

Junio de 2017

Normas NIIF®

Proyecto de Norma PN/2017/4

Propiedades, Planta y Equipo— Importes obtenidos con anterioridad al uso previsto

Modificaciones propuestas a la NIC 16

Recepción de comentarios hasta el 19 de octubre de 2017

IASB®

 IFRS®

**Propiedades, Planta y Equipo—
Importes obtenidos con anterioridad al uso previsto**

(Modificaciones propuestas a la NIC 16)

Recepción de comentarios hasta el 19 de octubre de 2017

Exposure Draft ED/2017/4 *Property, Plant and Equipment—Proceeds before Intended Use* (Proposed amendments to IAS 16) is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **19 October 2017** and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our ‘Open for comment’ page at: <http://ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your Personal Data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (the Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2017 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation’s Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our web shop at <https://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of the Exposure Draft *Property, Plant and Equipment—Proceeds before Intended Use* (Proposed amendments to IAS 16) and related material contained in this publication has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including ‘IAS®’, ‘IASB®’, the IASB® logo, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, the IFRS® logo, ‘IFRS for SMEs®’, the IFRS for SMEs® logo, the ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘NIIF®’ and ‘SIC®’. Further details of the Foundation’s Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

**Propiedades, Planta y Equipo—
Importes obtenidos con anterioridad al uso previsto**

(Modificaciones propuestas a la NIC 16)

Recepción de comentarios hasta el 19 de octubre de 2017

El Proyecto de Norma PN/2017/4 *Propiedades, Planta y Equipo—Importes obtenidos con anterioridad al uso previsto* (Modificaciones propuestas a la NIC 16) se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) únicamente para recibir comentarios. Las propuestas podrán modificarse a la luz de los comentarios recibidos antes de emitirse de forma definitiva. Se necesita recibir los comentarios antes del **19 de octubre de 2017** y deben enviarse por escrito a la siguiente dirección, por correo electrónico a commentletters@ifrs.org o usando nuestra página 'Comment on a proposal': <http://ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web www.ifrs.org a menos que quien responda solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para ampliar detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

Descargo de responsabilidad: Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (la Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de la misma, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe ser sustituta de los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © 2017 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con la Fundación licences@ifrs.org.

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del IASB en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para temas relacionados con la publicación y derechos de autor, por favor dirigirse a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web en <http://shop.ifrs.org>.

La traducción al español del Proyecto de Norma *Propiedades, Planta y Equipo—Importes obtenidos con anterioridad al uso previsto* (Modificaciones propuestas a la NIC 16) y del material relacionado contenido en esta publicación ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son propiedad de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene marcas comerciales registradas en todo el mundo (Marcas) incluyendo "IAS®", "IASB®", "IFRIC®", "IFRS", el logo IFRS®, "IFRS for SMEs", el logo IFRS for SMEs®, el logo en forma de "hexágono", "International Accounting Standards", "International Financial Reporting Standards®", "SIC®" y "NIIF®". La Fundación tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre sus marcas.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su oficina principal en 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO—IMPORTES OBTENIDOS CON ANTERIORIDAD AL USO PREVISTO
(MODIFICACIONES PROPUESTAS A LA NIC 16)

ÍNDICE	<i>desde la página</i>
INTRODUCCIÓN	6
INVITACIÓN A COMENTAR	6
[PROYECTO] MODIFICACIONES A LA NIC 16 <i>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO</i>	8
[PROYECTO] MODIFICACIONES A OTRAS NORMAS	9
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DEL PROYECTO DE NORMA <i>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO—IMPORTES OBTENIDOS CON ANTERIORIDAD AL USO PREVISTO</i> PUBLICADO EN JUNIO DE 2017	10
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DEL PROYECTO DE NORMA <i>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO—IMPORTES OBTENIDOS CON ANTERIORIDAD AL USO PREVISTO</i>	11
OPINIÓN ALTERNATIVA	16

Introducción

En este Proyecto de Norma, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) propone modificar la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. Las modificaciones prohibirían la deducción del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo de cualesquiera importes procedentes de la venta de elementos producidos mientras se lleva ese activo al lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. En su lugar, una entidad reconocería los importes de esas ventas en el resultado del periodo.

Antecedentes

El párrafo 17 de la NIC 16 especifica ejemplos de costos directamente atribuibles para llevar un elemento de propiedades, planta y equipo al lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Un ejemplo de esto son los costos de comprobación. El párrafo 17(e) de la NIC 16 señala que el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo incluye los costos de comprobación de si el activo está funcionando adecuadamente, después de deducir los importes netos por la venta de cualesquiera elementos producidos mientras se lleva el activo a ese lugar y condición.

El Comité de Interpretaciones de las NIIF (Comité) recibió una solicitud con dos preguntas sobre el párrafo 17(e) de la NIC 16:

- (a) si los importes a que hace referencia ese párrafo se relacionan solo con elementos producidos por la comprobación; y
- (b) si una entidad deduce de los costos de un elemento de propiedades, planta y equipo cualesquiera importes que superen los costos de la comprobación.

Al analizar la cuestión, el Comité identificó un número de asuntos relacionados con el costo de las propiedades, planta y equipo. Tras explorar diferentes enfoques, el Comité recomendó que el Consejo proponga una modificación a la NIC 16 para prohibir la deducción de los importes por ventas de los costos de un elemento de propiedades, planta y equipo. El Consejo estuvo de acuerdo con las recomendaciones del Comité.

Invitación a comentar

El Consejo invita a comentar sobre las propuestas de este Proyecto de Norma, en concreto sobre las preguntas señaladas a continuación. Los comentarios serán de la mayor utilidad si:

- (a) se refieren a la pregunta en los términos señalados;
- (b) indican el párrafo o párrafos específicos a los que se refieren;
- (c) contienen una lógica clara;
- (d) identifican cualquier redacción de las propuestas que sea difícil de traducir; e
- (e) incluyen las alternativas que el Consejo debería considerar.

El Consejo no está solicitando comentarios sobre temas que no se consideran en este Proyecto de Norma.

Los comentarios deben remitirse por escrito y recibirse no más tarde del **19 de octubre de 2017**.

Preguntas para quienes responden

El Consejo está proponiendo modificar la NIC 16 para prohibir la deducción del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo de cualesquiera importes procedentes de la venta de elementos producidos mientras se lleva ese activo al lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. En su lugar, una entidad reconocería los importes procedentes de la venta de estos elementos, y los costos de producirlos, en el resultado del periodo.

¿Está de acuerdo con la propuesta del Consejo? ¿Por qué sí o por qué no? Si no es así, ¿qué alternativa propondría y por qué?

Cómo comentar

Los comentarios deben remitirse utilizando uno de los siguientes métodos.

Electrónicamente
(nuestro método preferido)

Visite la página "Open for comment", que puede encontrar en:
<http://ifrs.org/projects/open-for-comment/>

Correo electrónico

Los comentarios por correo electrónico pueden enviarse a:
commentletters@ifrs.org

Correo postal

IFRS Foundation
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web www.ifrs.org a menos que quien responda solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para ampliar detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

[Proyecto] Modificaciones a la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifica el párrafo 17; se añaden los párrafos 20A, 80D y 81M. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Componentes del costo

- ...
- 17 Son ejemplos de costos atribuibles directamente:
- (a) ...
- (e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente (es decir, si el desempeño técnico y físico del activo es tal que el activo puede usarse en la producción o el suministro de bienes o servicios, para arrendar a terceros o para propósitos administrativos), después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y
- (f) ...
- ...
- 20A Los elementos pueden producirse mientras se lleva un activo al lugar y condiciones necesarias para que pueda operar en la forma prevista por la gerencia, tal como sucede con inventarios producidos al comprobar un activo. Una entidad reconocerá los importes procedentes de la venta de estos elementos, y los costos de producirlos, en el resultado del periodo, de acuerdo con las Normas aplicables.
- ...

Disposiciones transitorias

- ...
- 80D [Proyecto] *Propiedades, Planta y Equipo—Importes obtenidos con anterioridad al uso previsto*, emitido en [fecha] modificó el párrafo 17 y añadió el párrafo 20A. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma retroactiva solo a los elementos de propiedades, planta y equipo llevados al lugar y condiciones necesarias para que puedan operar de la forma prevista por la gerencia a partir del comienzo del primer periodo presentado en los estados financieros en los que la entidad aplique por primera vez las modificaciones. La entidad reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de las modificaciones como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda) al comienzo del primer periodo presentado.

Fecha de vigencia

- ...
- 81N [Proyecto] *Propiedades, Planta y Equipo—Importes obtenidos con anterioridad al uso previsto*, emitido en [fecha] modificó el párrafo 17 y añadió los párrafos 20A y 80D. Una entidad aplicará esas modificaciones a los periodos anuales que comiencen a partir del [fecha a decidir después de la exposición]. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

[Proyecto] Modificaciones a otras Normas

Interpretación CINIIF 20 *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto*

Se modifica el párrafo 2. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Antecedentes

- ...
- 2 Durante la fase de desarrollo de la mina (antes de que la producción comience), los costos de desmonte se ~~capitalizan habitualmente como parte del costo depreciable de construir, desarrollar y estructurar la mina~~ contabilizarán aplicando la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. ~~Esos~~ Los costos capitalizados se deprecian o amortizan sobre una base sistemática, habitualmente mediante la utilización del método de las unidades de producción, una vez que comienza la producción.

Aprobación por el Consejo del Proyecto de Norma *Propiedades, Planta y Equipo—Importes obtenidos con anterioridad al Uso Previsto* publicado en junio de 2017

El Proyecto de Norma *Propiedades, Planta y Equipo—Importes obtenidos con anterioridad al uso previsto* (Modificaciones propuestas a la NIC 16) se aprobó para su publicación por doce de los trece miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. El Sr. Zhang votó en contra de su publicación. Su opinión alternativa se presenta después de los Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma.

Hans Hoogervorst

Presidente

Suzanne Lloyd

Vicepresidenta

Stephen Cooper

Martin Edelmann

Françoise Flores

Amaro Gomes

Gary Kabureck

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Thomas Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang

Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma *Propiedades, Planta y Equipo*— *Importes obtenidos con anterioridad al uso previsto*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte de las modificaciones propuestas. Éstos resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) al desarrollar las modificaciones propuestas. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.

Antecedentes

- FC1 El párrafo 16(b) de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* explica que el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo incluye los costos directamente atribuibles a llevar al activo al lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. El párrafo 17 de la NIC 16 especifica ejemplos de costos directamente atribuibles. Un ejemplo especificado son los costos de comprobación de si el activo está funcionando adecuadamente, después de deducir los importes netos por la venta de cualesquiera elementos producidos mientras se lleva el activo a ese lugar y condición.
- FC2 El Comité de Interpretaciones de las NIIF (Comité) recibió una solicitud preguntando si:
- (a) los importes especificados en el párrafo 17(e) de la NIC 16 se relacionan solo con elementos producidos por la comprobación; y
 - (b) si una entidad deduce del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo cualesquiera importes que superen los costos de la comprobación.
- FC3 El Comité destacó que la información recibida de sus actividades de difusión externa sobre la solicitud, indicó que:
- (a) La cuestión afecta principalmente a unos pocos sectores industriales, tales como los petroquímicos y extractivos.
 - (b) Se aplican métodos de presentación diversos. Algunas entidades deducen solo los importes de la venta de los elementos producidos en la comprobación; otras deducen todos los importes de ventas hasta que el activo está en el lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia (es decir, disponible para su uso). Para algunas entidades, los importes deducidos de los costos de un elemento de propiedades, planta y equipo pueden ser significativos y pueden superar los costos de la comprobación.
- FC4 Además, la información recibida de las actividades de difusión externa indicó que las entidades usan métodos diferentes para evaluar cuándo un elemento de propiedades, planta y equipo está disponible para su uso.

Prohibición de deducir los importes por ventas del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo

- FC5 Habiendo considerado las recomendaciones del Comité, el Consejo propone modificar el párrafo 17 de la NIC 16 para prohibir la deducción del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo de cualesquiera importes procedentes de la venta de elementos producidos antes de que el activo esté disponible para su uso. Como consecuencia, una entidad reconocería los importes de esas ventas en el resultado del periodo. El Consejo ve su propuesta como una forma simple y eficaz de eliminar la diversidad identificada en la práctica, de una manera que mejoraría la información financiera.
- FC6 El Consejo concluyó que las modificaciones propuestas proporcionarían información relevante para los usuarios de los estados financieros requiriendo que las entidades reconozcan todas las ventas como ingresos (incluyendo ingresos de actividades ordinarias) cuando tienen lugar. Los requerimientos existentes de la NIC 16 hacen difícil que un usuario tenga una visión clara de los ingresos de actividades ordinarias totales de una entidad porque algunos importes por ventas puedan compensarse contra el costo de propiedades, planta y equipo. Esos requerimientos también hacen difícil tener una visión clara del costo real de algunos elementos de propiedades, planta y equipo. El costo de esos activos puede distorsionarse deduciendo importes por ventas antes de que los activos estén disponibles para su uso.
- FC7 Durante el desarrollo de las modificaciones propuestas, el Consejo observó que:

- (a) Se requeriría que una entidad identifique los costos que se relacionan con elementos producidos y vendidos antes de que un elemento de propiedades, planta y equipo esté disponible para su uso, y distinga esos costos del resto de costos incurridos antes de esa fecha. Esto se analiza más adelante en los párrafos FC8 a FC10.
- (b) Antes de que un elemento de propiedades, planta y equipo esté disponible para su uso, los costos de producir inventarios excluyen la depreciación de ese activo. Esto es porque una entidad deprecia un elemento de propiedades, planta y equipo solo desde la fecha en que está disponible para su uso. Esto se analiza más adelante en el párrafo FC11.
- FC8 El Consejo observó que una entidad tendría que aplicar el juicio al identificar los costos que se relacionan con elementos producidos y vendidos antes de que un elemento de propiedades, planta y equipo esté disponible para su uso, y distinga esos costos del resto de costos incurridos antes de esa fecha. Sin embargo, las modificaciones propuestas requerirían un poco más de juicio del ya exigido para aplicar las Normas NIIF. Por ejemplo, ya se requiere que una entidad identifique y distinga:
- (a) los costos directamente atribuibles para hacer que un elemento de propiedades, planta y equipo esté disponible para su uso, que incluye la entidad en el costo del activo;
- (b) los costos de llevar los inventarios a su lugar y condiciones presentes incluidos como parte de los costos de los inventarios (párrafo 10 de la NIC 2 Inventarios), que reconoce, entonces, en el resultado del periodo en que se venden los inventarios;
- (c) los costos excluidos de los costos de los inventarios y reconocidos como gastos en el periodo en que se incurren, tales como importes anormales de materiales desperdiciados, mano de obra y otros costos de producción (párrafo 16 de la NIC 2);
- (d) costos de activos de la actividad de desmonte y costos de inventarios producidos durante la fase de producción de una mina a cielo abierto (CINIIF 20 *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto*); y
- (e) costos que reconoce directamente en el resultado del periodo, por ejemplo,
- (i) costos administrativos, de comercialización o entrenamiento del personal (párrafo 19 de la NIC 16);
- (ii) costos de uso o reprogramación de propiedades, planta y equipo (párrafo 20 de la NIC 16); y
- (iii) costos de operaciones accesorias (párrafo 21 de la NIC 16).
- FC9 Al aplicar las modificaciones propuestas, una entidad puede necesitar evaluar si los costos incurridos son costos de inventarios (aplicando la NIC 2), costos de comprobación (aplicando la NIC 16) o costos que se requeriría que la entidad reconozca en el resultado del periodo. El Consejo destacó que los requerimientos existentes de la NIC 2 y la NIC 16, sobre costos son útiles a este respecto. Por ejemplo, al evaluar si los costos incurridos mientras un elemento de propiedades, planta y equipo está siendo comprobado son costos de inventarios o costos de comprobación (incluidos en el costo del elemento de propiedades, planta y equipo), una entidad consideraría si los elementos producidos durante la comprobación cumplen la definición de inventarios de la NIC 2. De forma análoga, una entidad puede considerar si costos concretos representan (a) importes anormales de material desperdiciado (reconocido en el resultado del periodo); o (b) costos necesarios para hacer el elemento de propiedades, planta y equipo disponible para su uso o para llevar inventarios a su lugar y condiciones presentes.
- FC10 Además, para ayudar en la evaluación de los costos, el Consejo decidió aclarar el significado de "comprobar", como se especifica en el párrafo 17 de la NIC 16. El Consejo concluyó que al comprobar si un elemento de propiedades, planta y equipo está funcionando adecuadamente, una entidad evaluará el desempeño técnico y físico del activo. La evaluación del funcionamiento adecuado no lo es del rendimiento financiero de un activo, tal como la evaluación de si el activo ha logrado el margen de nivel de operación inicialmente anticipado por la gerencia.
- FC11 Con respecto a la exclusión de la depreciación del costo de los inventarios producidos y vendidos antes de que un elemento de propiedades, planta y equipo esté disponible para su uso, el Consejo observó que cualquier consumo de un elemento de propiedades, planta y equipo antes de que esté disponible para su uso es probable que sea insignificante. El párrafo 12 de la NIC 2 señala que los costos de transformación de los inventarios incluyen una asignación sistemática de los costos indirectos fijos incurridos en la transformación de materiales en bienes finales, tales como la depreciación de los activos usados en el proceso de producción. Sin embargo, para inventarios producidos antes de que un elemento de propiedades, planta y equipo esté disponible para su uso, los costos de transformación no incluyen la depreciación de ese activo porque esta depreciación no existiría.

Otros enfoques considerados por el Consejo

- FC12 El Consejo consideró otros dos enfoques para reducir la diversidad identificada en la práctica:
- (a) la aclaración de qué importes deduce una entidad del costo de las propiedades, planta y equipo; y
 - (b) la aclaración de cuándo un elemento de propiedades, planta y equipo está disponible para su uso.

Aclaración de qué importes deduce una entidad del costo de las propiedades, planta y equipo

- FC13 El párrafo 17(e) de la NIC 16 supone que los importes por ventas que una entidad deduce del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo son importes procedentes de la venta de elementos producidos solo al comprobar si el activo está funcionando adecuadamente. Esto es porque la referencia dentro del párrafo 17 de la NIC 16 a la deducción de los importes por ventas está directamente vinculada a los costos de comprobación. Esto está también apoyado por el ejemplo en ese párrafo de muestras producidas al comprobar el equipo.
- FC14 El párrafo 17(e) de la NIC 16 también supone que los importes deducidos del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo no deberían superar los costos de la comprobación. El párrafo 17 de la NIC 16 señala que un ejemplo de costos directamente atribuibles son "los costos de comprobación de si el activo está funcionando adecuadamente, después de deducir los importes netos..." [énfasis añadido]. Podría decirse, que esto supone que una entidad incluye en el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo los costos netos de la comprobación (después de deducir los importes de ventas relacionados), pero que los costos netos de la comprobación nunca podrían ser un importe negativo.
- FC15 No obstante, el Consejo reconoció que la explicación de los párrafos FC13 y FC14 puede no ser clara debido a la redacción de la Norma. La frase dentro del párrafo 17(e) de la NIC 16, "importes por la venta de cualesquiera elementos producidos" no se refiere específicamente a importes procedentes de la comprobación. Además, la NIC 16 no especifica ningún límite sobre la cantidad de los importes que una entidad puede deducir del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo.
- FC16 Por consiguiente, el Consejo consideró si modificar la NIC 16 para requerir que una entidad:
- (a) deduzca del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo los importes procedentes de la venta de elementos producidos al comprobar si el activo está funcionando adecuadamente;
 - (b) limite la cantidad de importes deducidos del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo a los costos de comprobación; y
 - (c) reconozca cualquier otro importe por ventas antes de que la propiedad, planta y equipo esté disponible para su uso en el resultado del periodo de acuerdo con las Normas NIIF aplicables.
- FC17 El Consejo decidió no proceder con el enfoque establecido en el párrafo FC16 porque:
- (a) Este enfoque habría requerido que una entidad distinguiera importes procedentes de la comprobación de los importes procedentes del resto de ventas antes de que un elemento de propiedades, planta y equipo esté disponible para su uso. Por consiguiente, este enfoque sería más complicado de aplicar de lo que lo serían las modificaciones propuestas.
 - (b) Sería más difícil de comprender por qué una entidad contabilizaría importes procedentes de la comprobación de forma distinta de los importes procedentes del resto de ventas obtenidos antes de que un elemento de propiedades, planta y equipo esté disponible para su uso. Análogamente, si los importes procedentes de la comprobación fueran a superar los costos de la comprobación, sería difícil comprender por qué una entidad reconocería algunos importes procedentes de la comprobación en el costo de un activo y otros importes procedentes de la comprobación en el resultado del periodo.

Aclaración de cuándo un elemento de propiedades, planta y equipo está disponible para su uso

- FC18 El párrafo 20 de la NIC 16 señala que "el reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia". La determinación del momento en que eso tiene lugar es importante—es el momento en el que una entidad deja de acumular costos en el importe en libros del activo, y comienza a depreciar el activo.
- FC19 Durante el desarrollo de las modificaciones propuestas, se informó al Consejo de prácticas diversas en algunos sectores industriales al determinar cuándo un elemento de propiedades, planta y equipo está

disponible para su uso—se informó al Consejo de que algunas entidades incluyen costos en el costo de un activo y deducen importes de ventas del costo de un activo por un amplio periodo de tiempo. El Consejo observó que algunas consideraciones que aclaren cuándo un elemento de propiedades, planta y equipo está disponible para su uso reducirían los importes por ventas que las entidades deducen del costo de las propiedades, planta y equipo, y, así responder a la preocupación que pudiera haber llevado a elevar la solicitud al Comité.

- FC20 Por consiguiente, el Consejo consideró si modificar la NIC 16 para incluir los siguientes indicadores de cuándo un elemento de propiedades, planta y equipo está disponible para su uso:
- (a) La construcción física del activo está terminada (como se describe en el párrafo 23 de la NIC 23 *Costos por Préstamos*).
 - (b) La comprobación del desempeño técnico y físico del activo está terminada (como se describe en el párrafo FC10 anterior).
 - (c) El activo puede producir elementos que pueden venderse en el curso ordinario del negocio (es decir, puede producir inventarios como se define en la NIC 2). En congruencia con el significado de comprobación, esta evaluación se centraría en el desempeño técnico y físico del activo, y no en su rendimiento financiero.
- FC21 Este enfoque no habría eliminado la necesidad de aplicar el juicio al determinar cuándo un elemento de propiedades, planta y equipo está disponible para su uso—habría solo proporcionado alguna información adicional para ayudar a hacer ese juicio.
- FC22 El Consejo concluyó que este enfoque sería un proyecto más amplio de lo que serían las modificaciones propuestas. Este enfoque habría afectado la contabilización de muchos elementos de propiedades, planta y equipo y se habría requerido investigación adicional para evaluar las posibles consecuencias no previstas. El Consejo también observó que no estaba claro si los indicadores considerados serían útiles al determinar cuándo un elemento de propiedades, planta y equipo está disponible para su uso, sin plantear cuestiones adicionales. Por estas razones, el Consejo decidió no proceder con este enfoque.
- FC23 Al desarrollar las modificaciones a la NIC 16 y NIC 41 *Agricultura* de junio de 2014 con respecto a las plantas productoras, el Consejo consideró si aclarar cuándo un elemento de propiedades, planta y equipo está disponible para su uso, pero decidió no hacerlo así.

Otros temas

Requerimientos de información a revelar

- FC24 El Consejo consideró si la información a revelar ya requerida por las Normas NIIF es suficiente para proporcionar información útil en el contexto de las modificaciones propuestas. El Consejo observó que los elementos más comunes producidos por una partida de propiedades, planta y equipo antes de que esté disponible para su uso son inventarios producidos durante la comprobación del activo. Si el activo va a usarse en las actividades ordinarias de la entidad, no existe base sobre la que concluir que los inventarios producidos por el activo antes de que esté disponible para su uso no serían el producto de las actividades ordinarias de la entidad. Por consiguiente, los importes por ventas de inventarios producidos representarían ingresos de actividades ordinarias dentro del alcance de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.
- FC25 Si los ingresos de actividades ordinarias y el costo de los inventarios producidos antes de que un elemento de propiedades, planta y equipo esté disponible para su uso tienen un efecto sobre los estados financieros de una entidad, está revelará:
- (a) La información requerida por la NIIF 15. En concreto, la entidad puede considerar los ingresos de actividades ordinarias por la venta de esos inventarios como una categoría de ingresos de actividades ordinarias al revelar la información requerida por el párrafo 114 de la NIIF 15.
 - (b) La información requerida por la NIC 2 con respecto a los costos de producción de los inventarios; por ejemplo, la política contable adoptada, el importe en libros de los inventarios (si los hubiera), y el importe de los inventarios reconocidos como un gasto.
- FC26 A la luz de los requerimientos de la NIIF 15 y la NIC 2, el Consejo no propone requerimientos adicionales de información a revelar. El Consejo concluyó que los requerimientos existentes son suficientes para requerir que una entidad revele información relevante sobre la venta de los productos producidos antes de que un elemento de propiedades, planta y equipo esté disponible para su uso.

Requerimientos de transición

Entidades que ya aplican las Normas NIIF

- FC27 El Consejo consideró las siguientes cuestiones en relación con la transición:
- (a) Las modificaciones propuestas a la NIC 16 tienen un alcance limitado y se espera que afecten principalmente a unos pocos sectores industriales, tales como los extractivos y petroquímicos. Para la mayoría de las entidades, los productos fabricados antes de que las propiedades, planta y equipo estén disponibles para su uso no se espera que sean significativos. Por consiguiente, existe poca necesidad de requerimientos de transición más allá de los de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
 - (b) Si se requiere que una entidad aplique las modificaciones de forma retroactiva, recalcularía el importe en libros de las propiedades, planta y equipo al comienzo del primer periodo presentado al aplicar por primera vez las modificaciones. Al recalcular ese importe en libros, se requeriría que una entidad volviera al reconocimiento inicial de cada elemento relevante de propiedades, planta y equipo para asegurar si dedujo del costo del activo los importes por ventas de elementos producidos antes de que el activo estuviera disponible para su uso.
 - (c) Las entidades afectadas por las modificaciones es probable que encuentren gravoso aplicar las modificaciones de forma retroactiva, especialmente para elementos de propiedades, planta y equipo construidos hace muchos años. Un enfoque menos gravoso requeriría la aplicación de las modificaciones solo para elementos de propiedades, planta y equipo disponibles para su uso desde el comienzo del primer periodo presentado al aplicar por primera vez las modificaciones. Este enfoque lograría la aplicación congruente de las modificaciones a todos los periodos presentados, pero limitaría el número de activos que se requiere que una entidad evalúe nuevamente.
- FC28 Sobre la base de los factores anteriores, el Consejo concluyó que los beneficios de la aplicación retroactiva aplicando la NIC 8 podrían ser superados por los costos. Por consiguiente, el Consejo propone la aplicación retroactiva de las modificaciones solo a los elementos de propiedades, planta y equipo disponibles para su uso desde el comienzo del primer periodo presentado al aplicar por primera vez las modificaciones. Una entidad no aplicaría las modificaciones propuestas a elementos de propiedades, planta y equipo disponibles para su uso antes de esa fecha.

Entidades que adoptan por primera vez las NIIF

- FC29 En relación con la transición para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF, el Consejo destacó que:
- (a) La NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* proporciona una exención del costo atribuido para propiedades, planta y equipo (párrafos D5 a D7 de la NIIF 1). Esa exención permite que una entidad mida un elemento de propiedades, planta y equipo por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha. Además, existen exenciones específicas del costo atribuido para entidades con propiedades concretas de gas y petróleo (párrafo D8A de la NIIF 1), y para entidades que mantienen elementos de propiedades, planta y equipo usados en operaciones sujetas a regulación de tasas (párrafo D8B de la NIIF 1).
 - (b) Excepto por las exenciones descritas anteriormente, la NIIF 1 no exime a las entidades que adoptan por primera vez las NIIF de los requerimientos de la NIC 16. Por consiguiente, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF no aplica las exenciones del costo atribuido de la NIIF 1, aplicaría todos los requerimientos de la NIC 16 de forma retroactiva. El Consejo concluyó que habría pocos beneficios en proporcionar a una entidad que adopta por primera vez las NIIF una exención de aplicar estas modificaciones cuando tuviera que aplicar todos los demás requerimientos de la NIC 16.
- FC30 Sobre la base de estas consideraciones, el Consejo no propone exenciones de transición adicionales para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF más allá de las exenciones del costo atribuido ya incluidas en la NIIF 1.

Opinión alternativa

Opinión alternativa sobre el Proyecto de Norma *Propiedades, Planta y Equipo—Importes obtenidos con anterioridad al Uso Previsto* publicado en junio de 2017

- OA1 El Sr. Zhang votó en contra de la publicación del Proyecto de Norma. Discrepa de la propuesta de prohibir la deducción del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo de los importes procedentes de la venta de elementos producidos durante la comprobación antes de que el activo esté disponible para su uso. Considera que las circunstancias que llevaron a la solicitud no destacan la necesidad de modificar los requerimientos de la NIC 16, sino la aplicación y el cumplimiento inapropiados de esos requerimientos.
- OA2 El Sr. Zhang apoya la decisión del Consejo de aclarar el significado de comprobación como se explica en el párrafo FC10. La aplicación de ese significado de comprobación, según su opinión, haría excepcional que los importes procedentes de la venta de elementos producidos durante la comprobación superaran los costos de la comprobación. Por consiguiente, considera que la aclaración del significado de comprobación, por sí sola, ayudaría a asegurar mayor disciplina en la aplicación del párrafo 17 de la NIC 16.
- OA3 El Sr. Zhang considera que las cuestiones que el Consejo está pretendiendo resolver en este Proyecto de Norma afectan todos, en lugar de unos pocos, sectores industriales en los que las propiedades, planta y equipo, llevan largo tiempo estando disponibles para su uso. Estima que el periodo de comprobación, como se explicaba en el párrafo FC10, sería bastante largo, y los desembolsos relacionados podrían ser significativos. Como resultado, está profundamente preocupado por las consecuencias no previstas de las modificaciones propuestas.

Principios de reconocimiento de costos e ingresos de actividades ordinarias

- OA4 Uno de los principios contables básicos que ha prevalecido por un siglo es el principio del costo. Aplicando este principio, el costo de adquisición o construcción de un activo se define como la contraprestación pagada y acumulada que es necesaria para llevar al activo al lugar y condiciones de cumplir el uso previsto por la gerencia. Por ello, si el equipo se adquiere o construye por la propia entidad y requiere una comprobación para verificar que el equipo ha alcanzado el momento en el que puede cumplir el uso previsto por la gerencia, entonces, la comprobación es un proceso necesario de la adquisición o construcción del activo. El costo de la comprobación, neto de los importes por la venta de los elementos producidos durante la comprobación, se añade al costo del equipo. El Sr. Zhang considera que el principio anterior ha sido generalmente aceptado en todo el mundo desde hace mucho tiempo, y las modificaciones propuestas se apartan bruscamente del principio anterior con larga tradición y los requerimientos relacionados de las Normas NIIF.
- OA5 Las modificaciones propuestas requerirían que una entidad reconozca en el resultado del periodo los importes procedentes de la venta de los elementos producidos al comprobar el equipo aplicando la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. La NIIF 15 se establece para contabilizar los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes o prestación de servicios que son un producto de las actividades ordinarias de la entidad. Puesto que la comprobación es una parte integral del proceso de adquisición o construcción para hacer el equipo disponible para su uso, el Sr. Zhang opina que la comprobación por naturaleza no es parte de las actividades ordinarias de una entidad, y los productos de ese proceso no son productos de las actividades ordinarias de una entidad. Por ello, cuestiona la adecuación de la aplicación de la NIIF 15 a los productos de la comprobación. Le gustaría señalar que, en muchos casos, entidades recientemente establecidas no han comenzado la producción ordinaria porque todas sus propiedades, planta y equipo están todavía en construcción. Si se requiere que esas entidades recientemente establecidas reconozcan ingresos de actividades ordinarias y ganancias de la forma exigida por las modificaciones propuestas, opina que los usuarios de los estados financieros quedarían confusos de ver que las entidades tienen ingresos de actividades ordinarias y ganancias aún antes de comenzar sus operaciones ordinarias. Para impedir posibles malentendidos, el Sr. Zhang enfatiza que este análisis de actividades ordinarias refleja su opinión sobre los principios contables subyacentes en las Normas NIIF sobre ingresos de actividades ordinarias, inventarios, propiedades, planta y equipo etc. Este análisis no refleja su opinión sobre el debate conceptual sobre si un ingreso o gasto es de transacciones ordinarias o extraordinarias.
- OA6 El Sr. Zhang considera que los requerimientos en relación con las Normas NIIF son conceptualmente congruentes, y que las modificaciones propuestas crearían incongruencias entre diferentes Normas NIIF. Por ejemplo, el Sr. Zhang considera que las modificaciones propuestas crearían una incongruencia entre la

NIC 16 y la NIC 23 *Costos por Préstamos*. Para fondos tomados en préstamos específicamente para obtener un activo que cumple los requisitos, la NIC 23 requiere que una entidad determine los costos por préstamos elegibles para su capitalización como los costos por préstamos reales menos cualquier ingreso por inversión sobre la inversión temporal de esos préstamos. El Sr. Zhang opina que los requerimientos existentes en la NIC 16 son congruentes con esos requerimientos de la NIC 23.

- OA7 De forma análoga, el Sr. Zhang considera que las modificaciones propuestas crearían cuestiones en relación con otras Normas NIIF. Por ejemplo, ¿Debería una entidad cargar al resultado del periodo los costos de derribar un edificio antiguo al preparar el espacio, en lugar de añadirlos a los costos del terreno, y reconocer los importes procedentes de la venta de los escombros del edificio antiguo en el resultado del periodo en lugar de compensarlos con los costos del terreno? Si es así ¿cómo debería identificar la entidad los costos relacionados con esos ingresos de actividades ordinarias? Más aún, considera que preguntas similares surgirían para los sectores industriales extractivos en relación con los costos de desmonte incurridos y los importes procedentes de la venta del mineral de bajo grado y otros materiales durante la etapa de desarrollo.

Asignación de costos

- OA8 El Sr. Zhang considera que las formas de depreciación son una parte importante del costo de los bienes vendidos para la mayoría de las industrias extractivas y manufactureras aplicando la NIC 2 *Inventarios*. En relación con esto, el párrafo FC11 señala que cualquier consumo del activo durante la comprobación es probable que sea insignificante. El Sr. Zhang no encuentra razones para señalarlo así en este Proyecto de Norma. El párrafo FC11 también señala que el Consejo destacó que, para los inventarios producidos durante la comprobación de un elemento de propiedades, planta y equipo, los costos de transformación no incluyen la depreciación de ese activo porque esta depreciación no existiría. El Sr. Zhang considera que es contradictorio requerir el reconocimiento de ingresos procedentes de la venta de elementos producidos durante la comprobación y, al mismo tiempo, no reconocer la depreciación sobre la base de que ese activo no está disponible para su uso. También considera que los costos resultantes de los bienes vendidos y la información sobre el margen bruto serán engañosos.
- OA9 Al determinar el costo de los elementos producidos durante la comprobación, el Sr. Zhang comprende las consideraciones del Consejo explicadas en los párrafos FC7 a FC10. No está de acuerdo, sin embargo, con la observación del Consejo de que las modificaciones propuestas requerirían poco más juicio del ya requerido aplicando las Normas NIIF.
- OA10 Considera que los ejemplos enumerados en el párrafo FC8 implican el uso del juicio, pero en todos los ejemplos considera que existe una base razonable para distinguir entre los costos. Sin embargo, los importes procedentes de las ventas analizados en este Proyecto de Norma surgen del proceso de comprobación que es una parte integral de hacer que un elemento de propiedades, planta y equipo esté disponible para su uso. En consecuencia, el Sr. Zhang considera que no existe una base razonable para distinguir los costos de producir los elementos vendidos de los costos de comprobación.

Manipulación de las ganancias

- OA11 El Sr. Zhang está de acuerdo en que es cuestión de juicio determinar el momento en que termina el proceso de hacer que un activo esté disponible para su uso y comienza el uso de éste para producir bienes. El Sr. Zhang está profundamente preocupado sobre si las modificaciones propuestas darían lugar a una manipulación grave de las ganancias entre entidades a través de la asignación de más o menos costo a los productos, y a través del cambio del momento de dejar de capitalizar los costos relacionados en las propiedades, planta y equipo. La posibilidad de que pudiera tener lugar una manipulación de ganancias más grave aplicando las modificaciones propuestas surge del reconocimiento anticipado de ingresos de actividades ordinarias y ganancias por la venta de los elementos producidos durante la comprobación, lo que no está actualmente permitido por las Normas NIIF.