la productividad de las plantas productoras fuera de los estados financieros que la requerida por el párrafo 46 de la NIC 41 y sería probable que continuasen revelando sus medidas no financieras elegidas para las plantas productoras incluso si este párrafo solo se refiere a los productos.

Por consiguiente, el Consejo decidió no añadir la información a revelar del párrafo 46 de la NIC 41 a la NIC 16.

- FC91 El Consejo observó que la actividad agrícola es diversa y sería difícil identificar revelaciones específicas de productividad que proporcionarían información útil para los usuarios de los estados financieros y cubrirían todos los tipos de plantas productoras. El Consejo también observó que si se incluyera en la NIC 16 información a revelar adicional sobre productividad de las plantas productoras (distinta de la del párrafo 46 de la NIC 41), sería difícil justificar requerirla en la NIC 16 para las plantas productoras y no en la NIC 41 para otros activos biológicos. El Consejo destacó que la reconsideración de los requerimientos de información a revelar de la NIC 41 estaba fuera del alcance de este proyecto. Por consiguiente, el Consejo decidió no añadir información a revelar adicional en la NIC 16 para las plantas productoras.

Modelo de revaluación

- FC92 La NIC 16 permite que las entidades opten por el modelo del costo o el modelo de revaluación para cada clase de propiedades, planta y equipo. El Consejo decidió que deben permitirse las mismas opciones de política contable para las plantas productoras. Por consiguiente, el Consejo decidió que debía permitirse el modelo de revaluación en la NIC 16 para las plantas productoras.
- FC93 La mayoría de los que respondieron al PN apoyaban permitir a las entidades la opción de utilizar el modelo de revaluación. Sin embargo, algunos de los que respondieron pidieron guías para la aplicación del modelo de revaluación a las plantas productoras. El Consejo decidió que los requerimientos del modelo de revaluación son claros sin guías adicionales y destacó su expectativa de que la inmensa mayoría de entidades con plantas productoras utilizarán el modelo del costo por las razones establecidas en el párrafo FC103. Por consiguiente, el Consejo confirmó que el modelo de revaluación sería permitido para plantas productoras y decidió no añadir guías adicionales.

Ubicación de los requerimientos

- FC94 El Consejo observó que había algunas ventajas en mantener todos los requerimientos para la actividad agrícola juntos. Sin embargo, el Consejo destacó que los requerimientos de la NIC 16 se aplicarían a las plantas productoras prácticamente sin modificaciones. Además, las plantas productoras cumplen la definición de propiedades, planta y equipo y se utilizan como tales dentro del negocio. Prácticamente, todos los que respondieron al PN apoyaron la inclusión de las plantas productoras en el alcance de la NIC 16. Por lo tanto, el Consejo, confirmó que incluiría las plantas productoras en el alcance de la NIC 16.

Requerimientos de transición

Preparadores conforme a las NIIF actuales

- FC95 El Consejo destacó que si una entidad mide actualmente sus plantas productoras al valor razonable menos los costos de venta y no ha reunido previamente información sobre costos, puede resultar onerosa la recolección de esta información para medir el costo de esas plantas productoras. Si las plantas productoras tienen ciclos de vida largos, podría requerirse que las entidades consulten varias décadas anteriores para obtener la información necesaria. Por consiguiente, por razones costo-beneficio, el Consejo decidió que las modificaciones a la NIC 16 deberían permitir el uso del valor razonable como costo atribuido para elementos de plantas productoras al comienzo del primer periodo comparativo presentado en los estados financieros. El Consejo también destacó que las modificaciones abordan una necesidad inmediata de las entidades con plantas productoras. Por consiguiente, el Consejo decidió que las modificaciones deben estar disponibles para su aplicación anticipada.
- FC96 Prácticamente, todos los que respondieron al PN apoyaron los requerimientos de transición sin cambios. Sin embargo, algunos de los que respondieron señalaron que el Consejo debería aclarar cómo contabilizar las diferencias entre el valor razonable y el valor en libros determinado de acuerdo con la NIC 41 (valor razonable menos costos de venta) en la fecha de transición. El Consejo estuvo de acuerdo.
- FC97 El Consejo destacó que en la aplicación inicial de las modificaciones, el párrafo 28(f) de la NIC 8 requiere que una entidad revele, para el periodo actual y para cada uno de los periodos anteriores presentados, el importe de cualquier ajuste para cada partida de los estados financieros afectada. El Consejo observó que exigir este requerimiento de revelar información para el año actual sería gravoso porque requeriría que una entidad mantuviera sistemas duales en el año de la aplicación inicial. El Consejo destacó que no exigir la revelación de esta información para el año actual sería congruente con sus otras decisiones tomadas durante el proyecto. Por consiguiente, para las modificaciones a la NIC 16 y las modificaciones a la NIC 41, el Consejo decidió eximir a las entidades de revelar la información requerida por el párrafo 28(f) para el periodo actual. Todavía se requeriría a las entidades revelar dicha información para cada periodo anterior presentado en los estados financieros.

Adopción por primera vez de las NIIF

- FC98 De forma congruente con el razonamiento de contabilizar las plantas productoras como propiedades, planta y equipo (véanse los párrafos FC63 a FC68), el Consejo decidió que deben estar disponibles para las plantas productoras las mismas exenciones del costo atribuido proporcionadas a las propiedades, planta y equipo en la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Prácticamente, todos lo que respondieron al PN apoyaron este requerimiento para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. El Consejo, por ello, confirmó las propuestas para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. El Consejo destacó que no se requerían modificaciones consiguientes a la NIIF 1 porque las plantas productoras se

NIC 16 FC

contabilizan como partidas de propiedades, planta y equipo. Por consiguiente, las exenciones ya incluidas en la NIIF 1 abordarían las cuestiones de aplicación por primera vez relacionadas con las plantas productoras.

Análisis de los efectos probables de las modificaciones

- FC99 Los párrafos siguientes describen el análisis por el Consejo de los efectos probables que resultarán de las modificaciones a los requerimientos para la contabilización de las plantas productoras.
- FC100 El IASB se compromete a evaluar y compartir conocimiento sobre los costos probables de implementación de los nuevos requerimientos y los probables costos y beneficios de cada Norma nueva o revisada—los costos y beneficios se designan conjuntamente como “efectos”.
- FC101 El Consejo obtiene una mejor comprensión de los efectos probables de las propuestas para las Normas nuevas o revisadas a través de su exposición formal de propuestas y a través de su trabajo de campo, análisis y consulta con las partes interesadas a través de actividades de difusión. Los efectos probables se evalúan:
- (a) a la luz del objetivo del Consejo de transparencia de la información financiera; y
 - (b) en comparación con los requerimientos de información financiera existentes.
- FC102 Para evaluar los efectos probables de las modificaciones, el Consejo ha considerado las cuestiones siguientes (véanse los párrafos FC106 a FC117):
- (a) la forma en que los cambios van probablemente a afectar a la forma en que las plantas productoras se presentan en los estados financieros de los que aplican las NIIF;
 - (b) si esos cambios mejoran la comparabilidad de los estados financieros entre periodos diferentes de presentación para una entidad individual y entre entidades distintas en un periodo de presentación concreto;
 - (c) si los cambios mejorarán la capacidad de los usuarios de los estados financieros para evaluar los flujos de efectivo futuros de una entidad;
 - (d) si las mejoras de la información financiera darán lugar a una mejor toma de decisiones económicas;
 - (e) el efecto probable de los costos de cumplimiento para los preparadores, tanto en la aplicación inicial como sobre una base continuada; y
 - (f) si están afectados los costos probables del análisis para los usuarios de los estados financieros, incluyendo los costos de extracción de datos, identificación de cómo se han medido éstos y su ajuste a efectos de incluirlos, por ejemplo, en un modelo de valoración.
- FC103 Las modificaciones permitirán a las entidades aplicar el modelo del costo o el modelo de revaluación, de acuerdo con la NIC 16, para plantas productoras. El Consejo espera que la mayoría de las entidades opten por el modelo del costo en lugar del modelo de revaluación, porque:

- (a) el modelo de revaluación no eliminaría las preocupaciones más importantes planteadas por los preparadores, en concreto el costo y complejidad de la medición regular del valor razonable de las plantas productoras.
- (b) La mayoría de las entidades aplican el modelo del costo al terreno y maquinaria agrícolas y el Consejo espera que esas entidades se beneficien de utilizar un enfoque congruente para todos los activos utilizados en la producción de ingresos, incluyendo las plantas productoras.
- (c) La NIC 16 solo permite el uso del modelo de revaluación si el valor razonable de las plantas productoras puede medirse con fiabilidad. Muchas entidades con plantas productoras señalaron al Consejo que las estimaciones del valor razonable son, a menudo, complejas y subjetivas. Si el valor razonable no puede medirse de forma fiable, debería descartarse el uso del modelo de revaluación.

FC104 Por consiguiente, el análisis de los efectos probables de los párrafos FC106 a FC117 solo considera los efectos probables de la aplicación del modelo del costo de la NIC 16 en comparación con el modelo del valor razonable de la NIC 41.

FC105 Si las entidades optan por contabilizar las plantas productoras utilizando el modelo de revaluación de la NIC 16, el efecto más significativo sería requerir que los cambios en el importe revaluado, el cual se aproxima al valor razonable, se reconozcan en otro resultado integral. Actualmente, los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocen en el resultado del periodo según la NIC 41.

Cómo es probable que afecten las modificaciones a cómo se informa sobre las actividades

FC106 Las modificaciones solo afectarán a tipos concretos de actividades agrícolas, concretamente a las entidades con plantas productoras.

FC107 Suponiendo que las entidades que han adoptado actualmente las NIIF opten por aplicar el modelo del costo de la NIC 16 a las plantas productoras, los cambios más importantes serán los siguientes:

NIC 16 FC

Efecto	Modelo del valor razonable en la NIC 41	Modelo del costo en la NIC 16	Efecto
Situación financiera	Medida a valor razonable menos costos de venta (junto con los productos).	Medida al costo menos cualquier depreciación acumulada y pérdida por deterioro acumulada. (Productos medidos por separado al valor razonable menos los costos de venta.)	Los importes de activos netos es probable que sean menores en el modelo del costo que en el modelo del valor razonable durante la primera parte de la vida productiva de una planta productora. Esto es así, porque los flujos de efectivo futuros que pueden generarse por la planta productora, y reflejarse en una medición del valor razonable, serán probablemente mayores que el costo en el reconocimiento inicial. A lo largo del tiempo, el importe en libros medido de acuerdo con los dos modelos se espera que converja a medida que el activo se aproxime al final de su vida productiva.
Resultado del periodo	<p>Los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocen en el resultado del periodo</p> <p>Los costos pueden reconocerse como un gasto de forma inmediata o capitalizarse. Si se capitalizan existe una reducción igual en el cambio en el valor razonable menos los costos de venta.</p>	El cargo por depreciación para cada periodo, y cualquier pérdida por deterioro de valor, se reconocerá en el resultado del periodo.	A lo largo de la vida de las plantas productoras, el importe neto reconocido en el resultado del periodo probablemente será el mismo si se aplica el modelo del valor razonable o el modelo del costo. Sin embargo, si una entidad aplica el modelo del valor razonable, el efecto sobre el resultado del periodo será variable (cambios en el valor razonable). Si una entidad aplica el modelo del costo, el efecto sobre el resultado del periodo es probable que sea más sistemático (depreciación, con posible deterioro de valor).

Cómo afectan las modificaciones a la comparabilidad de los estados financieros

Comparabilidad entre entidades

FC108 El Consejo no espera que las modificaciones reduzcan significativamente la comparabilidad entre entidades porque:

- (a) La NIC 41 requiere que los activos biológicos se contabilicen utilizando el modelo del valor razonable. El Consejo no espera que la elección de la política contable de la NIC 16 reduzca la comparabilidad entre entidades con plantas productoras porque se espera que la mayoría de las entidades opten por el modelo del costo por las razones explicadas en el párrafo FC103.
- (b) Las principales ventajas de utilizar el valor razonable para activos biológicos son que el valor razonable capta el desarrollo de los activos biológicos (es decir, el crecimiento de los productos) y está estrechamente alineado con la forma en que espera la entidad convertir el activo en efectivo (es decir, mediante la venta). El Consejo ha conservado el valor razonable para los productos de una planta productora (para los cuales estos beneficios principales son aplicables), a la vez que alinea la contabilización de la planta productora con la de las propiedades, planta y equipo. El Consejo considera que este cambio mejorará la comparabilidad distinguiendo entre tipos de activos biológicos.
- (c) El Consejo observó que algunas entidades pueden optar por medir las plantas productoras a valor razonable en la aplicación inicial de las modificaciones y utilizar ese valor razonable como su costo atribuido en esa fecha, mientras que otras pueden elegir la aplicación de las modificaciones de forma retroactiva (por ejemplo, si utilizan actualmente un modelo del costo de acuerdo con la NIC 16 a efectos de gestión). Sin embargo, el Consejo destacó que si existe cualquier falta de comparabilidad entre entidades en la aplicación inicial, es tan probable que surja de la agregación de los costos incurridos en fechas distintas como del uso del valor razonable como costo atribuido por algunas pero no todas las entidades. Además, el uso del valor razonable como costo atribuido para plantas productoras significa que una entidad presentará los mismos datos de costo que si hubiese adquirido las plantas productoras con el mismo potencial de servicio restante, en la fecha de transición a las NIIF, por ejemplo, si hubiera comprado un área de plantación en esa fecha.

Comparabilidad entre periodos de presentación para una entidad individual

FC109 El Consejo no espera que las modificaciones reduzcan de forma significativa la comparabilidad entre periodos de presentación para una entidad individual que opte por el modelo del costo. Esto es porque según la NIC 41, el cambio en el valor razonable menos los costos de venta de las plantas productoras puede fluctuar de forma significativa entre periodos de presentación como consecuencia de pequeños cambios pequeños suposiciones. Además, la mayoría de los inversores y analistas consultados durante las actividades de difusión

NIC 16 FC

externa realizadas con los usuarios por el personal técnico, señalaron que prescindían del cambio en el valor razonable menos los costos de venta de las plantas productoras al comparar el rendimiento operativo de una entidad entre periodos de presentación.

- FC110 Actualmente, las plantas productoras se contabilizan de forma diferente que el terreno, mejoras en el terreno y la maquinaria agrícola utilizada en los procesos de producción. En la mayoría de los casos las entidades contabilizan estos activos al costo según la NIC 16. Por consiguiente, la contabilización de las plantas productoras según la NIC 16 mejorará la comparabilidad entre los activos productores de la entidad mediante la contabilización de activos similares de forma análoga.

Cómo mejorarán las modificaciones la capacidad de un usuario para evaluar los flujos de efectivo futuros

- FC111 La NIC 41 actualmente requiere que las plantas productoras se midan al valor razonable menos los costos de venta. Por consiguiente, el requerimiento de medir el valor razonable se aplica a las plantas productoras y a los productos que se desarrollan en ellas. Como resultado de las modificaciones, solo los productos que se desarrollan en las plantas productoras se medirán a valor razonable menos los costos de venta.
- FC112 Los productos de las plantas productoras se cultivan habitualmente para la venta. Por consiguiente, los cambios en el valor razonable de los productos tienen una relación directa con las expectativas de flujos de efectivo futuros que recibirá la entidad en el momento de la venta. Por el contrario, normalmente las plantas productoras se mantienen por una entidad durante toda su vida útil y después se desechan de forma que los cambios en el valor razonable no se reconocen directamente como flujos de efectivo en la venta de las plantas productoras. Por consiguiente, el Consejo piensa que proporcionar información sobre el valor razonable por separado de los productos es probable que mejore la capacidad de los usuarios de los estados financieros para evaluar los flujos de efectivo futuros.
- FC113 Durante el proyecto, el personal técnico trató de obtener las opiniones de los inversores y analistas que utilizan los estados financieros de las entidades con plantas productoras. Muchos de estos inversores y analistas señalaron al personal técnico que se centraban en los flujos de efectivo que una entidad espera obtener. Estos inversores y analistas dijeron que el valor razonable de las plantas productoras no se considera en sus análisis porque las plantas productoras en sí mismas no se venden y los cambios en el valor razonable de éstas no influyen directamente en los flujos de efectivo futuros de la entidad. Además, algunos de estos inversores y analistas señalaron que preferían un modelo del costo para las plantas productoras porque proporciona una mejor base para pronosticar desembolsos de capital futuros que el modelo del valor razonable.

Cómo afectarán las modificaciones a la toma de decisiones económicas y a los costos de los análisis para los usuarios de los estados financieros

- FC114 Existe una suposición inherente en el *Marco Conceptual* de que la contabilización de activos similares de forma análoga mejora la utilidad de la información presentada. Aunque las plantas productoras son distintas en forma a la planta y maquinaria, las semejanzas en la manera en que se utilizan justifican que se contabilicen de la misma forma.
- FC115 Como resultado de las modificaciones, los usuarios de los estados financieros recibirán, generalmente, información de costos sobre las plantas productoras en lugar de información sobre el valor razonable. No se espera que esto resulte en menos información relevante para los usuarios de los estados financieros porque casi todos los inversores y analistas consultados durante las actividades de difusión externa realizadas con los usuarios por el personal técnico señalaron que la información de la NIC 41 sobre el valor razonable de las plantas productoras es, para ellos, de uso limitado por las razones señaladas en el párrafo FC68.

Efecto sobre los costos de cumplimiento para los preparadores

- FC116 Los preparadores de los estados financieros han expresado su preocupación por que, en ausencia de mercados activos para plantas productoras, las mediciones del valor razonable son complejas consumen tiempo y son costosas, especialmente para entidades que tienen plantaciones grandes con madurez, perfiles de rendimiento y ubicaciones diferentes. Las modificaciones responden a esta preocupación y se espera que reduzcan significativamente los costos para los preparadores de los estados financieros, permitiendo un modelo del costo para las plantas productoras. Sin embargo, todavía se requerirá a las entidades que realicen las mediciones del valor razonable siguientes:
- (a) Los productos que se desarrollan en las plantas productoras se medirán todavía al valor razonable menos los costos de venta. El razonamiento del Consejo para requerir que los productos se midan a valor razonable menos los costos de venta está señalado en los párrafos FC73 a FC79.
 - (b) Como es el caso de todos los elementos de propiedades, planta y equipo, las plantas productoras estarán sujetas a una prueba de deterioro de valor según la NIC 36. Por consiguiente, si existe una indicación de que las plantas productoras tienen deteriorado su valor en la fecha de presentación, se requerirá que la entidad estime el importe recuperable del activo (o su unidad generadora de efectivo). El importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.
- FC117 No obstante, las modificaciones reducirán los costos de cumplimiento para la mayoría de las entidades porque:
- (a) El Consejo piensa que medir los productos al valor razonable menos los costos de venta sería menos complejo que medir las plantas productoras y los productos juntos a valor razonable menos los costos de venta. Esto

NIC 16 FC

es así porque los productos se están desarrollando en las plantas productoras solo por un corto periodo de tiempo y, por ello, la valoración de los productos no involucrará pronósticos sobre periodos de tiempo largos. Además, existe habitualmente un mercado activo para los productos cosechados, mientras que pocas veces existe un mercado activo para las plantas productoras y, generalmente, en muchos casos, solo existen precios de mercado observables para las plantas con el terreno.

- (b) La NIC 41 actualmente requiere que las entidades determinen el valor razonable menos los costos de venta para las plantas productoras en cada fecha de presentación. Como consecuencia de las modificaciones, se requeriría que una entidad que aplique el modelo del costo de acuerdo con la NIC 16, estime el importe recuperable de una partida de plantas productoras (o la unidad generadora de efectivo) solo si existen indicadores de deterioro de valor en la fecha de presentación. En general, las plantas productoras no generan flujos de efectivo de forma independiente del terreno. Por consiguiente, la prueba de deterioro de valor se realizaría a escala de la unidad generadora de efectivo. Si el valor razonable del terreno es mayor que el importe en libros de la unidad generadora de efectivo que contiene el terreno y las plantas productoras, dicha unidad generadora de efectivo no tendría deteriorado su valor. Por consiguiente, como resultado de las modificaciones, las mediciones del valor razonable se espera que sean menos frecuentes.

Opiniones en contrario

Opinión en contrario de Mary Tokar de *Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38) emitido en mayo de 2014

- OC1 La Sra. Tokar opina en contrario de la publicación de esta modificación. No se opone al objetivo del IASB de aclarar los métodos aceptables de depreciación y amortización, ni a sus conclusiones de impedir la depreciación basada en los ingresos de actividades ordinarias, ni a la introducción de una presunción refutable de que los ingresos de actividades ordinarias no pueden utilizarse como base para la amortización de intangibles. También está de acuerdo en que deben considerarse las expectativas de obsolescencia al determinar la vida útil de un activo y seleccionar un método de depreciación o amortización que refleje el patrón de consumo del activo. Sin embargo, ella considera que las modificaciones no resolverán en su totalidad el problema de la práctica que se planteó originalmente con el Comité de Interpretaciones de las NIIF. Ella considera que las modificaciones no están suficientemente claras con respecto a qué evidencia se requiere para evitar la presunción y, en su lugar, apoyar el uso de los ingresos de actividades ordinarias como la base para la amortización de un activo intangible. Ella estima que deben incluirse guías adicionales para explicar cuándo el patrón de consumo de beneficios económicos es el mismo que el patrón en el que se generan los ingresos de actividades ordinarias.

Opiniones en contrario de Patrick Finnegan y Patricia McConnell *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41) emitida en junio de 2014

- OC1 El Sr. Finnegan y la Sra. McConnell votaron en contra de la publicación de *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41), emitida en junio de 2014 (la "Modificación de junio de 2014") porque consideran que incluir las plantas productoras en el alcance de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* en lugar de en la NIC 41 *Agricultura* eliminará información sobre los cambios en el valor razonable de las plantas productoras y los supuestos subyacentes utilizados para estimar dichos cambios. La información sobre los valores razonables de todos los activos biológicos incluyendo las plantas productoras es fundamental para gestionar las actividades agrícolas y para la inversión en entidades que se dedican a dichas actividades. Sin esta información, los inversores no podrán evaluar los cambios en las expectativas de los flujos de entrada de efectivo netos futuros de una entidad que se dedica a la actividad agrícola. El hecho de que se hayan desarrollado precios cotizados publicados por todo el mundo para huertos y plantaciones que incluyen plantas productoras demuestra la importancia de la información sobre el valor razonable para aquellos que invierten en actividades agrícolas.
- OC2 La NIC 41 recomienda la contabilización de la actividad agrícola, es decir, la gestión, por parte de una entidad de la transformación biológica de animales vivos o plantas (activos biológicos), ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales. El principio que subyace en la NIC 41 es que la medición del valor razonable refleja mejor la transformación biológica de los activos biológicos. Esto requiere la medición a valor razonable menos los costos de venta (denominada a partir de ahora como valor razonable), a partir del reconocimiento inicial del activo biológico hasta el momento de la cosecha, salvo cuando este valor razonable no pueda ser medido de forma fiable en su reconocimiento inicial.
- OC3 La Modificación de junio de 2014 cambia la medición de un subconjunto de activos biológicos, las plantas productoras, del valor razonable a una medida basada en el costo. Las plantas productoras son plantas que se utilizan solo en la producción o suministro de productos agrícolas y se espera que generen producto durante más de un periodo. La Modificación de junio de 2014 incluye las plantas productoras en el alcance de la NIC 16. Por consiguiente, se permitiría que las entidades optaran por el modelo del costo o el modelo de revaluación para las plantas productoras. Todos los demás activos biológicos relacionados con la actividad agrícola se mantendrán en el modelo del valor razonable de la NIC 41, incluyendo los animales productores.
- La importancia de la información sobre el valor razonable para los activos biológicos**
- OC4 Fundamentalmente, la NIC 41 es una Norma sobre la contabilización de la transformación biológica. La transformación biológica de los activos productores tiene lugar antes y después de la madurez. Un modelo del costo

ignora la transformación biológica cuando ocurre. Esta es la razón por la cual la NIC 41 requiere la medición a valor razonable. Los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 41 señalan:

“Aquellos que apoyan la medición a valor razonable argumentan que los efectos de los cambios causados por la transformación biológica quedan mejor reflejados tomando como referencia los cambios en el valor razonable de los activos biológicos. Creen que los cambios en el valor razonable de los activos biológicos tienen una relación directa con los cambios en las expectativas de beneficios económicos futuros de la entidad.”

El Sr. Finnegan y la Sra. McConnell no ven razones para abandonar ese principio con respecto a las plantas productoras. Por consiguiente, no están de acuerdo en que antes de la madurez las plantas productoras deban medirse al costo acumulado. No consideran que la contabilización de las plantas productoras de la misma forma que los elementos de propiedades, planta y equipo construidos por la propia entidad proporcionará a los usuarios de los estados financieros información que sea útil para comprender el rendimiento agrícola de la entidad del periodo o su capacidad productiva en un momento dado.

OC5 Mientras maduran, las plantas productoras están sujetas a transformación biológica. El Sr. Finnegan y la Sra. McConnell continúan considerando que la medición a valor razonable para los procesos de transformación biológica proporciona la mejor información sobre los cambios cualitativos y cuantitativos de los activos productores durante su periodo de crecimiento. También consideran que el valor razonable de las plantas productoras en el momento de la madurez proporciona la mejor medida de los recursos de una entidad asignados a la generación de productos en dicho momento. Los inversores necesitan esa información para evaluar la responsabilidad en la gestión de los recursos invertidos en el proceso de producción y el rendimiento de la entidad utilizando dichos recursos. Por consiguiente, consideran que las plantas productoras deben medirse a valor razonable mientras maduran, porque el valor razonable proporciona a los usuarios de los estados financieros la mejor información sobre un aspecto importante del rendimiento y administración de la gestión de una actividad agrícola.

OC6 También rechazan la opinión de que la transformación biológica de los activos productores deja de ser un elemento clave para comprender los flujos de efectivo netos futuros para la entidad, una vez que estos activos alcanzan la madurez. Por definición, la transformación biológica no se limita simplemente al proceso de crecimiento hasta la madurez, sino que también incluye los ciclos de producción y degeneración, que son fases fundamentales en el ciclo de vida de los activos productores. Las mediciones a valor razonable a lo largo de sus vidas proporcionan información sobre la eficacia y eficiencia del proceso de producción, así como sobre la capacidad de estos activos para generar flujos de entrada de efectivo netos en el futuro. Por el contrario, la depreciación del costo de un activo productor maduro solo se aproxima a la transformación biológica de un activo productor a lo largo de su vida productiva y solo tiene un relación indirecta, en el mejor de los casos, con los cambios en los flujos de entrada netos futuros.

Efectos del uso de la medición a valor razonable

- OC7 El Sr. Finnegan y la Sra. McConnell reconocen que medir las plantas productoras a valor razonable puede ser, algunas veces, difícil. En concreto, el Consejo ha señalado que el valor razonable de las plantas productoras es particularmente subjetivo durante los primeros años de su ciclo de vida útil. Sin embargo, el Sr. Finnegan y la Sra. McConnell destacan que la NIC 41 contiene una excepción al valor razonable para activos biológicos para los cuales no haya disponibles precios de mercado cotizados y para los que se determine que las mediciones del valor razonable alternativas sean claramente no fiables en el reconocimiento inicial. Ellos consideran que esta excepción es suficiente para tratar las preocupaciones sobre la fiabilidad de las medidas del valor razonable de las plantas productoras durante los primeros años de su ciclo de vida. También destacan que las entidades de todo el mundo han estado aplicando la NIC 41 en una amplia variedad de actividades agrícolas desde 2003. De hecho, algunas normas de contabilidad nacionales requerían o recomendaban la medición de los activos productores a valores razonables, incluso antes de la emisión de la NIC 41. No consideran que medir el valor razonable de las plantas productoras, en general, sea más difícil que medir el valor razonable para otros activos biológicos tales como los animales productores. Además, consideran que aplicar una medida del costo a las plantas productoras puede ser igual de difícil en algunas situaciones. Las mediciones a valor razonable se requieren para evaluar el deterioro de valor de las plantas productoras, y seguramente aquellos que insisten en la reversión a un modelo del costo para los activos productores no sugerirían que se ignorase el deterioro de valor porque la medición a valor razonable puede ser algunas veces difícil. Más aún, la Modificación de junio de 2014 permitiría las mediciones a valor razonable como una opción de política contable pura. El Sr. Finnegan y la Sra. McConnell consideran que la contabilidad debería reflejar las circunstancias económicas subyacentes y no debe simplemente dejarse optativa. La excepción al valor razonable existente en la NIC 41 se basa en circunstancias (fiabilidad de la medición) y no es una opción de política contable.
- OC8 Además, de la preocupaciones sobre la fiabilidad del valor razonable, las entidades con activos productores expresaron su temor por la volatilidad que surge del reconocimiento de los cambios en el valor razonable de las plantas productoras en el resultado del periodo, y señalaron que los usuarios de los estados financieros ajustan los resultados del periodo presentados para eliminar los efectos de cambios en los valores razonables de los activos biológicos productores. El Sr. Finnegan y la Sra. McConnell aceptan la opinión de que el uso del valor razonable para activos biológicos hace el análisis del resultado del periodo y de la situación financiera más difícil. Al mismo tiempo, destacaron que la volatilidad del precio es un indicador de riesgo, y la evaluación del riesgo es parte del trabajo del analista. El Sr. Finnegan y la Sra. McConnell destacan que un análisis de estados financieros sólido siempre ajustará el resultado del periodo y la situación financiera presentados por los efectos de cambios no usuales o no recurrentes en la información presentada. Sin embargo, si no se presenta información fundamental sobre cambios en los beneficios económicos que surgen en una operación agrícola, este análisis se ve afectado o no es posible en absoluto.

OC9 El Sr. Finnegan y la Sra. McConnell consideran que en lugar de ignorar la volatilidad del valor razonable, que es lo que hace un modelo del costo, ésta debe abordarse como una cuestión de presentación de estados financieros—por ejemplo presentando los cambios en el valor razonable en otro resultado integral. Ellos destacan que según la Modificación de junio de 2014, los activos productores estarán dentro del alcance de la NIC 16, y que se permitirá la revaluación. Si una entidad fuera a optar por la revaluación, el cambio en el importe de dicha revaluación (que se aproxima al valor razonable) se presentaría en otro resultado integral. Por consiguiente, consideran que requerir la medición del valor razonable durante la totalidad del ciclo de vida de las plantas productoras con los cambios en el valor razonable presentados en otro resultado integral sería congruente con permitir la revaluación del activo productor. Además, el Sr. Finnegan y la Sra. McConnell consideran que este cambio conservaría la información relevante para los inversores a través de mostrarla de forma destacada en los estados financieros principales, a la vez que aborda las preocupaciones de los que consideraban que los cambios en el valor razonable distorsiona el resultado del periodo.

Las propuestas actuales no son mejoras a las NIIF

OC10 El Sr. Finnegan y la Sra. McConnell consideran que si los activos productores se miden al costo acumulado, entonces como mínimo, el valor razonable de las plantas productoras debe ser una información a revelar requerida, incluyendo información sobre las técnicas de valoración y los supuestos/datos de entrada utilizados. Sin embargo, la Modificación de 2014 no requiere revelar información sobre el valor razonable. Por consiguiente, se está eliminando información fundamental de los estados financieros de las entidades dedicadas a actividades agrícolas que utilizan activos productores. El Sr. Finnegan y la Sra. McConnell no consideran que esto sea una mejora en la información que se presenta. En enero de 2013 los Fideicomisarios de la Fundación IFRS aprobaron un nuevo *Manual del Procedimiento a Seguir* que especifica, entre otras cosas, los criterios para las Normas nuevas o mejoras importantes. Los criterios más importantes (además de la generalización del problema) son (a) si existe una deficiencia en la forma en que tipos concretos de transacciones o actividades se presentan en los informes financieros, y (b) la importancia de la cuestión para los que utilizan los informes financieros. El Sr. Finnegan y la Sra. McConnell consideran que, desde una perspectiva de los usuarios, no existe deficiencia en la contabilización e información a revelar de los activos productores en la NIC 41 y que la información sobre el valor razonable es importante (en realidad, esencial) para los que utilizan los informes financieros de entidades dedicadas a la actividad agrícola.

OC11 En las actividades de difusión externa realizadas con los usuarios por el personal técnico, la mayoría de los inversores y analistas dijeron que la información sobre el valor razonable de plantas productoras la utilizan de forma limitada o no la utilizan *sin* información sobre el valor razonable del terreno, maquinaria agrícola, relacionados, etc. En lugar de satisfacer las necesidades de los usuarios proporcionando esta información adicional sobre el valor razonable para hacer el valor razonable de las plantas productoras más útil, el Consejo ha optado por retirar el requerimiento de proporcionar dicho valor razonable. En opinión del

NIC 16 FC

Sr. Finnegan y la Sra. McConnell esta solución no aborda de forma adecuada las necesidades de los usuarios de los estados financieros.

- OC12 Un solución mejor habría sido para el Consejo requerir el valor razonable de las plantas productoras en combinación con el valor razonable del terreno a los que están adheridas las plantas. Una de las debilidades de la NIC 41 es que no requiere el uso del valor razonable para medir el terreno al que están adheridas las plantas productoras. Esto es una debilidad porque el valor de las plantas productoras está inextricablemente ligado al valor del terreno. Mediante el entendimiento del valor de las plantas productoras y del terreno, los inversores conocen el potencial verdadero de los flujos futuros de entrada de efectivo netos de una entidad. Un modelo del costo histórico para cualquiera o los dos no es capaz de proporcionar esta información.
- OC13 Como se acaba de comentar, el Sr. Finnegan y la Sra. McConnell no consideran que la Modificación de junio de 2014 represente una mejora a las NIIF y, de hecho, representa un paso hacia la disminución de la calidad de la información disponible en los estados financieros de las entidades dedicadas a actividades agrícolas. La Modificación de junio de 2014, por ello, no cumple los propios criterios del Consejo exigidos para una Norma nueva o modificada.